



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA



Diego Oliveira Telles da Silva

**DISTRIBUIÇÃO ONLINE DE JOGOS ELETRÔNICOS**  
**ANÁLISE TRIBUTÁRIA**

Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientado pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Maio de 2019

Diego Oliveira Telles da Silva

**DISTRIBUIÇÃO *ONLINE* DE JOGOS ELETRÔNICOS**  
**ANÁLISE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientado pela Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras Francisco.

Coimbra  
2019

## RESUMO

Fora objetivado compreender as operações jurídicas realizadas aos atos de distribuição *online* de jogos eletrônicos, para assim, perceber sua repercussão ao âmbito do Direito Tributário Internacional, Europeu Comunitário e Brasileiro. Outrossim, através de comparações, observou-se os avanços destinados aos enfrentamentos trazidos pela economia digital, onde assim se inserem as operações abordadas, diante a desmaterialização dos modelos de negócio. No mais, dividiu-se a abordagem da presente em cinco capítulos, em que o último, fora reservado às devidas conclusões do autor. Nesse sentido, a sequência da abordagem fora realizada na seguinte forma: (i) aspectos da economia digital; (ii) indústria dos jogos eletrônicos e suas formas de distribuição eletrônica de dados; (iii) análise das medidas tributárias aplicáveis internacionalmente, em destaque às recomendações da OCDE; (iv) perspectiva Europeia Comunitária e Brasileira. Como resposta, durante a pesquisa, percebeu-se que as formas de distribuição realizadas para distribuição são dadas através de licenças temporárias ou permanentes de uso, todavia, as mesmas podem comportar transmissões de direitos de utilização e/ou de exploração econômica; a refletir em possíveis caracterizações de operação de compra e venda ou locação de bem móvel intangível; por consequência, altera-se a forma de incidência tributária direta e indireta. Sob a perspectiva da OCDE, observou-se que há uma preferência em privilegiar o Estado-Residência da empresa e por restringir a qualificação de *royalties* apenas aos rendimentos derivados de licenças de uso para exploração econômica; A OCDE e a UE buscam aplicar medidas a alterar o elemento de conexão da tributação dos rendimentos a partir da inserção do elemento «presença digital significativa», entretanto, a essa implementação, observam-se dificuldades de implementação diante da divergência de interesses de nações com alto nível de desenvolvimento econômico; por fim, quanto ao Brasil, o mesmo permanece inerte em buscar soluções condizentes com caminhar escolhido pela OCDE e a UE, restando-se em discussões apenas com influência na tributação interna.

**Palavras-Chave:** Economia Digital; Indústria dos Jogos Eletrônicos; programas de computador; licença de uso; *royalties*; BEPS; presença digital significativa; tributação.

## **ABSTRACT**

The purpose of this dissertation was to understand the legal operations carried out to the online distribution of electronic games, in order to understand its repercussion to the scope of International, European Communitarian and Brazilian Tax Law. Also, through that comparisons, it was observed the advances destined to the confrontations brought by the digital economy, where in this way the operations are inserted, in face of the dematerialization of the business models. In addition, the present approach was divided into five chapters, in which the last one was reserved to the author's conclusions. In this sense, the sequence of the approach was carried out as follows: (i) aspects of the digital economy; (ii) the gaming industry and the forms of electronic data distribution; (iii) analysis of internationally applicable tax measures, highlighting the OECD recommendations; and (iv) European Community and Brazilian perspective. In response, it was realized that the forms of distribution carried out for distribution in the comment are given through temporary or permanent licenses of use, however, they may include transmissions of rights of use and / or economic exploitation; to be reflected in possible characterizations of the purchase and sale operation or lease of intangible movable property; consequently, the form of direct and indirect tax incidence changes. From the perspective of the OECD, it has been observed that there is a preference to privilege the State of residence of the company by restricting the qualification of royalties only to the income derived from use licenses for economic exploitation; The OECD and the EU seek to apply measures to change the nexus of income taxation through the insertion of the element 'significant digital presence'. However, about this implementation, some difficulties were observed due to the divergence of interests of nations with high level of economic development; Finally, with regard to Brazil, it remains inert to seek solutions that are consistent with the path chosen by the OECD and the EU, remaining in discussions only with influence on internal taxation.

**Keywords:** Digital Economy; Electronic Games Industry; *software*; use license; royalties; BEPS; significant digital presence; tax.

## LISTA DE SIGLA E ABREVIATURAS

B2B – Empresa para empresa;

B2C – Empresa para consumidor;

C2C – Consumidor para consumidor;

Cofins - Contribuição para financiamento da seguridade social;

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária;

CSLL – Contribuição social sobre o lucro;

EMN – Empresas multinacionais;

GST - Imposto sobre produtos e serviços;

ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação;

IJE - Indústria dos jogos eletrônicos;

IR – Imposto de renda;

IRRF – Imposto de Renda Retido da Fonte;

ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza;

IVA – Imposto sobre o valor agregado;

LC – Lei complementar;

MMO - *Massive Multiplayer Online*;

MOSS - Mini balcão único;

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico;

OMC - Organização Mundial do Comércio;

OMPI - Organização Mundial da Propriedade Intelectual;

PDS – Presença digital significativa;

PIB – Produto Interno Bruto;

PIS - Contribuição para o Programa de Integração Social;

RPG - *Role Playing Game*;

TIC - Tecnologias de informação e comunicação.

# ÍNDICE

RESUMO .....	2
ABSTRACT .....	3
LISTA DE SIGLA E ABREVIATURAS .....	4
ÍNDICE .....	5
INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO I.....	10
1. ECONOMIA DIGITAL .....	10
1.1 DO TIJOLO E ARGAMASSA À DIGITALIDADE .....	10
1.2 ECONOMIA DIGITAL E COMÉRCIO ELETRÔNICO .....	15
1.3 CARACTERÍSTICAS DO MERCADO ELETRÔNICO .....	19
CAPÍTULO II.....	28
2 A INDÚSTRIA DOS JOGOS ELETRÔNICOS.....	28
2.1 EXPRESSIVIDADE ECONÔMICA .....	28
2.2 SOFTWARE.....	30
2.3 MODELOS DE NEGÓCIOS (SOFTWARE) .....	39
2.3.1 LICENÇA DE UTILIZAÇÃO .....	40
2.3.2 LICENÇA DE USO PARA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA.....	45
2.3.3. COMPRA E VENDA DE LICENÇA DE USO PARA REVENDA ..	48
CAPÍTULO III .....	50
3 PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL.....	50
3.1 NORMATIVAS ATUAIS .....	50
3.1.2 JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	50
3.1.2 NATUREZA DO RENDIMENTO .....	54
3.2 DESCOMPASSO DO SISTEMA JURÍDICO ATUAL.....	61
3.3 ESFORÇOS ATUAIS .....	64
3.3.1 OCDE: BEPS, AÇÃO 1 E RELATÓRIO INTERINO DE 2018.....	64
3.3.2 NOVAS PROPOSTAS .....	68

CAPÍTULO IV .....	71
4. UNIÃO EUROPEIA E BRASIL: ALGUNS ASPÉCTOS TRIBUTÁRIOS FACE A ECONOMIA DIGITAL.....	71
4.1 UNIÃO EUROPEIA.....	71
4.1.1 IVA E PACOTE DO COMÉRCIO ELETRÔNICO .....	71
4.1.2 TRIBUTAÇÃO DIRETA: DIRETIVA 2003/49/CE E PROPOSTAS DE DIRETIVA 2018/0072 E 2018/0073 .....	76
4.2 BRASIL .....	81
4.2.1 ICMS E ISS: INCIDÊNCIA MATERIAL ÀS TRANSMISSÕES POR LICENÇA DE USO .....	81
4.2.2 QUALIFICAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS .....	87
4.2.3 JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA .....	91
CAPÍTULO V .....	95
CONCLUSÃO.....	95
BIBLIOGRAFIA .....	100
JURISPRUDÊNCIA .....	114

## INTRODUÇÃO

Com as inovações tecnológicas, reestruturou-se a forma realizar negócios na atual economia. Limites impostos por barreiras físicas se tornaram superados, ao ponto de permitir o exercício de uma atividade empresarial em diversos mercados sem a necessidade de uma estrutura física de sede, filial ou sucursal, basta-se a operacionalização por intermédio de plataformas virtuais.

Como assim acontece ao mercado de jogos eletrônicos, empresas de origem estadunidense, chinesa, japonesa, coreana ou canadense são capazes de distribuir suas obras a todo globo, com o benefício de redução de custos pela virtualidade da gama de suas operações. Para concretização de seus negócios com transferência eletrônica, o consumidor final apenas necessita de um mínimo de infraestrutura, que pode ser reduzida a um simples *smartphone*.

Da nova economia, os bens virtuais, como o software de um jogo eletrônico, vêm a chamar atenção por diversos impactos positivos e negativos à realidade atual. A positividade é atrelada a redução de custos de tempo e dinheiro, quando associada com uma infraestrutura e um processo produtivo e de distribuição adequado. Com as atuais tecnologias, toda etapa da cadeia produtiva se tornara mais eficaz, a facilitar desde a celeridade na troca de informações com o consumidor final à entrega do produto, a ser simplificado em uma operação cujo tempo pode ser inferior a um minuto.

Além do mais, permite-se a escolha dos melhores locais para se realizar cada etapa do processo produtivo e negocial, diante a desmaterialização econômica. Fraciona-se a mão de obra e, conseqüentemente, a geração de capital. Entretanto, apesar desses pontos poderem causar benefícios na percepção do empreendedor e do consumidor, os mesmos são capazes de agregar diversos prejuízos diante a atual normativa tributária internacional.

Neste ponto, há de se dizer que, diante um descompasso entre a atual realidade e o sistema tributário internacional em vigor, bem como, as diversas legislações tributárias domésticas, causa-se uma ruptura econômica entre as mais diversas nações. Por efeito, desestabiliza-se a própria concorrência no mercado interno, pois empresas estrangeiras acabam se beneficiando diante as lacunas dos atuais regramentos, como a necessidade de presença física para ser enquadrado como contribuinte no mercado em que se atua.



Com o auxílio desses avanços tecnológicos, Empresas Multinacionais (EMN) podem usufruir da escolha de jurisdições tributárias mais benéficas a reduzir seus dispêndios com tributos. Desequilibra-se então, a arrecadação de cada Estado, bem como, estimula-se o desenvolvimento de uma guerra fiscal.

Nesse sentido, o presente trabalho se propõe a analisar a tributação aplicável às operações de distribuição de jogos eletrônicos face a atual sistemática. Para tanto, o decurso deste será através da apresentação de noções gerais do tema e seus conexos, com o devido afunilamento.

Dessa forma, ao primeiro capítulo, inicia-se com a apresentação da economia digital, para que se compreenda a atual realizada econômica, onde se tornaram superados conceitos estruturados na presença física, isto é, a economia de tijolo e argamassa. A afetar interesses privados e públicos. No mais, a caminhar desse capítulo também passará a abordar algumas características dessa nova economia, em destaque ao comércio eletrônico, pois é o setor onde se insere a distribuição de jogos eletrônicos. E ainda, para consubstanciar a superação da economia de tijolo e argamassa, expõe-se a estrutura do mercado digital, onde trouxe o destaque a potencialidades antes pouco desenvolvidas.

Por sua vez, ao segundo capítulo, apresenta-se a expressividade econômica da Indústria dos Jogos Eletrônicos (IJE), a justificar a escolha do tema, onde há um aporte significativo de transações financeiras. Além do mais, busca-se compreender o objeto principal dessa indústria, isto é, o *software* de jogo eletrônico. Para isso, parte-se da conceituação técnica e sua proteção jurídica como um todo.

Além do mais, dentro do estudo do *software*, e em referência ao objeto núcleo deste trabalho, o jogo eletrônico, analisa-se as forma de transferência comumente realizadas, isto é, as licenças de uso, cujo as quais pode ser obtidas para fins de mera utilização ou exploração econômica, sob limites de tempo e espaço, ou sem restrição. Outrossim, o estudo da forma de transferência é dado como base a análise da inserção nas legislações tributárias.

Destarte, ao terceiro capítulo, será estudado como a normativa internacional regulamenta as transações eletrônicas de *software*, em destaque a OCDE, diante seus atuais esforços a fim de enfrentar as problemáticas tributárias causadas pela economia digital. No mais, a abordagem será estruturada na acepção da incidência direta e indireta nessas transações. Bem como, será exposto o atual regramento internacional; suas

dificuldades para a devida adequação; e os atuais esforços para enfrentar os desafios verificados.

Ao quarto capítulo, o mesmo é dividido em duas apreciações. A primeira parte é destinada ao respectivo enquadramento jurídico dado pela União Europeia, onde será destacado os esforços realizados em âmbito comunitário, como o Pacote do Comércio Eletrônico ao IVA, e as tentativas de inserção do conceito de presença significativa digital como elemento de conexão para aplicação da tributação sobre rendimento ao Estado Fonte.

E por fim, a segunda parte do capítulo quatro é destinada a verificar o atual enquadramento das operações com jogos eletrônicos na legislação brasileira. Onde será discutido a aplicação ou não, de impostos indiretos como ICMS e ISS, isto é, se as operações são enquadradas como transação de bens, mercadorias ou prestação de serviços. Bem como, verifica-se se há esforços atuais em enfrentar os desafios causados pela economia digital.

## **CAPÍTULO I**

**ÍNDICE – CAPÍTULO I:** 1. ECONOMIA DIGITAL; 1.1 DO TIJOLO E ARGAMASSA À DIGITALIDADE; 1.2 ECONOMIA DIGITAL E COMÉRCIO ELETRÔNICO; 1.3 CARACTERÍSTICAS DO MERCADO ELETRÔNICO.

### **1. ECONOMIA DIGITAL**

O presente tópico terá o objetivo de apresentar a base mais ampla à temática a ser abordada neste trabalho. Nesse sentido, como se busca o estudo de modelos de negócio de distribuição da Indústria de Jogos Eletrônicos (IJE), verifica-se como necessário a compreensão do meio em que esses se inserem, isto é, na economia digital.

Dessa forma, pretende-se verificar a extensão da economia digital à realidade dos dias atuais. Para tanto, divide-se o presente tópico em três análises complementares, são elas: (i) os efeitos da tecnologia na economia, a relatar a superação da forma tradicional de realizar negócios (economia de tijolo e argamassa) face a digitalidade; (ii) distinção de economia digital e comércio eletrônico, a abordar algumas características desse último; e (iii) a estrutura geral dos novos modelos de negócio, por assim dizer, as características do mercado eletrônico.

#### **1.1 DO TIJOLO E ARGAMASSA À DIGITALIDADE**

A economia digital vem a representar as atuais formas de interações presentes na sociedade, seja na perspectiva isolada à cada indivíduo ou entre seus semelhantes, e pode ser assim entendida como as formas de atividades econômicas e sociais habilitadas por plataformas como a internet, redes móveis e redes de sensores<sup>1</sup>. Seu início é remetido à Revolução Digital, onde foram apresentadas novas tecnologias a permitirem um transporte de dados em alta velocidade através da internet<sup>2</sup>.

Pela digitalidade aferida pelas novas tecnologias, transformou-se o modo das pessoas trabalharem, comunicarem, aprenderem, passarem o tempo e interagirem, bem como, transformaram as práticas empresariais (*e-business*) e governamentais (*e-*

---

<sup>1</sup> LI, Jinyan. Protecting the Tax Base in a Digital Economy. Osgoode Hall Law School Legal Studies Research Paper Series. Research Paper nº 18. Volume 18, edição 17, 2018, p. 490.

<sup>2</sup> SCHWAB, Klaus. The Fourth Industrial Revolution. Genebra: World Economic Forum, 2016, p. 11.

government)<sup>3</sup>. Estendeu os mais diversos setores econômicos, a possibilitar a abertura de mercados antes fechados, bem como, criou-se novos mercados diante o novo grau de digitalidade<sup>4</sup>, outrossim, reflete o caminhar da superação da economia de «*Tijolo e Argamassa*<sup>5</sup>», que se refere a utilização de presença física para realizar negócios.

Essa transformação ocorrente, é denominada de transformação digital, entendida como aquela destinada a redesenhar o negócio através da introdução de tecnologias digitais, obtendo benefícios como melhorias de produtividade, redução de custos e inovação, que assim faz uma alteração profunda e acelerada de processos, atividades, competências e modelos, não restrita a um determinado setor econômico<sup>6</sup>.

A digitalização se disseminou para além do seu uso primário nos negócios, isto é, quando apenas se utilizava dentro de empresas de tecnologia, ou dentre pequenos ramos do comércio retalhista, conforme o seu crescimento, impacta-se os mais variados setores econômicos, como o bancário, retalho, energia, transporte, educação, publicação, mídia e saúde<sup>7</sup>.

Razões pelas quais, aqueles que preferem o conservadorismo de suas técnicas então tradicionais à sua época, tornar-se-ão obsoletos e superados concorrencialmente. Destarte, essa capacidade concorrencial deve ser entendida não apenas na ótica da disputa entre atividades empresariais, onde há a busca incessante pelo lucro, mas também, inclui-se as atividades da administração pública, em destaque a fiscalização.

Assim como a inovação vem alterar as práticas empresarias, as governamentais também devem estar a par de seu tempo, a buscar acompanhar o progresso realizado pela inserção de novas tecnologias, a possibilitar a melhora da qualidade e

---

<sup>3</sup> JORGENSON, Dale W; VU, Khuong M. Telecommunications Policy, Volume 40, Issue 5, Elsevier: Amsterdã, maio 2016, p. 383 e 385. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0308596116000033#!>>. Acesso em 19.10.2018.

<sup>4</sup> PENG, Shin-yi, Regulating New Services Through Litigation? Electronic Commerce as a Case Study on the Evaluation of 'Judicial Activism' in the WTO (December 15, 2014). Journal of World Trade 48, No. 6 (2014), p. 1193. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2562731>>. Acesso em 19.10.2018.

<sup>5</sup> Tradução literal da expressão *Brick and Mortar*.

<sup>6</sup> MOREIRA, Fernando; FERREIRA, Maria João; SERUCA, Isabel. Enterprise 4.0 – the emerging digital transformed enterprise? *In Procedia Computer Science*, v. 138, 2018, p. 526.

<sup>7</sup> OECD. OECD Digital Economy Outlook 2015, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 11. Disponível em: <[https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015\\_9789264232440-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015_9789264232440-en#page3)>. Acesso em 30.10.2018.

velocidade dos serviços públicos a todo e qualquer momento do dia, a redução de custos, o aumento do apoio da política do governo e do processo democrático<sup>8</sup>.

No mais, quanto à finalidade fiscal, seu avanço deve ser mantido para que se garanta o caráter teleológico da norma tributária, isto é, atingir a finalidade do mandamento diante as novas práticas advindas da tecnologia, a evitar abusos e fraudes, conforme assim se verifica na discussão dos mecanismos de erosão da base tributável enfrentados pela OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico)<sup>9</sup>.

Além do mais, embora seja facilitada a exemplificação do crescimento da economia digital através de constatações acerca do numerário movimentado pelo comércio eletrônico<sup>10</sup>, os demais setores não podem ser esquecidos, visto que, atingiram um grau de dependência das novas tecnologias em razão das otimizações oferecidas<sup>11</sup>. Logo, o comércio eletrônico apenas representa um dos galhos dessa economia em questão.

O grau de vinculação da digitalização com a economia vem atingindo um consolidado crescimento, a ponto de gerar base argumentativa para expressar que a economia digital está a se tornar a própria economia, e por essas razões, tornar-se-ia

---

<sup>8</sup> DER WEE, Marlies Van; VERBRUGGE, Sofie; SADOWSKI, Bert; DRIESSE, Menno; PICKAVET, Mario. Identifying and quantifying the indirect benefits of broadband networks for e-government and e-business: A bottom-up approach in *Telecommunications Policy*, v. 39, n. 3–4, maio de 2015, p. 177 e 179.

<sup>9</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris, 2018, para. 17. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>>. Acesso em 19.10.2018.

<sup>10</sup> Como assim ocorre pela pesquisa realizada pela Emarketer, onde constatou-se que as vendas online de retalhado atingiram a marca de 2.304 trilhões de dólares ao ano de 2017, um aumento de 5,8% face ao ano de 2016 e representa aproximados 10,18% do total de vendas a retalho, estimando-se a marca de 3.556 trilhões de dólares ao ano de 2021. <EMARKETER. eMarketer Report. Worldwide Retail and Ecommerce Sales: eMarketer's Updated Forecast and New Mcommerce Estimates for 2016—2021. 29 de janeiro de 2018. Sumário Executivo disponível em: <<https://www.emarketer.com/Report/Worldwide-Retail-Ecommerce-Sales-eMarketers-Updated-Forecast-New-Mcommerce-Estimates-20162021/2002182>>. Acessado em 30.10.2018.>

<sup>11</sup> A exemplo disse, pode-se citar: (i) as melhorias aferidas aos sistemas de saúde pela aplicação do *Big Data*, onde melhora-se a qualidade de atendimento, reduz erros e custos. «MEHTA, Nishita; PANDIT, Anil. Concurrence of big data analytics and healthcare: A systematic review in *International Journal of Medical Informatics*, vol. 114, junho de 2018, p. 57-65; COOB, Adrienne N; BENJAMIN, Andrew J; HUANG, Erich S; KUO, Paul C; Big data: More than big data sets in *Surgery*, v. 164, n. 4, outubro de 2018, p. 640-642»; e (ii) a redução de custos de infraestrutura disponibilizadas por serviços de Computação em Nuvem «JOSHI, Bineet Kumar; SHRIVASTAVA, Mohit Kumar; JOSHI, Bansidhar. Security threats and their mitigation in infrastructure as a service in *Perspectives in Science*, vol. 8, setembro de 2018, p. 462-464; DASH, Satyabrata; PANI, Subhendu Kumar. E-Governance Paradigm Using Cloud Infrastructure: Benefits and Challenges in *Procedia Computer Science*, v. 85, 2016, p. 843-855».

difícil, ou mesmo impossível, tratar com distinção a nova economia em face aquela de tijolo e argamassa<sup>12</sup>.

Em questões conceituais, tradicionalmente, a economia busca solucionar as equações demandadas pela satisfação de necessidades de desigual importância através da utilização de tempo e bens escassos<sup>13</sup>. Por assim dizer, possui como objeto de estudo os mais diversos fatores de enftamento econômico, seja na perspectiva isolada à cada indivíduo (Economia Individual ou Microeconomia); ou diante as relações entre indivíduos (Economia Social ou Macroeconomia)<sup>14</sup>.

Dessa forma, a ciência econômica se porta como o estudo do uso de recursos sob restrições, a fim de atingir uma utilização eficiente desses, e assim compreende relações de trabalho, tributação, consumo de bens e serviços, transportes, energia, saúde, entre outros. Todavia, apesar deste trabalho não ter a proposta de trazer o devido aprofundamento à Ciência Econômica, expõe-se ainda que, a mesma não se deve restringir nesse viés tradicional, deve-se estender à ciência social, baseando-se no comportamento humano e buscar aplicações em base de um *dever ser*.

Em outras palavras, a ciência econômica não deve ser restringida como ciência positiva pura<sup>15</sup>, que se limita à análise do mercado sob o fundamento da objetividade sem quaisquer juízos de valor. Nesse sentido, assume-se um papel de ciência social, como economia política, originada pelos homens e colocada a serviço desses<sup>16</sup>. Por essa estruturação *lato sensu* de economia, a sua esfera digital encontrava-se abrangida apenas como um de seus objetos, a caracterizar uma divisão setorial quanto as relações

---

<sup>12</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>> Acesso em: 30.10.2018.

<sup>13</sup> Cf. RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. Objecto da Economia Política, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Separata do Boletim de Ciências Económicas, vol. XXIII, Coimbra, 1977, p. 9.

<sup>14</sup> *Idbem*, p. 10.

<sup>15</sup> Sobre Economia como Ciência Positiva, Milton Friedman define-a como «*Positive economics is in principle independent of any particular ethical position or normative judgments. [...] Its task is to provide a system of generalizations that can be used to make correct predictions about the consequences of any change in circumstances. In short, positive economics is, or can be, an "objective" science, in precisely the same sense as any of the physical sciences.*» in FRIEDMAN, Milton. *The Methodology of Positive Economics*. Chicago: Univ. of Chicago Press, 1966, p. 4.

<sup>16</sup> «*A ciência econômica [...] não pode ser uma 'ciência positiva' que se limita à análise das leis do mercado e que reduz os problemas econômicos a problemas de escassez resolvidos pela lei da oferta e da procura através do mecanismo de preços. [...] A ciência econômica tem que assumir-se como ciência social, como economia política, como ciência que parte dos homens (e não de fantasmas como o homo economicus) e se coloca ao serviço dos homens.*». NUNES, A. J. Avelãs. *Noção e objeto da Economia Política* (3ª reimpressão da 2ª edição de 1996). Almedina: Coimbra, 2008, p. 73-74.

micro e macroeconômicas realizadas perante o ambiente virtual, onde há a propagação da desmaterialização de processos e da dispensabilidade da interação humana. Marcava-se, dessa forma, a economia digital como setor próprio da economia em *lato sensu*.

Mesmo na não caracterização pura da virtualização da economia, operacionalização exclusiva pela via eletrônica, a utilização de meios digitais é presente na quase a totalidade dos setores econômicos, onde até as empresas tradicionais, de tijolo e argamassa, valem-se do comércio eletrônico indireto, isto é, embora haja a entrega de bens ou prestações de serviços de forma corpórea, a negociação e/ou pagamento são realizados por meios eletrônicos<sup>17</sup>.

Para entender o crescimento da digitalização da economia, deve-se atentar que a mesma não se resume a mera adoção das soluções tecnológicas mais avançadas, deve ser percebida na integração de tecnologias, pessoas, informação e processos orientados a uma melhor experiência do cliente interno e externo, ambiente no qual, dispõe à criação de novos modelos de negócio que convergem entre o mundo físico e o digital<sup>18</sup>.

Nesse sentido, a economia digital rompe seu traçado tradicional, onde era delimitada ao comércio eletrônico, a ser disseminada por todos os setores da economia, bem como, marca através de novos modelos de negócios baseados nas Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC) e na exploração de grandes quantidades de transação de dados, a ofuscar o liminar entre bens e serviços e os altera na sua forma, aproximação, impacto e monetização<sup>19</sup>.

A digitalização assume um importante papel como impacto significativo na produtividade e no crescimento anual do Produto Interno Bruto (PIB)<sup>20</sup>. Conforme pesquisa empírica realizada pela *Accenture Strategy* e a *Oxford Economics*, o aumento do uso das tecnologias digitais, além de trazer um impacto significativo na produtividade, intensifica a competitividade e o crescimento econômico, a estimar que, o uso dessa

---

<sup>17</sup> PEREIRA, Alexandre Dias. Comércio Eletrônico (Estudos), 2017, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2017, p. 113-114.

<sup>18</sup> ACCENTURE STRATEGY. Índice de Densidade Digital: Como pode Portugal beneficiar de uma economia digital? 2017. Disponível em: <[https://www.accenture.com/t00010101T000000Z\\_\\_w\\_/pt-pt/\\_acnmedia/PDF-61/Accenture-Digital-Density-PDF.pdf#zoom=50](https://www.accenture.com/t00010101T000000Z__w_/pt-pt/_acnmedia/PDF-61/Accenture-Digital-Density-PDF.pdf#zoom=50)>. Acesso em 06.11.2018.

<sup>19</sup> KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SCHLAGER, Christoph. Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? Amsterdam: IBFD, v. 57, n. 12, 2017, p. 523.

<sup>20</sup> ACCENTURE STRATEGY. Índice de Densidade Digital (op. cit.).

tecnologia ao longo da cadeia de valor representa a média de 28% (vinte e oito por cento) do PIB dos países desenvolvidos<sup>21</sup>.

Pelo exposto, entende-se que, embora a economia não esteja imersa na virtualização de todos os seus processos, o uso das tecnologias digitais está presente quase na totalidade dos seus setores, pois, conforme visto, a digitalização é verificada mesmo através do simples uso de meios eletrônicos para negociar e/ou realizar pagamentos. No mais, conforme se desenvolve o acervo tecnológico, a economia torna-se dependente das mesmas, sob o viés da otimização, em busca de atingir a eficiência.

Dito isso, a economia torna-se digital em um caminhar progressivo, a justificar a quebra do paradigma da economia digital ser um mero setor econômico. Dessa forma, a economia no seu sentido *lato* está a se tornar digital, se assim já não for qualificada. Outrossim, tentar realizar a distinção entre a economia de tijolo e argamassa e a nova economia apenas assume um viés de análise de transição na história, pois perdeu-se aplicabilidade prática diante a atual imersão ao mundo digital. Ademais, quaisquer distinções, sejam positiva ou negativas entre as duas, na perspectiva de política tributária, tornam-se vedadas em razão do princípio tributário internacional da neutralidade<sup>22</sup>.

## 1.2 ECONOMIA DIGITAL E COMÉRCIO ELETRÔNICO

Conforme o subtópico anterior, pode-se verificar o desenvolvimento do caráter digital na economia, a deixar de ser um mero setor econômico e se espalhar pelas mais diversas ramificações, a abrir portas anteriormente fechadas, ou mesmo, a criar novas formas de geração de valor. Um dos fatores que possibilitaram essa difusão da digitalidade, assim ligado com o próprio desenvolvimento das tecnologias, fora a expressividade dos novos modelos de negócio e seus alicerces direcionados a emergir a sociedade ao seu consumo.

A economia digital apresenta algumas características próprias, todavia, não se resta relevante uma apreciação detalhada desse tema. Ao que interessa a este momento,

---

<sup>21</sup> ACCENTURE STRATEGY. Digital Density Index: Guiding digital transformation. 2015. Disponível em: <<https://www.oxfordeconomics.com/my-oxford/projects/294858>>. Acesso em 07 de novembro de 2018.

<sup>22</sup> RAMÍREZ, Judith Pava. Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del iva en la prestación transfronteriza de servicios (Principle of Destination: Reach of the Vat Collection Mechanisms in Cross-Border Provision of Services) (December 4, 2018). Revista Derecho Fiscal N° 13, julio-Diciembre 2018. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3295962>. Acesso em 07 de novembro de 2018.



não se refere às características propriamente ditas da economia digital, mas sim, retirar possíveis confusões conceituais dessa e de comércio eletrônico. Outrossim, essa preocupação justifica-se por possíveis erros de interpretação a algumas qualificações da economia digital, conforme será verificado abaixo. No mais, aproveita-se ainda, para trazer uma breve análise de comércio eletrônico, diante esse ser um setor de destaque a aplicação de alguns modelos de negócio da Indústria dos Jogos Eletrônicos.

Dito isso, MESENBOURG trouxe, no *United States Census Bureau*, uma simplificação da nova economia em quatro elementos caracterizadores: (i) infraestrutura de negócios eletrônicos (hardware, software, redes de telecomunicações, serviços de suporte, etc); (ii) processos de negócios eletrônicos (compras *on-line*, vendas, gestão da produção, logística, etc); (iii) comércio eletrônico (valor de bens vendidos *on-line*); e (iv) rede de conexão mediada por dispositivos eletrônicos<sup>23</sup>.

Esses quatro pontos de caracterização mostram-se assertivos diante a própria evolução trazida dessa economia, ao agregar eficiência a cada um desses pontos, seja pelo desenvolvimento de hardwares com maior capacidade de armazenamento; automatização de processos de negócio; difusão da prática do comércio eletrônico e o desenvolvimento de redes de comunicação.

Outrossim, a considerar a características levantadas, percebe-se uma estreita relação com o comércio eletrônico, visto que, as mesmas podem ser observadas como propriamente os atos de comércio, ou atos preparatórios para a realização desse negócio. Todavia, assim não deve haver confusão conceitual. Pela própria caracterização da economia digital, observa-se a distinção entre essa e o comércio eletrônico, pois o último reflete a fase do negócio destinado a transmissão de bens e serviços em via digital<sup>24</sup>, a representar apenas um setor econômico daquela.

A economia digital apresenta uma abrangência onde o comércio se encontra inserto. E nesse mesmo sentido, a OCDE apresenta a seguinte definição:

« The digital economy is an umbrella term used to describe markets that focus on digital technologies. These typically involve the trade of information goods or services through electronic commerce [...] The digital economy is a vital sector, driving very substantial growth. Furthermore, the impact of the

---

<sup>23</sup> MESENBOURG, Thomas L. *Measuring the Digital Economy*, US: census Bureau, 2000, p. 3-4. Disponível em: <<https://www.census.gov/content/dam/Census/library/working-papers/2001/econ/umdigital.pdf>>. Acesso em 29.09.2018.

<sup>24</sup> CARNEIRO, Raphael Funchal. *Temas de Direito*. Rio de Janeiro: Clube dos autores, 2016, p. 66-67.

digital economy extends beyond information goods and services to other areas of the economy as well as lifestyles more generally»<sup>25</sup>.

Nesse sentido, o comércio eletrônico se evidencia como um dos setores pertencentes à economia digital, em que consiste em negociações comerciais realizadas no ambiente virtual, através de processamento e transmissão de dados eletrônicos, com a entrega de bens e serviços virtuais ou corpóreos<sup>26</sup>, e onde se encontram as empresas virtuais, isto é, as que operam exclusivamente por meios eletrônicos; e as empresas híbridas, que operam tanto pelos canais tradicionais como pela Internet<sup>27</sup>.

A desmaterialização da negociação comercial é o fator fundamental de caracterização do comércio eletrônico e ponto de distinção com sua acepção tradicional. Isto é, o comércio eletrônico é estruturado na quebra de barreiras físicas ocasionadas pelos avanços tecnológicos e permite a interação entre os agentes comerciais e os consumidores de forma virtual, sem a necessidade de um contato direto (corpóreo).

Sobre essa característica fundamental e em perspectiva da Diretiva 2011/83/EU do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro de 2011, relativa aos direitos dos consumidores, GLÓRIA TEIXEIRA e ABÍLIO RODRIGUES expõem o que segue:

«[...] devemos distinguir adequadamente o comércio eletrônico e o comércio tradicional, pelo facto de, nas transações efetuadas entre as partes intervenientes naquele, a informação ser transmitida eletronicamente, sem a necessidade de um contato pessoal entre as partes»<sup>28</sup>.

Nesse viés, o grupo de trabalho da OCDE sobre o Indicadores para a Sociedade da Informação aprofunda esse conceito como a venda ou compra de bens ou serviços, efetuadas através de redes informáticas por métodos especificamente concebidos para recepção pedidos; a destacar que o pagamento e a entrega final do bem

---

<sup>25</sup> OECD, Hearings – The Digital Economy – 2012 (DAF/COMP(2012)22), Competition Issues in Electronic Commerce, OECD Publishing, Paris, 2012, p. 15.

<sup>26</sup> PEREIRA, Alexandre Dias. A globalização, a OMC, e o comércio eletrônico, Almedina, Coimbra, 2002, p. 132-133.

<sup>27</sup> PEREIRA, Alexandre Dias. Comércio eletrônico (ESTUDOS). Empresa, Comércio Eletrónico e Propriedade Intelectual. Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017, p. 114.

<sup>28</sup> A tributação do comércio eletrônico – novos desafios», Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas [Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes], vol. LVII, 2014, p. 3292 - nota 2.

ou serviço não necessita ser realizada *on-line*; e as partes dessa transação poderão ser empresas, pessoas singulares, governos e outras organizações públicas ou privadas<sup>29</sup>.

Dessa forma, em conformidade a essência da economia digital apresentada no subtópico anterior, o comércio eletrônico se caracteriza pela desmaterialização das vias tradicionais dos negócios comerciais, como a formulação da estrutura de comercialização e distribuição, marketing e processos operacionais; a possuir seu desenvolvimento e difusão paralela às tecnologias, assim, rompendo as mais diversas barreiras físicas enfrentadas pelo comércio tradicional.

No mais, o enquadramento das possibilidades de modelos de comércio, ao ponto em que este trabalho se encontra, torna-se valioso para perceber determinadas estruturas dos novos modelos de negócio, por assim dizer, aqueles que operam com serviços e bens intangíveis. Embora a presente apreciação não se reste como exaustiva, a caracterização a ser apresentada será suficiente a trazer base necessária para compreensão dos estudos seguintes.

Nesse sentido, os modelos de comércio eletrônico B2B (*business-to-business*) e B2C (*business-to-consumer*) se expressam como uma evoluída das suas respectivas formas tradicionais, isto é, além da disponibilização de transação de bens e serviços tangíveis por vias de redes informáticas por método específicos, também inclui aqueles de natureza intangível, como o fornecimento de bens e serviços de apoio a outras empresas (B2B); ou bens e serviços de consumo final a usuários individuais (B2C)<sup>30</sup>.

Apesar da grande maioria das transações no comércio eletrônico se concentrarem no modelo B2B<sup>31</sup>, requer-se atenção aos modelos B2C e C2C (*consumer-to-consumer*) de forma idêntica, diante o crescimento constante obtido por esses. Quanto ao B2C, o mesmo ainda representa o marco inicial para a internacionalização do comércio eletrônico, por trazer maior proximidade dos consumidores com os prestadores de serviço e fornecedores de bens<sup>32</sup>, pela quebra de barreiras físicas.

---

<sup>29</sup> OECD. Guide to Measuring the Information Society 2011, Paris: OECD Publishing, 2011, p. 72. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/9789264113541-en>>. Acesso em: 30 de fevereiro de 2019.

<sup>30</sup> ROCHA, Sergio André. Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE *in* Tributação da economia digital, Coordenação Tathine Piscitelli, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 21-22.

<sup>31</sup> ROCHA, Sergio André. Op. Cit. p. 21.

<sup>32</sup> DE CAMPOS, Diogo Leite. A internet e o princípio da territorialidade dos impostos *in* Revista da Ordem dos Advogados, ano 1998, vol. II. p. 640.

Outrossim, ainda quanto ao B2C, hoje é o que permite as EMN atuarem em mercados sem necessitar de sua presença física, fato pelo qual, vem a desencadear diversas problemáticas tributárias quanto a base tributável dessas operações, diante a utilização de planejamentos tributários agressivos, fundamentos no descompasso da regulamentação tributária internacional com a economia digital<sup>33</sup>. No mais, essa questão tributária será abordada em tópico específico à diante deste trabalho.

Por sua vez, embora não seja o modelo de comércio mais proeminente, a relação C2C está a se tornar cada vez mais usual. Nessa modalidade, é imperioso destacar que, os consumidores não apresentam um caráter plenamente autônomo para realizar suas transações, isto é, dependem de uma plataforma virtual disponíveis para esses atos. Nesse sentido, empresas ou entidades equiparadas operam como intermediadoras, a auxiliar pessoas físicas a vender, alugar ou trocar seus ativos<sup>34</sup>, sem descaracterizar a relação como C2C<sup>35</sup>.

### **1.3 CARACTERÍSTICAS DO MERCADO ELETRÔNICO**

Realizadas as considerações iniciais quanto à influência da tecnologia na economia, torna-se oportuno darmos um passo à frente e buscar entender o ecossistema em que os novos modelos de negócio se estruturam, isto é, a infraestrutura do mercado digital. Vale dizer ainda que, o mercado digital é o setor de destaque ao presente trabalho, em razão do próprio escopo jurídico aqui presente, a análise tributária das principais operações insertas na indústria dos jogos eletrônicos.

No mais, para evitar o desgaste da análise de diversas conceituações e qualificações de mercado digital, adotar-se-á aquele existente na comunidade internacional, diga-se, pela OCDE. Nesse sentido, a referenciada organização internacional apresenta, quanto ao mercado digital, cinco características principais, as quais, embora não sejam atribuídas com exclusividade, apresentam uma manifestação exacerbada quando comparada ao mercado tradicional<sup>36</sup>. São elas: i) efeitos diretos de

---

<sup>33</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 7-8.

<sup>34</sup> ROCHA, Sergio André. Op. Cit. p. 22.

<sup>35</sup> PIRES, Rita Calçada. Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades, Coimbra: Almedina, 2011, p. 145.

<sup>36</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation (op. cit.), para 42.

rede; ii) efeitos indiretos de rede; iii) economias de escala; iv) custos de mudança e efeito de aprisionamento; e v) complementariedade<sup>37</sup>.

Diante a quantidade das características supramencionadas e por fins organizacionais, as mesmas serão abordadas separadamente em alíneas. Importa-se dizer que, embora sejam cinco características qualificadas, a divisão da apresentação será apenas em quatro alíneas, incorporando os efeitos diretos e indiretos de rede em apenas um item, «*efeitos positivos de rede*».

A nomenclatura escolhida para enquadrar as duas características supramencionadas é dada em razão da aproximação do conceito pelas da ciência econômica e de gestão empresarial, pois, como será visto, embora a OECD faça referência aos efeitos de rede, diretos e indiretos, a mesma expõe tão somente aqueles de carga positiva<sup>38</sup>. Realizadas essas breves observações, parte-se a análise dessas características.

a) **Efeito de rede**: Como primeira característica a ser analisada, de forma simplificada, o efeito de rede é a capacidade de determinado bem ou serviço ter valor agregado em razão da quantidade de seus usuários. Além das condicionantes tradicionais de decisão para o consumo, como preço e qualidade, a capacidade de comunicação e compartilhamento de informações com os demais usuários será ponderada<sup>39</sup>.

A característica em comento também é denominada de externalidade do consumo<sup>40</sup>, visto que, é uma forma de agregação de valor gerada para além do negócio quando analisado internamente. Todavia, não se pode entender como fator independente dos esforços do negócio, isto é, em destaque às plataformas digitais, há de gerar uma infraestrutura adequada para que haja essa interação entre os usuários, para assim atingir o efeito de rede.

Pelo o que se pode compreender, o tamanho da rede de clientes do negócio determinará seu valor para outros possíveis consumidores, pois a participação de um indivíduo aumenta os benefícios a outros membros da rede. Dessa forma, os efeitos de

---

<sup>37</sup> *Ibidem*.

<sup>38</sup> *Ibidem*.

<sup>39</sup> ANAND, Bharat. A Armadilha do Conteúdo. O Guia Estratégico Para Mudança Digital, Rio de Janeiro: Alta Books, 2018, p. 13-14.

<sup>40</sup> OECD. Tax Challenges (...), op. cit., para 42.

rede se tornam significativos quando uma percentagem específica do mercado for usuária<sup>41</sup>.

O destaque desse efeito à economia digital é justificado pelo alicerce dos novos modelos de negócios, ao utilizar essa potencialidade como base majoritária na criação de valor. Nesse sentido, perante a economia digital, seus bens e serviços de caráter virtual criam valor sem a necessidade de custos adicionais à produção, bastando-se na potencialidade dos efeitos de rede<sup>42</sup>.

Dentre o objetivo desse tópico e alínea, torna-se oportuno trazer destaque a duas espécies de efeitos de rede, sejam elas a direta e a indireta, por assim se manifestarem de uma forma exacerbada perante a economia digital. Entretanto, conforme fora explicitado nas breves observações anteriores ao início da análise das características em espécie, a explicitação dessas espécies terá rumo à carga positiva que podem ser geradas, em sintonia com o elencado pela OCDE<sup>43</sup>.

Antes de adentrar na conceituação das classificações supramencionadas, vale mencionar que, os possíveis efeitos de rede são possibilitados em razão da forma de mercado utilizada por determinado negócio, isto é, se o bem ou serviço é destinado à uma única base de consumo ou não, ou seja, se o mercado é unilateral, bilateral ou multilateral.

O mercado unilateral é marcado pela linearidade entre o produtor ou prestador de serviços a uma única base de consumidores<sup>44</sup>, isto é, os possíveis consumidores de determinado negócio se caracterizam pela mesma forma de consumação, assim como ocorre na empresa «*Sony Interactive Entertainment*», em que sua base é composta apenas por adquirentes de jogos eletrônicos e consoles (máquinas de tratamento de informação ou *hardware*).

Por sua vez, os mercados bilateral e multilateral diferem do anterior em face ao direcionamento do negócio às distintas bases de consumo<sup>45</sup>, a exemplo da plataforma virtual<sup>46</sup> «*Steam*», na qual possui como consumidores aqueles indivíduos interessados em

---

<sup>41</sup> KEMPER, Andreas. *Valuation of Network Effects in Software Markets: A Complex Networks Approach*, Heidelberg: Physica-Verlag, 2010, p. 40.

<sup>42</sup> VALENDUC, Gérard ; VENDRAMIN, Patricia. *Work in the digital economy: sorting the old from the new in Working papers - European Trade-Union Institute (ETUI)*, 2016, p. 10.

<sup>43</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation* (op. cit.), para 42.

<sup>44</sup> OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation* (op. cit.), para 48.

<sup>45</sup> OECD. *Tax Challenges (...)*, op. cit., para 48.

<sup>46</sup> O conceito de plataforma virtual será abordado ao tópico 1.3, quando assim formos adentrar à discussão acerca da indústria dos jogos eletrônicos.

apenas adquirir jogos eletrônicos para fins exclusivos de entretenimento, bem como, possibilita programadores e desenvolvedores consumirem sua plataforma como meio de divulgação e distribuição, a configurar como mercado bilateral por haver duas bases de consumidores.

Realizada a distinção do direcionamento de mercados, o efeito positivo de rede direta pode ser concretizado tanto no mercado unilateral, bilateral ou multilateral, pois parte da agregação de valor gerada pela mesma base de usuários<sup>47</sup>. Dessa forma, se o produto ou serviço inserto no mercado tiver a possibilidade de agregação de valor conforme a conexão entre seus usuários, a pertencer a mesma base de consumo, pode-se gerar o efeito de conexão direta, conforme assim expressa HUUH, através da exemplificação com jogos eletrônicos *on-line*: «[...] *The larger population an online game has the higher value it gets. This is direct network effect where players benefit one another simply by participating [...]*»<sup>48</sup>.

Quanto ao efeito positivo de conexão indireta, o mesmo apenas pode ser concretizado em mercados bilaterais ou multilaterais, pois depende da conexão entre usuários do mesmo serviço ou bem, mas de base de consumo distintas<sup>49</sup>. A uma exemplificação prática, quanto mais desenvolvedores estiverem manuseando uma mesma plataforma de jogos, mais se agrega valor através da utilidade gerada a base de consumo dos jogadores, bem como, quanto mais jogadores manusearem a plataforma, mais se expande o interesse a desenvolvedores pela oportunidade gerada.

Pelo exposto, percebe-se que, os efeitos de rede, sejam diretos ou indiretos, possuem uma capacidade substancial em agregar valor ao negócio; tornam-se significativos quando uma parcela do mercado é usuária, e se de fácil percepção são os benefícios agregados por isso.

Em um ambiente de fácil comunicação e interação dos usuários, os efeitos positivos de rede tornam-se possíveis, mas deve-se ainda, atentar quanto à percepção dos usuários aos prejuízos e riscos inerentes ao negócio. Pois, da mesma forma os efeitos de rede podem agregar valor, os mesmos possuem força idêntica para desvalorizar. A exemplo disso, fora o célebre caso da rede social *Facebook*, quando se verificou o

---

<sup>47</sup> OECD. Tax Challenges (...), op. cit., para 42.

<sup>48</sup> HUUH, Jun-Sok. An Economic Analysis on Online Game Service, 2009. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1335120>>. Acesso em 19 de março de 2019.

<sup>49</sup> OECD. Tax Challenges (...), op. cit., para 42.

vazamento de dados pessoais relacionados a campanha presidencial de Donald Trump nos EUA, fato que marcou a maior queda de mercado de uma empresa na história daquele país (perda aproximada de 119 bilhões de dólares)<sup>50</sup>.

b) **Economias de escala**: A presente característica é relacionada com o aumento desproporcionalmente superior da produção face os custos unitários de produção, isto é, diminui-se o custo médio do produto ou serviço através do aumento de alguma das fases do processo de produção, que assim permitirá atingir um preço final reduzido, a garantir maiores índices concorrenciais ao negócio.

Em outras palavras, se o custo médio (custo por unidade de produção) diminuir conforme a produção aumenta, o custo marginal da última unidade produzida será menor do que o custo médio, e assim ocorrerá o efeito de economia de escala; e em perspectiva contrária, caso ocorra o acréscimo do custo médio, o custo marginal excederá o custo médio, a caracterizar a deseconomia de escala<sup>51</sup>.

No mais, o presente efeito em análise possui uma manifestação exacerbada na economia digital diante seu próprio ecossistema de corrida econômica, onde busca-se a maior produtividade através da inserção de novas tecnologias a diminuir o custo de produção e o preço final dos bens e serviços, ao ponto que, ao fim da linha de corrida, os custos marginais de produção podem atingir valores próximos à zero<sup>52</sup>.

Além do mais, a economia em escala na economia digital também se deve a categorização dos produtos e serviços digitais como intangíveis, a admitir a possibilidade de serem possuídos sem a caracterização de propriedade, como a licença de uso de *software*, a permitir distribuição em larga escala por preços mínimos<sup>53</sup>, bem como, pela caracterização de não-rivalidade, isto é, quando se permite a consumação de determinado bem ou serviço de forma simultânea por diversos consumidores<sup>54</sup>.

---

<sup>50</sup> UMPIERES, Rodrigo Tolotti. Facebook perde US\$ 119 bilhões e tem a maior queda de uma empresa na história dos EUA, Info Money, 2018. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/mercados/acoes-e-indices/noticia/7535866/facebook-perde-119-bilhoes-tem-maior-queda-uma-empresa-historia>>. Acesso em 26.11.18.

<sup>51</sup> BESANKO, David; DRANOVE, David; SHANLEY, Mark; SCHAEFER, Scott. *Economics of Strategy*, 5ª edição, Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2009, p. 42.

<sup>52</sup> RIFKIN, Jeremy. *The Zero Marginal Cost Society: The Internet of Things, the Collaborative Commons, and the Eclipse of Capitalism*, Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2014, p. 70-71.

<sup>53</sup> VALENDUC, Gérard ; VENDRAMIN, Patricia. *Work in the digital economy: sorting the old from the new in Working papers - European Trade-Union Institute (ETUI)*, 2016, p. 10.

<sup>54</sup> OECD. *Tax Challenges (...)*, op. cit., p. 79, nota n. 3.



Na economia digital, em referência aos produtos virtuais e de forma distinta da economia tradicional, o crescimento da produção não reflete o aumento do volume de produtos ou serviços a serem desenvolvidos, concentra-se então, na capacidade de distribuição daqueles concluídos. Assim como ocorre com o desenvolvimento de *softwares*, o esforço da produção dos bens e serviços virtuais é concentrado na infraestrutura e trabalho humano até sua fase de conclusão, pois, uma vez realizada, diante as facilidades oportunizadas pela tecnologia, seu licenciamento de uso, venda, distribuição e reprodução podem ser praticadas com custos marginais de baixo valor<sup>55</sup>.

c) **Efeito de aprisionamento por custos de mudança**: Esse efeito pode ser entendido como a capacidade de determinado negócio em manter a vinculação dos consumidores aos seus produtos e serviços ofertados, todavia, essa vinculação não é derivada da percepção de valor pelo usuário, mas sim, dos custos a serem arcados na mudança do consumo.

Para o efeito em comento, a vinculação do usuário é criada por dificultar possíveis migrações à utilização de outro bem ou serviço, mesmo que esses se mostrem mais valiosos, diante os custos gerados ao usuário, ou seja, quando os custos de mudança de um bem ou serviço são substanciais, esses consumidores enfrentam o efeito de aprisionamento<sup>56</sup>.

No mais, da forma que esse efeito se expõe, sua presença marca os mercados baseados no «*winner-take-all*», isto é, aqueles com tendências ao monopólio ou oligopólio, pois, com o aprisionamento, produtos e serviços atingem a condição de “padrão” do mercado, a inviabilizar a utilização de similares e dificultar a entrada de novos agentes<sup>57</sup>, como assim ocorre no setor de consoles na IJE, em quem três empresas (Nintendo, Sony e Microsoft) controlam cerca de 97% (noventa e sete por cento) do mercado de consoles<sup>58</sup>.

Outrossim, essa restrição ao uso exclusivo de determinado produto ou serviço é um dos objetivos mais comuns aos modelos de negócio presentes na economia digital,

---

<sup>55</sup> OECD. Tax Challenges (...), op. cit., para 42.

<sup>56</sup> SHAPIRO, Carl; VARIAN, Hal R. Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy. Boston: Harvard Business Press, 1999, p. 104.

<sup>57</sup> UNGSON, Gerardo R; WONG, Yim-Yu. Global Strategic Market. Nova Iorque: M. E. Sharpe. 2008, p. 326.

<sup>58</sup> YU, Yudong. Intellectual Property Rights and the Game Industry, A thesis submitted to the University of Manchester for the degree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Humanities. University of Manchester: Faculty of Humanitires, 2017, p 45.

bem como, essa capacidade está associada ao sucesso de diversos nomes no mercado, como o caso da *Microsoft Corporation*, em destaque à ferramenta *Microsoft Office*.

Em associação ao efeito positivo de rede obtido desde sua inserção ao mercado, a ferramenta *Microsoft Office* conseguiu se posicionar e se manter como serviço padrão àqueles que necessitam processar textos através de computadores pessoais. Isto é, o serviço oferecido pela ferramenta *Microsoft Office* atingiu proporções de moldar o mercado, ao ponto de criar um alto índice de custos àqueles que não utilizam *softwares* capazes de criar ou ler seus arquivos<sup>59</sup>. Assim, a *Microsoft Corporation* atingiu o efeito de aprisionamento de consumidores por elevar os eventuais custos para uma mudança de ferramenta que não seja o *Microsoft Office*.

Deve-se perceber ainda que, os custos de mudança não se resumem na perspectiva monetária, a exemplo do caso supracitado. Na questão *Microsoft Office*, a utilidade prepondera na questão do custo, pois como o mercado na sua maioria opera com arquivos compatíveis a essa ferramenta, uma eventual variação criará obstáculos na comunicação para além da empresa. De forma análoga, seria como utilizar uma linguagem pouco conhecida em um país estrangeiro.

E com esta limitação, impede-se que novos produtos e serviços entrem no mercado. Um clássico exemplo, nesse contexto de aprisionamento a um produto inferior, é o layout «*QWERTY*» das máquinas de escrever importada aos teclados de computadores, esse qual, fora desenvolvido por tentativa e erro aos anos de 1860, e aprisiona o mercado diante os custos da curva de aprendizagem a novas sequências de letras, mesmo quando comprovadamente mais eficientes<sup>60</sup>.

Essa capacidade de efeito de aprisionamento na economia digital é um dos pontos de maior preocupação econômica, diante a distorção concorrencial causada, na qual viabiliza a instauração de monopólios ou oligopólios diante a construção de barreiras de entrada no mercado para novas empresas<sup>61</sup>.

Assim que os serviços e produtos digitais integram o cotidiano dos usuários, esses se mostram resistentes a mudanças por custos psicológicos e comodidade, diante o

---

<sup>59</sup> EDLIN, Aaron S; HARRIS, Robert G. The Role of Switching Costs in Antitrust Analysis: A Comparison of Microsoft and Google, *Yale Journal of Law & Technology*, v. 15, n. 2, 2013, p. 27.

<sup>60</sup> UNGSON, Gerardo R; WONG, Yim-Yu. *Global Strategic Market*. Nova Iorque: M. E. Sharpe, 2008, p. 326.

<sup>61</sup> SHAPIRO, Carl; VARIAN, Hal R. *Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy*. Boston: Harvard Business Press, 1999, p. 135.

costume criado, no mais, a resistência se intensifica quando a experiência individual depende de outros complementares (como e-mail, serviços privados de Computação em Nuvem ou mídia social), assim o uso pessoal de dados potencializa o efeito de aprisionamento, e quaisquer limites de transferência agrega custos<sup>62</sup>. Pode-se assim dizer, que os consumidores se aprisionam conforme o fornecimento de dados pessoais<sup>63</sup>.

Com essa percepção, em destaque as plataformas digitais, os novos modelos de negócio baseiam a sua atuação com pré-requisito de afiliação do usuário, através da concessão de dados pessoais, para assim interagirem com os demais<sup>64</sup>, bem como, restringem a possibilidade de portabilidade desses dados na eventual mudança de plataforma, a fim de causar aprisionamento<sup>65</sup>.

**d) Complementariedade:** De forma simplificada, a complementariedade pode ser entendida como uma forma de criação de valor, ou de novas capacidades, através da interação de duas ou mais forças, partes interessadas ou recursos, a fim de atingir resultados superiores<sup>66</sup>. Nesse sentido, a vantagem obtida com a combinação de forças, será mais forte, face o esforço individual, a oportunizar um efeito de alavancagem à concorrenciabilidade ao negócio<sup>67</sup>.

Ao que se refere à economia digital, a característica em comento cria destaque na forma de criação de valor à serviços ou produtos, seja na perspectiva da integração daqueles já existentes, ou na criação de oportunidade para o desenvolvimento de novas tecnologias através do esforço sinérgico de partes distintas<sup>68</sup>, quais, não necessariamente possuem interesses imediatos comuns.

---

<sup>62</sup> EUROPEAN PARLIAMENT. Challenges for Competition Policy in a Digitalised Economy: Study for the ECON Committee, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy. 2015. Disponível em: <<http://www.europarl.europa.eu/studies>>. Acesso em 13.11.2018.

<sup>63</sup> *Ibidem*.

<sup>64</sup> HAGIU, Andrei; Wright, Julian. Multi-sided platforms. *International Journal of Industrial Organization*, 2015. Disponível em: <<http://doi.org/10.1016/j.ijindorg.2015.03.003>>. Acessado em 14.11.2018.

<sup>65</sup> ENGELS, Barbara. Data portability among online platforms in *Internet Policy Review*, v. 5, n. 2, 2016. Disponível em: <<http://doi.org/10.14763/2016.2.408>>. Acesso em 13.11.2018.

<sup>66</sup> GYRD-JONES, Richard I; KORNUM, Niels. Managing the co-created brand: Value and cultural complementarity in online and offline multi-stakeholder ecosystems in *Journal of Business Research*, v. 66, n. 9, setembro de 2013, Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2012.02.045>>. Acesso em 15.11.2018; LEE, In. *Handbook of Research on Telecommunications Planning and Management for Business*, v. 1, Nova Iorque: Information Science Reference, 2009, p. 243.

<sup>67</sup> LEE, In. (op. cit.), p. 243-244.

<sup>68</sup> TEECE, David J. Profiting from innovation in the digital economy: Enabling technologies, standards, and licensing models in the wireless world in *Research Policy*, vol. 47, n. 8, outubro de 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.respol.2017.01.015>>. Acesso em 15.11.2018.

Muitos dos bens e serviços ofertados pela economia digital cumprem complementariedade ao consumo, isto é, quando a consumação conjunta dois ou mais bens ou serviços resultam no desempenho da utilidade desses<sup>69</sup>. Assim como ocorre com o ganho de utilidade a *smartphones* e computadores pessoais com o desenvolvimento de plataformas virtuais, bem como, a otimização do uso de mídias sociais quando demais *softwares* permitem elevados graus de compartilhamento de informações<sup>70</sup>.

Com a realização da apresentação das características marcantes da economia digital e dos modelos de negócio digitais puros, percebe-se um entrelaçamento das mesmas ao ponto de trabalharem com o fim de atingir larga escala do mercado. Isto é, os efeitos de rede disseminam o bem ou serviço entre os consumidores através da agregação de valor face seu próprio consumo; há distribuição facilitada por baixos custos diante a própria natureza digital; com a distribuição e difusão entre os consumidores, os mesmos criam resistências a mudanças por efeitos de aprisionamento; e estimula-se consumos paritários através da complementariedade, a gerar os mesmos anteriores.

Nesse sentido, os bens e serviços digitais utilizam-se de um ciclo, de um ecossistema, a estimular seu próprio crescimento, a colocar em desuso práticas ora tradicionais da economia de tijolo e argamassa, face a inovação e tendências de mercado. No mais, diante seus pilares, vem a tornar a economia, em seu sentido *lato*, em digital, a ponto de enraizar práticas de natureza virtual nos mais diversos ramos econômicos.

---

<sup>69</sup> Ibidem

<sup>70</sup> OECD. Tax Challenges (...), op. cit., para 42.

## CAPÍTULO II

**ÍNDICE – CAPÍTULO II: 2 A INDÚSTRIA DOS JOGOS ELETRÔNICOS; 2.1 EXPRESSIVIDADE ECONÔMICA; 2.2 SOFTWARE; 2.3 MODELOS DE NEGÓCIOS (SOFTWARE); 2.3.1 LICENÇA DE UTILIZAÇÃO; 2.3.2 LICENÇA DE USO PARA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA; 2.3.3. COMPRA E VENDA DE LICENÇA DE USO PARA REVENDA.**

### 2 A INDÚSTRIA DOS JOGOS ELETRÔNICOS

Realizados os preceitos relativos à economia digital como um todo, o presente tópico se oportunizará para apresentar e compreender o setor econômico de interesse deste trabalho, bem como, como se estruturam os modelos de negócio de distribuição nele inserido. Nesse sentido, no primeiro subtópico, com o escopo de justificar a escolha do respectivo setor, será abordado sua expressividade no mercado mundial; no segundo, objetiva-se qualificar a natureza jurídica e as formas de operações envolvendo *software*, a fim de identificar o enquadramento do jogos eletrônicos; e por fim, no terceiro, estudar-se-á as espécies de modelos de negócios insertos nesse setor.

#### 2.1 EXPRESSIVIDADE ECONÔMICA

Nas últimas décadas, a IJE se estabeleceu como um dos setores econômicos mais significativos no âmbito do entretenimento, a superar os setores de filme e música<sup>71</sup>. Bem como, fora responsável por diversos avanços tecnológicos, que hoje refletem nas mais diversas formas de *hardware*, a incluir os atuais computadores pessoais, *smathphones* e *tablets* e consoles de última geração<sup>72</sup>.

Desde a superação da crise de 1985 desse setor, ocorrida diante saturação de mercado, cumulado com perda de qualidade, assim derivados da ausência de mecanismos de proteção intelectual<sup>73</sup>, o mesmo trilha um caminho economicamente sólido e progressivo, a expressar um valor de receita global superior a \$100Bn (cem bilhões de

---

<sup>71</sup> MARCHAND, André; HENNIG-THURAU, Thorsten. Value Creation in the Video Game Industry: Industry Economics, Consumer Benefits, and Research Opportunities *in* Journal of Interactive Marketing, volume 27, edição nº 3, agosto de 2013, pg. 141-147

<sup>72</sup> ZACKARIASSON, Peter; WILSON, Timothy. (op. cit.). p. 19.

<sup>73</sup> WOLF, Mark J. P. Mark J. P. The Video Game Explosion: A History from Pong to Playstation and Beyond, Londres: Greenwood Press, 2007, p. 105-106.

dólares) aos tempos atuais, e se insere na cultura da humanidade como forma de arte, com domínio expresso ao tempo dispendido por seus consumidores em detrimento das demais formas de entretenimento dominantes<sup>74</sup>.

No mais, em 2018, o mercado global de jogos eletrônicos atingiu uma movimentação financeira de \$137.9Bn (cento e trinta e sete bilhões e novecentos milhões de dólares), a superar em 13,3% a marca alcançada em 2017, a estimar que, em 2021, o valor de transações seja de \$180.1Bn (cento e oitenta bilhões e cem milhões de dólares)<sup>75</sup>. Do valor de 2018, ainda vale mencionar o seguinte, 52% (cinquenta e dois por cento) da região responsável pelo numerário se encontrou em Ásia-Pacífico; e quanto ao seguimento, os jogos eletrônicos destinados a *smartphones* representaram 41% (quarenta e um por cento)<sup>76</sup>.

Outrossim, em destaque ao infográfico disponibilizado pela «GAMR», primeiro fundo de investimento negociado na Bolsa de Valores (*Exchange Traded Fund* - ETF) de tecnologia de videogame<sup>77</sup>, retira-se informações de que, quanto ao mercado dos EUA: 49% (quarenta e nove por cento) dos estadunidenses jogam algum jogo eletrônico através de computadores pessoais, consoles, televisão ou dispositivo móvel; e 65% (sessenta e cinco por cento) das casas possuem algum dispositivo destinado ao uso de jogos eletrônicos<sup>78</sup>.

Ademais, ao ano de 2018, os três países de destaque na arrecadação de receita através do mercado de jogos eletrônicos são China, EUA e Japão, a movimentarem, respectivamente, a quantia de \$32.8Bn (trinta e dois bilhões e oitocentos milhões de dólares – China), \$24Bn (vinte e quatro bilhões de dólares – EUA) e \$4.3 (quatro bilhões e trezentos milhões de dólares – Japão), outrossim, em oitava posição, o Brasil apresentou a movimentação de \$2.1Bn (dois bilhões e um milhão de dólares)<sup>79</sup>.

---

<sup>74</sup> BOYD, S. Gregory; PYNE, Brian; KANE, Sean F. *Video Game Law: Everything you need to know about Legal and Business Issues in the Game Industry*, Massachusetts: A K Peters/CRC Press, 1ª edição, 2018, p. 1.

<sup>75</sup> NEWZOO. 2018 Free Global Games Market Report: Trends, Insights, and Projections Toward 2021. Disponível em: <[https://cdn2.hubspot.net/hubfs/700740/Reports/Newzoo\\_2018\\_Global\\_Games\\_Market\\_Report\\_Light.pdf](https://cdn2.hubspot.net/hubfs/700740/Reports/Newzoo_2018_Global_Games_Market_Report_Light.pdf)>. Acesso em 10 de março de 2013.

<sup>76</sup> *Ibidem*.

<sup>77</sup> DESJARDINS, Jeff. *The History and Evolution of the Video Games Market*, 2017. Disponível em: <<https://www.visualcapitalist.com/history-video-games-market/>>. Acesso em 08 de março de 2019.

<sup>78</sup> *Ibidem*.

<sup>79</sup> *Ibidem*.

O interessante a perceber da leitura dos dados supracitados, bem como, conforme se lê no Relatório de 2018 sobre o mercado global de jogos, da analítica «NEWZOO», em que, projeta-se o crescimento constante do seguimento de jogos eletrônicos destinados a *smartphones*, a estimar sua representatividade no mercado global de jogos como responsável por 49% (quarenta e nove por cento) das movimentações financeiras em 2021<sup>80</sup>, é a quebra do paradigma de generalizar e especificar a faixa etária do público alvo da indústria em comento.

Conforme se verifica da análise da média etária consumidora de jogos eletrônicos, outrora já exposta, o público alvo expressa-se como “qualquer um”, isto é, independentemente da faixa etária, escolaridade, nacionalidade ou profissão, qualquer pessoa pode considerada como destinatária dessa indústria. E essa questão da amplificação dos possíveis consumidores é indissociável aos próprios avanços tecnológicos e da economia digital.

Em referência ao passado, os jogos eletrônicos apenas possuíam possibilidade de usufruto àqueles possuidores de computadores pessoais ou consoles, que por muitas das vezes, possuem valores elevados de aquisição. Todavia, aos tempos atuais, com o avançar da tecnologia, os mesmos podem ser consumidos através de bens entendidos quase como essenciais ao dia-a-dia, os *smartphones*.

## 2.2 SOFTWARE

Realizadas as premissas gerais quanto à a expressividade econômica da IJE, oportuno se resta darmos um passo além para aproximação ao objeto nuclear de estudo desta dissertação, os modelos de negócio de distribuição dessa Indústria. Para tanto, depende-se ainda percorremos um caminho intermediário, a fim de entender o objeto transacionado pelos respectivos.

A IJE apresenta dois objetos primordiais de negócio, seja o *hardware* e o *software*, por assim dizer, a cada um desses perfaz uma subindústria de produção, com partes próprias ou comuns a compor suas respectivas cadeias de produção. Para a subindústria de *hardware*, encontram-se três grandes partes envolvidas na cadeia de produção, sejam elas: empresas de consolas; fornecedores de hardware, que fornecem ou fabricam componente de semicondutores semi-personalizados; e os fabricantes de

---

<sup>80</sup> *Ibidem*.

hardware, responsáveis pela montagem dos consoles<sup>81</sup>. Enquanto que, para a de *software*, destacam-se os desenvolvedores independentes, editores independentes e empresas de consoles; e em relação ao fluxo de distribuição: empresas de consoles, editores independentes e varejistas tradicionais<sup>82</sup>.

Todavia, diante a proposta deste trabalho, a análise e desenvolvimento da temática terá um campo restrito de apreciação. Direciona-se assim, às partes que estruturam seu modelo de negócio na desmaterialização, ou seja, na produção e distribuição de *software* de jogos, assim insertos na economia digital pura (a descartar os varejistas tradicionais), face a relevância aos atuais desafios enfrentados pela tributação doméstica e internacional, leia-se, a erosão da base tributável ou repatriação dos rendimentos obtidos face os planejamentos pautados em alicerces de tributação tornados obsoletos pelo avanço da economia digital.

Nesse sentido, ao subtópico subsequente será tratado dos modelos de negócio fundamentados na desmaterialização, em destaque à distribuição. Conforme expressado na premissa do presente, necessita-se a compreensão do objeto *software*, para assim estruturar a base para os modelos de negócio em si, bem como, para as análises tributárias aos capítulos seguintes.

Nas palavras de GATES, MYHRVOLD e RINEARSON, o *software* pode ser entendido, em uma perspectiva técnica, nos seguintes termos: «*It is a comprehensive set of rules a machine can be given to 'instruct' it how to perform a particular task*»<sup>83</sup>. Dessa forma, entende-se que são ferramentas utilizadas para atingir determinadas funções ou resultados, através da análise de um conjunto de instruções<sup>84</sup>.

O ponto chave a determinar os programas de computadores é o seu enquadramento como «*conjunto de instruções*», caracterizadas por um complexo sistemático de algoritmos (códigos), destinados a determinado fim no ecossistema

---

<sup>81</sup> YU, Yudong. Op. Cit. p. 44.

<sup>82</sup> *Ibidem*.

<sup>83</sup> GATES, Bil; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. The road ahead. Estados Unidos: Penguin Group, 1995, p. 22.

<sup>84</sup> PEREIRA, Alexandre Dias. Software: sentido e limites da sua apropriação jurídica, in *Temas de Direito da Informática e da Internet*, Ordem dos Advogados – Conselho Distrital do Porto, Coimbra Editora, 2011, p.73 (919); MARQUES, GARCIA e MARTINS, LOURENÇO. Direito da Informática – Lições de Direito da Comunicação, 2ª Edição Refundida e Actualizada, Coimbra: Almedina, 2006, p. 539;



virtual<sup>85</sup>. De forma consonante e em um aspecto formalístico, com o fim de regulamentação das operações comerciais e proteção intelectual de *software*, o legislador brasileiro, assumiu essa essência e assim definiu-o em preceitos similares na Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998<sup>86</sup>.

Importante mencionar que, ao âmbito da legislação vigente da União Europeia e na Portuguesa, uma definição expressa é ausente. Em Legislação Portuguesa já revogada, encontrava-se a definição do mesmo como «*conjunto de instruções capazes, quando inseridas num suporte explorável em máquina, de permitir à máquina que tem por funções o tratamento de informações indicar, executar ou produzir determinada função, tarefa ou resultado*»<sup>87</sup>, a coincidir com a aceção técnica supramencionada, bem como, com o inserto na legislação brasileira.

No âmbito da definição técnica, a doutrina europeia tem se manifestado que a mesma é demasiadamente restritiva a abarcar o conceito jurídico de objeto de proteção no âmbito da União Europeia<sup>88</sup>. Outrossim, no âmbito das Diretivas Comunitárias, o DL n.º 252/94 (art. 1º, inciso 3), de 20 de outubro, amplia o conceito, a incluir o material de concepção do programa de computador no seu objeto de proteção, a excluir do seu âmbito de proteção as ideias e princípio que lhe sejam subjacentes.

Embora o *software* se manifeste tão somente no ambiente virtual, o mesmo apresenta uma dependência absoluta do *hardware* para assim então atingir sua finalidade determinante, e vice-versa. A funcionalidade de um é dependente do outro. Todavia, apesar dessa relação, os mesmos não podem ser confundidos; são faces da mesma moeda, mas cumprem funções distintas<sup>89</sup>. Ao primeiro, caberá o cumprimento de instruções de tarefas determinadas; enquanto que, ao segundo, representa a infraestrutura necessária para o primeiro ter o desempenho de suas funções e execuções de tarefas.

---

<sup>85</sup> KLEMENS, Bel. *Math You Can't Use: Patents, Copyright, and Software*, Washington: Brookings Institution Press, 2006, p. 25; VENÂNCIO, Pedro Dias. *A Tutela Jurídica do Formato de Ficheiro Electrónico*. Coimbra: Almedina, 2016, p. 109-114.

<sup>86</sup> «[...] Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados. [...]» «BRASIL. Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília – DF, fevereiro de 1998».

<sup>87</sup> PORTUGAL. Lei n.º 109/91 de 17 de agosto. Lei da criminalidade informática. Art. 2.º, alínea “c”.

<sup>88</sup> VENÂNCIO, Pedro Dias. Op. Cit. 287-289.

<sup>89</sup> PEREIRA, Alexandre Dias. *Software: sentido (...)*. Op. Cit. p.73

Dentro do escopo abrangido pelo estudo do *software*, o mesmo pode ainda ser compreendido através de distinções quanto a suas especificidades, generalidades ou dedicação assumidas em seu conjunto de instruções<sup>90</sup>. Isto é, diante de sua destinação, pode-se distingui-lo em três classificações (*firmware*<sup>91</sup>; operacional<sup>92</sup>; de aplicação)<sup>93</sup>.

Quanto a essas espécies, em vias factuais, cada uma apresenta incidências próprias ao mercado, onde destaca-se aqueles definidos como *software* de aplicação (destinado a solucionar necessidades gerais ou personalíssimas do usuário, através da execução de tarefas específicas<sup>94</sup>)<sup>95</sup>, a compreender, em seu escopo, os programas de jogos eletrônicos.

Nesse sentido, o *software* de aplicação é um objeto de destaque a IJE, visto compreender uma das suas subindústrias. No mais, a expressividade de mercado desse objeto é dada em razão de sua capacidade de constituir um bem em si mesmo, enquanto que os outros, por possuírem caráter instrumental, dependem de demais bens para constituir um produto final passível de consumo (seja um computador, *smartphone*, console, *hardware* em geral)<sup>96</sup>.

As três espécies de *software* se complementam para o funcionamento sistemático do *hardware*, a construir uma base de dependência entre o *firmware*, o de operação e o de aplicação. Todavia, para um aspecto além de suas operacionalidades, conforme já fora expressado, assumem formas distintas no comércio, podendo ser (i) vinculado à negociação conjunta a um *hardware*, e por isso podem ser denominados de «*software base*», por compor o preço do bem no qual ele está embutido; (ii) ou constitui

---

<sup>90</sup> BOULANGER, Jean-Louis. *Certifiable Software Applications 1*, Reino Unido: ISTE Press, 2016, p. 16.

<sup>91</sup> O *firmware* se destina tão somente à leitura da memória ROM (*read-only memory*), a servir de base para o funcionamento das demais espécies de *software*; e o operacional, intermedia a comunicação do operador/usuário com o *hardware*, a permitir que a unidades de processamento recebam e executem instruções de *software* de aplicações simultaneamente. «OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). R(10). The tax treatment of software. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 2. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>>. Acesso em: 20 de março de 2019.

<sup>92</sup> O *software* operacional, assim como o *firmware* compreendem a parte sistemática instrumental do *Hardware*, a dizer que, ambos cumprem suas funções de intermediação onde se inserem, diferenciando-se na sua especialidade. < OECD. Model Tax Convention (...). Op. Cit. p. 2>.

<sup>93</sup> MOTA, Maurício. *Questões de Direito Civil Contemporâneo*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 397-436.

<sup>94</sup> OECD. Model Tax Convention (...). Op. Cit. p. 2.

<sup>95</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. As operações de internacionais de *software* e imposto de renda *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 60.

<sup>96</sup> OECD. Model Tax Convention (...) op. cit. p. 2.

produto final por si só, a ser objeto de contrato próprio com remuneração específica correspondente<sup>97</sup>.

É imperioso ressaltar que, a espécie de *software* por si só, não reflete a destinação econômica aplicável ao mesmo. Quem determinará como esse objeto se portará quando concluído é o seu próprio desenvolvedor. Dessa forma, o *software* pode atender, mesmo quando classificado como “de aplicação” e a partir de sua finalidade de criação, as necessidades intermitentes no processo de criação de valor de outros bens, serviços ou intangíveis, ou como objeto para obtenção de lucro no mercado<sup>98</sup>.

Na primeira função, o *software* é desenvolvido apenas como ferramenta intermediária de algum modelo de negócio, que por assim não o utiliza propriamente com fins lucrativos. É uma mera ferramenta de uso interno, sem um reflexo direto na obtenção de rendimentos por seus utilizadores. Reflete tão somente na cadeia produtiva de geração de valor ao negócio, a otimizar a conclusão do bem ou serviço ofertado, seja ele tangível ou intangível.

Por outra linha, na segunda função, o *software* não irá constituir um meio, um instrumento ou uma engrenagem dentro de um processo produtivo. Será o produto final de uma cadeia de geração de valor. Isto é, o seu desenvolvimento é linearizado a fim de alcançar interesse de mercado, a captação de usuários/consumidores para obtenção de lucro, (i) através da padronização de produtos lançados em larga escala, para atingir uma pluralidade de utilizadores (*software-standard*); ou (ii) a partir de demanda pontual, a fim de atender um tipo específico de *hardware*, problema ou necessidade (*software tailor-made*).

Ao presente ponto onde esse trabalho se encontra, percebe-se que, ao estudo do tema *software*, todas as suas espécies são destinadas ao cumprimento de alguma necessidade existente ou que venha a existir. Todavia, nem todas essas, em questões práticas, evidenciam-se como importantes para aprofundamento neste trabalho. Entretanto, de outra forma se expõe ao *software* com destinação lucrativa, isto é, aqueles alocados como produto final em uma cadeia de valor.

---

<sup>97</sup> DA SILVEIRA, Rodrigo Maito; AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira in *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...)*, op. cit., p. 84.

<sup>98</sup> OECD. Model Tax Convention on Income (...). Op. cit. p. 3. Acesso em 20 de março de 2019.

Dessa forma, como assim se almeja a percepção da tributação no mercado da IJE, de todo sentido faz trazer o aprofundamento daqueles utilizados para obtenção de rendimentos, seja para uma futura análise da aplicação tributária direta ou indireta. Destarte, quanto aos efeitos jurídicos pertinentes ao *software* de aplicação com finalidade de mercado, a doutrina e a jurisprudência brasileira dividem a apreciação dos mesmos quanto às necessidades buscadas a suprir e sua forma de transmissão, que por sua vez, visam diferenciar o tratamento quanto as normas de Direito Autoral e a aplicação das normas tributárias, a distinguir a origem da titularidade ou sua qualificação como bem, mercadoria ou serviço.

Nesse sentido, vale colocar à tona o julgamento do «Recurso Extraordinário n.º 176.626-3 São Paulo»<sup>99</sup>, realizado pelo Supremo Tribunal Federal em 1998. A mencionar que, apesar do lapso temporal desde data da publicação dessa decisão, o respectivo ainda cria relevância por ter instaurado o atual paradigma quanto a tributação de *software*, a discutir pela não aplicação do imposto sobre circulação mercadorias (ICMS) à *software* de aplicação comercializado em varejo tradicional.

No referido julgado, o Ministro Relator, valeu-se das palavras de Rui Saavedra<sup>100</sup>, para assim definir o *software* de aplicação *standard* como aquele destinado a um público não quantificado, dentro de um setor ou segmento específico de atividade econômica; enquanto que, na presença de destinação a *hardware*, usuário ou necessidade específica, elenca-se sob a nomenclatura de «por encomenda» ou «*tailor-made*»<sup>101</sup>.

---

<sup>99</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3 São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Publicado no Diário de Justiça em 11 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em 22 de maio de 2019.

<sup>100</sup> SAAVEDRA, Rui. A Proteção Jurídica do Software e a Internet. Lisboa: Ed. Don Quixote, 1998, p. 106-107.

<sup>101</sup> «"Os programas standard", observa o autor, "constituem, em regra, pacotes (packages) de programas bem definidos, estáveis, concebidos para serem dirigidos a uma pluralidade de utilizadores - e não a um utilizador em particular -, com vista a uma mesma aplicação ou função. São, portanto, concebidos para tratamento das necessidades de uma mesma categoria de utilizadores (por exemplo, a contabilidade dos escritórios de advogados). Mas possibilitam uma configuração adequada para que cada utilizador, em concreto, encontre solução para a sua realidade específica - serão o "esqueleto" a que falta o "revestimento muscular". São como que "vestuário de pronto-a-vestir". Este software "produto acabado", é aquilo que os franceses denominam progiciel, neologismo criado partindo dos termos "produit" e "logiciel". Alguns destes programas dependendo - da sua compatibilidade - podem ser utilizados em diferentes equipamentos. São programas fabricados em massa e, como são vocacionados a um vasto público, são até comercializados nos hipermercados - daí que também se fale aqui de software "off the shelf". O seu desenvolvimento comercial chegou a proporções tais que movimenta cifras de vários milhões. Alguns desses programas proporcionaram fortunas aos seus criadores"» «BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3 São Paulo. Op. Cit. p. 4.».

Todavia, ao *software tailor-made* não nos recai tamanho interesse diante a ausência de transferência de titularidade ou alguma modalidade de concessão de uso regulado pela normativa de Direito Autoral. Conforme HADDAD e NOGUEIRA expõem, a titularidade nessa modalidade não necessita de transferência por parte de seu desenvolvedor; a propriedade sobre o intangível nasce sob a titularidade do próprio encomendante<sup>102</sup>.

Nesse sentido, exclui-se, desde então, a necessidade de apreciação da modalidade supramencionada, diante seu uso inexpressivo na IJE, cuja a qual, opera preferencialmente sob proteção intelectual de suas obras, sem haver transferência de titularidade da propriedade das mesmas. No mais, aos poucos casos que podem ocorrer na produção dessa espécie de *software* na Indústria em questão, o mesmo será convertido à *standard* diante sua destinação superveniente.

Em outras palavras, pode ocorrer uma produção de *software tailor-made* na IJE, como um caso de uma “Empresa A” demandar especificamente da “Empresa B” o desenvolvimento de um jogo sob medida, a fim que o mesmo seja da titularidade de “A”, para que então, esse distribua o mesmo no setor econômico do entretenimento. Logo, embora haja a ocorrência temporária do enquadramento «*tailor-made*», a essência do seu desenvolvimento é como «*standard*».

A tomar um passo adiante quanto a análise de *software standard*, alcance-se o debate sobre suas formas de transferência, cujo as quais, conforme já mencionado anteriormente, geram consequências jurídicas distintas, a destacar a forma de proteção dada pela legislação de Direito Autoral e Propriedade Intelectual; e a natureza do negócio jurídico realizado.

Neste trabalho, não cabe uma apreciação exaustiva da temática sobre a proteção intelectual de *software*. Entretanto, para o caminhar do presente, basta-se compreender que o *software* é respaldado pelo conceito de obras intelectuais de natureza artística, literária ou científica, portanto, tutelados pelo Direito Autoral, conforme assim se extrai das palavras da Organização Mundial da Propriedade Intelectual (OMPI):

*«Computer programs are a good example of a type of work not included in the list in the Berne Convention, but that now qualifies as a production in the literary, scientific and artistic domain within the meaning of Article 2. Computer programs are*

---

<sup>102</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 61.

*protected under the copyright laws of a number of countries as well as under WIPO Copyright Treaty (1996)*<sup>103</sup>.

De outra forma, em uma via vinculativa internacionalmente, há de citar o Acordo sobre os «Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio», convencionado entre os membros da Organização Mundial do Comércio (OMC). De forma similar a manifestação da OMPI, ao artigo 10 do referido acordo, atribui-se a qualidade de «criação intelectual» aos programas de computador, razões pelas quais, deve ser protegido como produção literária<sup>104</sup>, assim estando sob o regramento de proteção de Direito Autoral, nos ditames da «Convenção de Berna Relativa à Proteção das Obras Literárias e Artísticas»<sup>105</sup>.

Nesse contexto, a Convenção de Berna cria relevância como o acordo mais antigo no âmbito do Direito Autoral<sup>106</sup>, bem como, teve uma grande importância na consagração do Princípio do Tratamento Nacional, a determinar que, todos os países signatários estão obrigados a atribuir aos autores de outros países os mesmos direitos que atribuem aos seus próprios autores<sup>107</sup>.

Quanto ao âmbito da proteção autoral dos programas de computadores, confere-se ao programa em si, e aos trabalhos preparatórios da sua produção; a excluir ideias subjacentes a sua construção, os algoritmos e a linguagem de programação utilizada<sup>108</sup>. Outrossim, importante mencionar que, na linha exposta supramencionada, todos os membros da OCDE classificam o *software* como Propriedade Intelectual, e, com exceção da Suíça, tutelam-no sob os regramentos de Direito Autoral<sup>109</sup>.

---

<sup>103</sup> WIPO. Understanding Copyright and Related Rights, Geneva, 2016, p. 8. Disponível em: <[https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo\\_pub\\_909\\_2016.pdf](https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_909_2016.pdf)>. Acesso em 23 de março de 2019.

<sup>104</sup> No mesmo sentido, PEREIRA manifesta que: «os programas de computador são objeto de proteção por direitos do autor em termos análogos às obras literárias» in PEREIRA, Alexandre Dias. Patentes de Programas e Métodos de Negociação na Internet in Direito da Sociedade da Informação, Separata do Volume IX, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 113.

<sup>105</sup> WTO. Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIPs). Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/31bis\\_trips\\_04\\_e.htm#1](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/31bis_trips_04_e.htm#1)>. Acesso em 25 de março de 2019.

<sup>106</sup> WIPO. Berne Convention for the Protection of Literary and Artistic Works, Paris, 1971. Disponível em: <[https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/treaties/en/berne/trt\\_berne\\_001en.pdf](https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/treaties/en/berne/trt_berne_001en.pdf)>. Acesso em: 25 de março de 2019.

<sup>107</sup> AKESTER, Patricia. O direito de autor e os desafios da tecnologia digital, Cascais: Principia, 2004, p. 16-18.

<sup>108</sup> PEREIRA, Alexandre Libório Dias, Software: sentido e limites da sua apropriação jurídica in Temas de Direito da Informática e da Internet, Ordem dos Advogados – Conselho Distrital do Porto, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 95.

<sup>109</sup> OECD. Model Tax Convention on Income (...). P. 6-7.

Dentre os regramentos aplicados ao *software*, vale comentar que, em consonância ao já exposto, o legislador brasileiro formalizou-o como objeto tutelado pelo Direito Autoral, nos ditames do art. 2.º da Lei nº 9.609/98, *in verbis*: «[...] Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei.»<sup>110</sup>.

Todavia, conforme será aprofundado em subtópico oportuno, a mera apreciação como bem tutelado pelo Direito Autoral não se resta como suficiente ao enquadramento jurídico tributário face aos diversos elementos materiais de incidência na a legislação. Que por assim dizer, obstaculiza a visualização da aplicação das normas tributárias face a esse objeto.

Outrossim, o presente subtópico não busca essencialmente compreender natureza jurídica do *software* na ótica internacional ou doméstica. Desta forma, resta-se restringir apenas a uma concepção sumária do seu enquadramento, para trazer noções gerais, cuja as quais, serão aprofundadas aos capítulos seguintes.

Na perspectiva da Legislação Brasileira<sup>111</sup>, o programa de computador é definido como bem móvel a ser passível de integração à propriedade, e, por decorrência, constitui um direito real ao seu titular. De forma similar, ao Direito Português, PEREIRA manifesta que o referido pode ser objeto quer de propriedade quer de posse, inclusive, passível de tutela possessória<sup>112</sup>. Razões pelas quais, a considerar as faculdades relativas à propriedade<sup>113</sup>, o titular do direito autoral sobre o *software*, poderá dispor do mesmo a terceiros se assim desejar, seja parcialmente (contrato de licença) ou integralmente.

Aos contratos de licença, cabe dizer que os mesmos são aplicáveis sobre quaisquer faculdades sobre a propriedade, sem interferir na titularidade desta, por assim dizer, poderão incidir sobre a utilização, reprodução, cópia, exploração econômica ou combinações entre si; quanto a transmissão da propriedade, assim entendida por «cessão», comportará a natureza de contrato de compra em venda, com a transferência da

---

<sup>110</sup> BRASIL. LEI Nº 9.609 (...). Acesso em 23 de março de 2019.

<sup>111</sup> Art. 3º da Lei n.º 9.610/98. «BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, 1998.»; e 83, inciso II do Código Civil Brasileiro

<sup>112</sup> PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Tutela Possessória do Edito? Aspectos Reais do Direito do Autor *in* Boletim da Faculdade de Direito, *Stvdia Ivridica*, 96, ad honorem – 4, 2010, p. 466-468.

<sup>113</sup> TARTUCE, Flávio. Direito Civil, Direito das Coisas, 9ª edição – revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016, p. 79-80.

titularidade do direito para o adquirente, com a conseqüente extinção do direito do transmitente<sup>114</sup>.

Em razão do direito de dispor da propriedade e das possíveis conseqüências jurídicas, HADDAD e NOGUEIRA fracionam em quatro categorias as modalidades de transferência de *software stantard*, sejam elas:

«[...] (i) cessão (total) de direitos de propriedade sobre o *software*-produto; (ii) cessão (parcial) de direitos de exploração econômica do *software*-produto; (iii) licença de uso do *software*-produto (*copyright article*); e (iv) compra e venda de licenças de uso de *software*-produto (*copyright articles*)»<sup>115</sup>.

Todas as formas supramencionadas se aplicam na IJE, contudo, não se mostra pertinente adentrarmos à modalidade “(i)”, por assim geralmente representar uma operação de compra e venda de ativos intangíveis, «na medida em que o vendedor deixa de possuir a totalidade dos direitos autorais sobre a obra»<sup>116</sup>.

Conforme pode ser assim percebido, o presente trabalho se direciona a estudar a disposição parcial dos direitos ou faculdades da propriedade dos jogos eletrônicos. Logo, interessa-se pelas modalidades onde há preservação da propriedade pelo desenvolvedor originário ou adquirente da obra, mas ocorre disposição a fins de distribuição, seja por intermediários do mercado (exploração econômica), ou diretamente a usuários/consumidores (utilização). No mais, a fim de evitar repetições, as formas de transação (ii), (iii) e (iv) serão apreciadas no subtópico seguinte, através da abordagem das espécies de modelo de negócio na IJE.

### 2.3 MODELOS DE NEGÓCIOS (SOFTWARE)

Realizadas as premissas necessárias a contextualização do leitor à economia digital e parte da amplitude da IJE, o presente subtópico terá o escopo de aprofundar nas formas de realizar negócio nesse setor de constante crescimento, ou seja, buscar-se-á compreender as formas de se gerar rendimento. Para tanto, é valioso informar a seguinte questão, nesse respectivo setor econômico, os modelos de negócio não são excludentes

---

<sup>114</sup> LIMA, Francisco Reis Lima. A Protecção Jurídica dos Bens Informáticos. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Civilistas, Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, 1994, p. 204-208.

<sup>115</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 61.

<sup>116</sup> *Ibidem*.



entre si, isto é, é comum verificar a utilização de um ou mais modelos de negócio pelo mesmo empreendimento.

Entre eles, pode-se fazer uma divisão quanto a sua abordagem, isto é, parte do grupo de modelos de negócio operacionalizam na forma de acesso ao produto pelos usuários; outra parte, direciona-se na geração de faturamento em operações durante o jogo, ou seja, enquanto o usuário consome o produto já distribuído; e há os distribuidores.

Todavia, em conexão às formas de transmissão de direitos ou faculdades da propriedade sobre o programa de computador, os referidos modelos de negócio supracitados serão divididos entre cada espécie de contrato. Por assim dizer, a respectiva abordagem será dividida aos seguintes itens: (i) contrato de licença de uso ao consumidor final; (ii) contrato de cessão parcial de direitos de exploração econômica (distribuição); e (iii) operação de compra e venda de direitos para revenda.

### 2.3.1 LICENÇA DE UTILIZAÇÃO

A respectiva modalidade de transmissão ocorre diretamente entre o desenvolvedor do jogo eletrônico e ao usuário final, isto é, sem a intermediação de um distribuidor. Dessa forma, as partes envolvidas para a obtenção de rendimentos através da concessão de licença de uso são apenas duas, o desenvolvedor/produtor e o consumidor final.

No presente contrato, não se negocia os direitos de propriedade sobre o jogo eletrônico, mas tão somente, as utilidades por ele oferecida, isto é, seu uso, assim disponibilizado através da entrega de uma cópia em meio físico contendo uma reprodução dessa obra ou por meio de *download*<sup>117</sup>. Outrossim, o licenciante não autoriza o licenciado a explorar economicamente a obra disponibilizada, restringe-se apenas ao direito de utilizar<sup>118</sup>, seja por tempo indeterminado ou determinado; através de um preço fixo ou de forma gratuita<sup>119</sup>.

---

<sup>117</sup> OECD. Model Tax Convention on Income (...). P. 11-12; HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius, op. cit. p. 75.

<sup>118</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Solução De Divergência COSIT Nº 18, de 27 de março de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825>>. Acesso em: 25 de março de 2019.

<sup>119</sup> DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. Op. Cit. p. 87.

Dentre os modelos de negócio da IJE, a concessão de licença de utilização por tempo indeterminado a partir de um preço fixo é tradicionalmente usado pelo subsetor de jogos eletrônicos destinados a consoles<sup>120</sup>. Nesta modalidade, vale mencionar que, em referência a Doutrina Brasileira, encontra-se divergência ao enquadramento da referida operação com *software*. Conforme será melhor exposto adiante (Capítulos 03 e 04), é possível encontrar argumentação como uma compra e venda<sup>121</sup> ou locação de bem móvel, e não somente sob a percepção do Direito Brasileiro.

No sentido da determinação como locação de bem móvel, pode-se encontrar a argumentação de YASHIMITA:

«[...] o licenciamento e uso de software é uma espécie de cessão, como a cessão não se mostra um contrato especial e como tal cessão não é venda pois não transfere a propriedade, nem é doação pois se presume onerosa (art. 50 da Lei nº 9.610/1998), logo, o licenciamento de uso de software, como espécie de cessão parcial assume a natureza jurídica de locação»<sup>122</sup>.

A referida argumentação decorre da interpretação acerca da possibilidade do *software* ser enquadrado no art. 565 do Código Civil Brasileiro, a disciplinar que: «*Na locação de coisas*<sup>123</sup>, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição»<sup>124</sup>. Nessa perspectiva, o autor supramencionado complementa a dizer que, coisas incorpóreas podem ser locadas, a incluir os programas de computador, bem como, não são consumíveis do primeiro uso, nem se exaurem progressivamente<sup>125</sup>.

Todavia, a despeito dessa linha argumentava, entende-se que a concepção da natureza jurídica da operação de licenciamento de uso (utilização) não deve ser entendida

---

<sup>120</sup> MARCHAND, André; HENNIG-THURAU, Thorsten. Op. Cit.

<sup>121</sup> NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço de Mercadoria – Reflexos na Tributação *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 332 e 332; DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 351 e 352.

<sup>122</sup> YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de software no Brasil: novas tendências tributárias *in* Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, n. 141, p. 62-68, jun. 2007.

<sup>123</sup> Sobre o tema, TARTUCE expõe que o negócio jurídico de locação de coisas é aquele pelo qual uma das partes, mediante remuneração, compromete-se a fornecer a outra, por certo tempo, o uso e o gozo de uma coisa. «TARTUCE, Flávio. Direito Civil, vol. 3: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em espécie, 12ª ed. – revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 486».

<sup>124</sup> BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 1998.

<sup>125</sup> *Ibidem*.

como contrato de locação de bem móvel a toda e qualquer espécie desse. Deve-se atentar a todos objetos transacionados no contrato, a perceber as limitações do consumidor, isto é, se a licença concede cumulativamente o direito de utilização e o direito de transmissão dessa licença adquirida a terceiros.

Nesse sentido, quando o licenciado adquire o jogo eletrônico sob a restrição de exclusivo direito de utilização sobre a obra, exclui-se qualquer operação superveniente desse adquirente com terceiros, logo, há o enquadramento dessa operação ao inserto no art. 565 do Código Civil Brasileiro, isto é, há uma relação de mera locação de bem móvel intangível entre o licenciante e o licenciado.

A exemplo disso, elenca-se o disposto nos itens 2 e 4 do contrato de licença para uso do jogo «BANDAI NAMCO ENTERTAINMENT AMERICA INC. DARK SOULS™ III», *in verbis*:

«[...] 2. LICENÇA DE USO LIMITADO. Em cumprimento aos termos do presente EULA, a BNEA concede a você a licença e o direito não exclusivo, **intransferível**, revogável e **limitado de acessar e usar** uma cópia do Jogo apenas para seu uso pessoal com o Hardware. **É proibido usar o Jogo para fins comerciais.** [...] 4. PROPRIEDADE. [...] as titularidades a todas e quaisquer cópias do Jogo são de propriedade da BNEA ou de suas licenciadoras [...] 4.1. **Você não poderá realizar nenhuma das ações a seguir: [...] Vender, alugar, arrendar, licenciar, distribuir, transferir de outra forma ou disponibilizar o Jogo a qualquer outra pessoa [...] Exportar ou reexportar o Jogo ou qualquer cópia [...]**»<sup>126</sup> (Grifos do autor).

Por outro lado, há jogos eletrônicos em que o licenciado, apesar de não adquirir propriedade sobre a obra em si, adquire propriedade sobre a cópia recebida, a poder revende-la a qualquer momento<sup>127</sup>. Nesta situação, a operação com a licença de uso não integra a configuração de mera locação de bem móvel intangível. Há efetiva existência de compra e venda sobre a licença adquirida, sem alterar a propriedade intelectual do desenvolvedor/licenciante. Em caso distinto do supramencionado, ilustra-

---

<sup>126</sup> BANDAI NAMCO ENTERTAINMENT. Bandai Namco Entertainment America Inc. Dark Souls™ III - Contrato de Licença Do Usuário Final. Disponível em: <<https://support.bandainamcoent.com/index.php?Knowledgebase/Article/GetAttachment/505/12336>>. Acesso em: 25 de março de 2019.

<sup>127</sup> DORNELESS, Arnaldo Diefenthaeler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os Softwares *in* Revista de Estudos Tributários, Ano XVI, nº 99, Porto Alegre: Síntese, Set-Out 2014, p. 27-51.

se o item 1 do contrato de licença de usuário final do jogo «MORTAL KOMBAT VS DC UNIVERSE»:

«1. [...] This License allows you to use the Software on a single computer. **You may transfer all your license rights in the Software**, the related documentation and this License to another party, provided the other party reads and agrees to accept the terms and conditions of this License and you retain no copies of the software or related documentation and materials [...]»<sup>128</sup>. (Grifos do autor).

Desse exposto, pode-se concluir que a licença de uso por tempo indeterminado, quando realizada conforme sua essência, isto é, na limitação do direito de uso ao consumidor final, a mesma deve ser compreendida como uma operação de locação de bem móvel intangível. Todavia, quando assim expressar possibilidade de transmissão sobre a licença adquirida pelo licenciado, comporta-se como contrato de compra e venda.

Realizadas essas conclusões acerca de operação de licenciamento de uso por tempo indefinido, torna-se oportuno dar um segundo passo à análise do presente tema. Nesse sentido, há de destacar a utilização de licenciamento de uso por tempo definido, operação nuclear de modelo de negócio classificado como “por assinatura”, assim amplamente utilizado por jogos *on-line*, de tal forma que, os consumidores acabam pagando valores periódicos ao uso<sup>129</sup>.

De forma similar ao modelo anterior classificado como aluguel de bem móvel intangível, o consumidor final não detém a propriedade sobre a cópia do jogo adquirida, tão pouco sobre a obra em si. Nesta modalidade, o direito de uso sobre a obra é delimitado pelo prazo concedido no contrato. É um modelo de negócio amplamente utilizado aos jogos eletrônicos da espécie *Massive Multiplayer Online* (MMO), em destaque aos de gênero de *Role Playing Game* (RPG), pelo qual os consumidores finais compram cartões pré-pagos para jogar por um número fixo de horas ou dias<sup>130</sup>.

É interessante a comentar que, aos modelos de negócio baseados em licença temporária, apesar de possuírem capacidade de adquirir uma constante obtenção de

---

<sup>128</sup> MIDWAY GAMES. MORTAL KOMBAT VS DC UNIVERSE – END USER LICENSE AGREEMENT. Disponível em: <<http://www.meekeo.com/pdf/mk-vs-dc>>. Acesso em: 25 de março de 2019.

<sup>129</sup> MARCHAND, André; HENNIG-THURAU, Thorsten. Op. Cit.

<sup>130</sup> RONGA, Ke; REN, Qun; SHI, Xianwei. The determinants of network effects: Evidence from online games business ecosystems *in* Technological Forecasting and Social Change, volume 134, setembro de 2018, p. 45-60.

rendimentos ao longo do tempo, sua vida útil é dependente dos efeitos positivos de rede entre seus usuários. Em referência ao MMORPG, a construção dos efeitos positivos de rede pode ser dada em razão da capacidade do desenvolvedor em conseguir criar um senso de comunidade entre os consumidores, conforme sua estruturação de plataforma, a permitir a interação de grande número de usuários em diferentes locais simultaneamente<sup>131</sup>; é uma forma híbrida de rede social e jogo eletrônico.

No mais, a percepção de utilidade pelos consumidores ainda poderá ser promovida através de inserções de novas histórias, de forma gratuita ou onerosa. Essa modalidade de agregação de utilidade é utilizada pelos mais diversos gêneros de jogos eletrônicos, inclusive aos de console. O conteúdo disponível a acréscimo da obra base utilizada pelo consumidor final é difundida pela sigla «DLC», a significar «conteúdo adicional».

Neste ponto, pode-se criar o questionamento à forma de transmissão desse conteúdo adicional, aplicável tanto aos modelos utilizadores de licença de uso por tempo indeterminado ou por tempo determinado. Todavia, entende-se que da própria natureza acessória ao conteúdo base da obra, o mesmo será aplicado os termos do contrato inicial. Logo, estende-se às limitações de uso ou à caracterização de propriedade sobre a cópia fornecida da obra.

De outra forma, ainda no escopo apresentado na interseção entre as temáticas licença de uso e modelos de negócio, há de se mencionar a possibilidade de obtenção de rendimentos através da negociação de acessórios (itens) virtuais dentro próprio ecossistema da obra, que assim alteram a jogabilidade do consumidor final, e por consequência, também gera efeito de rede. A transação de itens inserta no ambiente virtual da obra é nomeada por «microtransação»<sup>132</sup>.

O modelo de negócio baseado em microtransação pode ser verificado em obras licenciadas tanto por tempo indeterminado ou determinado, bem como, seja através de preço fixo ou de forma gratuita. No mais, a respeito da discussão acerca de como a

---

<sup>131</sup> *Ibidem*.

<sup>132</sup> SEIDL, Andrea; CAULKINS, Jonathan P.; HARTL, Richard F.; KORT, Peter M. Serious strategy for the makers of fun: Analyzing the option to switch from pay-to-play to free-to-play in a two-stage optimal control model with quadratic costs. *European Journal of Operational Research*, volume 267, edição 2, 1 June 2018, p. 700-715.

licença desses bens virtuais adquiridos será aplicada, utiliza-se da mesma linha argumentativa acerca dos conteúdos adicionais.

Outrossim, quando se permite a transação da propriedade de uso desses itens virtuais inseridos em determinado jogo eletrônico, é comum de se verificar a instauração de um comércio eletrônico C2C. Dentro desse ambiente virtual, cria-se um mercado entre os consumidores finais, a ser assim facilitado ou não pelos mecanismos inseridos no jogo eletrônico ou na plataforma de distribuição desse.

### 2.3.2 LICENÇA DE USO PARA EXPLORAÇÃO ECONÔMICA

De forma similar às licenças para uso supra, o presente é compreendido como contrato para distribuição; há a permanência da titularidade da propriedade sobre a obra ao seu produtor/desenvolvedor, não se trata de venda de direitos de propriedade em si, como uma transação e bens, mas apenas a concessão parcial de direitos de uso por tempo limitado<sup>133</sup>; e é a forma de contrato mais comum entre desenvolvedores e distribuidores<sup>134</sup>.

«Tanto nas transmissões ou onerações parciais, como nas autorizações de utilização de obras protegidas pelo direito do autor, o objeto é limitado aos modelos de utilização designados no acto, quer no que respeita ao processo de utilização, quer no que respeita às condições de tempo, lugar e preço. [...] a autorização de utilização ou exploração da obra “por qualquer processo não implica a transmissão do direito do autor sobre ela” [...] não há cessão de faculdades, ainda que seja estipulada cláusula de exclusividade. [...]»<sup>135</sup>

Neste, ao âmbito da limitação dos direitos e faculdades da propriedade, o licenciante permite, tão somente, que o distribuidor oferte à terceiros licenças de uso da obra de titularidade daquele, por tempo e localidade definidos, mediante contraprestação<sup>136</sup>. Essa contraprestação paga pelo licenciado costuma ser periódica, a

---

<sup>133</sup> BORGES, Alexandre Siciliano; BRANDÃO, Igor Scarano. Preços de Transferência e a Criação de Valor: distribuição de *software* no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 199; CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software: Direito autoral e contratos*. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 72.

<sup>134</sup> LAURENT, Andrew M. St. Understanding Open Source and Free Software Licensing, Sebastopol: O'Reilly Media, 2008, p.4.

<sup>135</sup> PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Tutela Possessória do Editor? Aspectos Reais do Direito do Autor *in* Boletim da Faculdade de Direito, *Stvdia Ivridica*, 96, ad honorem – 4, 2010, p. 459;

<sup>136</sup> DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. Op. Cit. p. 88.

utilizar como base o número de transações intermediadas, ou um percentual da receita gerada<sup>137</sup>.

No mais, a relação negocial que aqui se insere, apresenta três partes: (i) o desenvolvedor; (ii) o distribuidor; e (iii) o usuário final. Essa relação deve ser percebida através de uma perspectiva triangular, diante o relacionamento direto entre essas três partes, a limitar o conteúdo transacionado entre elas.

Nesse sentido, o desenvolvedor oferta à terceiros uma licença de uso nos termos do subtópico anterior; caso a oferta seja concretizada, o consumidor final receberá essa licença diretamente do titular a obra, o desenvolvedor; todavia, não há transferência de valores entre os dois últimos. O consumidor final apenas paga ao distribuidor o preço da transação, e esse realiza sua contraprestação ao desenvolvedor.

Em linha similar, SILVEIRA e AMENDOLA explicam a relação do contrato de distribuição da seguinte forma:

«[...] o titular do *software* autoriza, mediante uma contraprestação, que o distribuidor promova a oferta do *software* a terceiros em um dado território por um prazo definido. Normalmente, no caso de uma oferta ser bem concluída o usuário final recebe uma licença de uso diretamente do titular do *software* (sem qualquer valor devido ao referido titular), mas fica obrigado a pagar o preço cobrado pelo distribuidor, sendo tal remuneração considerada como uma receita operacional do distribuidor correspondente a preço de venda (e não como *royalties*). Da mesma forma, a remuneração devida pelo distribuidor do *software* constitui preço de venda (receita operacional), integrante do lucro da empresa [...].»<sup>138</sup>

Apesar de concordar com o trajeto de relações entre as partes na referida forma de distribuição, há de se discordar do enquadramento jurídico dado às transações pelos autores supracitados, diga-se a visualização como “venda” a toda e qualquer transmissão de *software*.

Conforme expressado, há de se compreender a existência dois contratos de licença de uso transmitidos pelo desenvolvedor. O primeiro é direcionado ao distribuidor, qualificado nessa nomenclatura por consequência do recebimento da faculdade de uso com fins de exploração econômica da obra, conforme o contrato de concessão parcial

---

<sup>137</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 73.

<sup>138</sup> DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. Op. Cit. p. 88.

explicitado no presente subtópico; por outro lado, o segundo licenciamento ocorrente na relação comercial analisada, é direcionada ao consumidor final. Nessa, deve-se atentar a exposição realizada ao subtópico antecedente, em destaque as cláusulas contratuais do licenciamento de uso, isto é, se há determinação exclusiva do uso, a impedir quaisquer transações supervenientes por parte desse consumidor, tais como a revenda.

No enquadramento desenvolvedor e distribuidor, a perspectiva da transação de faculdades da propriedade na cessão parcial analisada no presente tópico nada mais é do que uma licença de uso, todavia, o uso aqui, torna-se distinto ao consumidor final, aos termos apresentados anteriormente. Neste, o contrato de licenciamento permite o tão exclusivo uso da propriedade intelectual do desenvolvedor para fins de distribuição. Inclusive, sequer se pode comentar possível existência de transmissão de propriedade sobre licença de uso, por não ir além em possibilitar transmissões sobre esta por parte do cessionário.

Quanto ao enquadramento desenvolvedor e consumidor final, aplica-se o estudo realizado ao subtópico anterior. Nesse sentido, há de se perceber se ocorre mera transmissão da faculdade de uso sobre a obra; ou se nesse licenciamento, realiza-se transferência de propriedade quanto a licença para uso ao consumidor final, para assim defini-la como um negócio jurídico de compra e venda, ou de aluguel de bem móvel intangível.

A exaurir a análise das relações comerciais existentes no presente caso, resta-se a apreciação ao enquadramento distribuidor e consumidor final. Nessa relação, não há transação de licenciamento entre as partes, há mera negociação da obra de propriedade do desenvolvedor. O distribuidor atuará como uma entidade análoga ao representante negocial, apenas a estruturar a concretização de um negócio jurídico entre o desenvolvedor e o consumidor final. Todavia, ao distribuidor caberá por receber a quantia paga pelo consumidor final, entretanto a mesma é de titularidade do desenvolvedor, salvo aquela caracterizada pela contraprestação da distribuição.

Por fim, a apreciação dos modelos de negócio de distribuição será abordada ao fim do subtópico seguinte, por assim poderem enquadrar o modelo de contrato aqui já apresentado ou por esse que virá.



### 2.3.3. COMPRA E VENDA DE LICENÇA DE USO PARA REVENDA

Na presente relação negocial, sua estruturação se mostra de forma simplificada em relação a anteriormente explicitada. Nesta, pratica-se uma transmissão linear sobre a licença de uso, assim dividida em duas etapas, quais sejam, o momento de aquisição da propriedade sobre a licença por parte do distribuidor; e a revenda dessa licença anteriormente adquirida.

Conforme assim se verifica, a transmissão ocorrente no presente é dada pela propriedade da licença de uso, a afastar aquelas que não permitem a possibilidade de revenda por seu adquirente. Pratica-se então, atos de aquisição de propriedades para fins de revenda, de forma idêntica aos modelos de negócio tradicionais. Em uma perspectiva linear de transferência de propriedade, a licença de uso sai do patrimônio do desenvolvedor para o patrimônio do distribuidor, em forma de estoque, e direciona-se ao patrimônio do consumidor final.

Neste, não há o que se falar em direito de uso para exploração comercial do *software* aos termos do subtópico anterior, por não importar limitações temporais ou regionais para a distribuição das licenças adquiridas. No anterior, o «*adquirente é livre para produzir o número de cópias do software que desejar, desde que respeite os limites espaciais e temporais no contrato*»<sup>139</sup>; ao presente, o adquirente é limitado às licenças adquiridas e inclusas ao seu estoque, cabendo-o apenas revende-las ao mercado de seu interesse.

Dessa forma, na aquisição de licenças para revenda, tanto na relação entre desenvolvedor e distribuidor, quanto entre distribuidor e usuário, portam-se como operações de compra e venda de direitos; a licença, assim analisada nos dois momentos de operação, porta-se como verdadeira mercadoria<sup>140</sup>.

Realizadas essas considerações quanto ao presente subtópico e ao anterior, cabe-se expor modelos de negócio fundamentados nessas formas de distribuição, a destacar as plataformas digitais de distribuição. Dentre as quais, pode-se citar a *Steam*, *Origin*, *Uplay*, *PlayStation Store* e *Xbox Live Marketplace*.

Entretanto, ao modelo de negócio em si, não cabe um novo aprofundamento diante aquele já dado às formas de contrato de licenciamento, pois são nessas modalidades

---

<sup>139</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 81.

<sup>140</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 80.

de negócios jurídicos que suas estruturas comerciais se fundamentam. Outrossim, há de destacar que, ambas as formas de distribuição apresentadas são aplicáveis a uma mesma plataforma digital, diante a possibilidade de negociar com os mais diversos desenvolvedores.

Nesse sentido, uma mesma plataforma digital poderá consolidar uma relação contratual sob a restrição de uso exclusivo para oferta da obra a terceiros; bem como, poderá adquirir a propriedade de licenças de uso de diversa obra, para fins de revenda. Para isso, deve-se observar como cada prática desses modelos de negócio se realizam, não podendo criar generalizações a ignorar a especificidade de cada relação jurídica comercial concretizada.

## **CAPÍTULO III**

**ÍNDICE – CAPÍTULO III: 3 PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL; 3.1 NORMATIVAS ATUAIS; 3.1.2 JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA; 3.1.2 NATUREZA DO RENDIMENTO; 3.2 DESCOMPASSO DO SISTEMA JURÍDICO ATUAL; 3.3 ESFORÇOS ATUAIS; 3.3.1 OCDE: BEPS, AÇÃO 1 E RELATÓRIO INTERINO DE 2018; 3.3.2 NOVAS PROPOSTAS.**

### **3 PERSPECTIVA TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL**

O presente tópico terá o objetivo de abordar alguns dos regramentos passíveis de aplicação aos modelos de negócio da IEJ, digam-se: determinação da jurisdição tributária nas operações internacionais, com a respectiva incidência direta e indireta. Para tanto, utiliza-se recomendações da OCDE, bem como, a doutrina especializada. No mais, além da abordagem do quadro normativo atual, expõe-se algumas das problemáticas pertinentes a sua aplicação aos modelos de negócio atuais.

#### **3.1 NORMATIVAS ATUAIS**

##### **3.1.2 JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA**

O poder de tributar os rendimentos aferidos em uma determinada jurisdição é alicerçado no princípio da soberania fiscal, isto é, a capacidade de instaurar uma política fiscal doméstica sem interferência externa, outrossim, esse poder é tradicionalmente definido através do elemento de conexão<sup>141</sup>, assim perfazendo elementos da pela regra matriz de incidência tributária.

No Direito Tributário Internacional, esse elemento de conexão tradicionalmente delimita os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária através da nacionalidade – as atividades, o interesse, o status ou as relações dos cidadãos de determinado Estado, dentro ou fora dele –; e da territorialidade – a abranger condutas de

---

<sup>141</sup> PICONEZ, Matheus Bertholo. Os princípios da tributação do Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil *in in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 119; CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). Lições de Fiscalidade: Vol. II – Gestão e Planeamento Fiscal Internacional, Coimbra: Almedina, 2015, p. 205, 206, 215 e 216.

praticadas dentro ou fora do território de um Estado a partir da percepção de feitos substanciais ocorridos dentro dele<sup>142</sup>.

Com exceção dos EUA, pouco se evidencia dentre as nações a instauração do elemento de conexão conforme a nacionalidade, isto é, a imposição tributária sobre os rendimentos de seus cidadãos, mesmo quando esses vivem permanentemente em Estado diverso<sup>143</sup>. De outra forma, a determinação da residência como elemento conexão, resta-se como a mais comum aos Estados, a incluir os EUA, e de maior amplitude, a instaurar a incidência tributária a partir da configuração de permanência física<sup>144</sup>.

Outrossim, a expressividade do elemento de conexão a partir da residência é percebida, no âmbito internacional, por sua incorporação em tratados de Direito Internacional consuetudinário, verificada nos modelos da OCDE e das Nações Unidas<sup>145</sup>. A exemplo disso, pode-se, inclusive, ressaltar o regime de tributação empresarial contida nos artigos 5.º e 7.º da Convenção Modelo da Tributação sobre Rendimentos e Capitais da OCDE, a direcionar o elemento de conexão a partir da localização de empresas organizadas que, operam em estreita proximidade aos seus consumidores e com forte presença física na determina jurisdição tributária<sup>146</sup>.

Vale dizer que, a aplicação supracitada decorre da adoção do princípio do estabelecimento estável na percepção física, mandamento de otimização que fazia pleno sentido quando se preponderava os negócios tangíveis da economia de tijolo e argamassa. Outrossim, esse princípio, como regra geral, se perfaz ao direito exclusivo do Estado de tributar os lucros das empresas onde são residentes<sup>147</sup>.

No mais, em razão desse regime tributário internacional, os diversos Estados que objetivam tributar os rendimentos gerados por empresas multinacionais utilizam a vinculação geográfica a determinar sua presença econômica, a fim de validar sua

---

<sup>142</sup> Avi-Yonah, Reuven S., *International Tax as International Law* (March 2004). U of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 41; Michigan Law and Economics Research Paper No. 04-007, p. 2-3. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=516382>>. Acesso em 05 de abril de 2019.

<sup>143</sup> *Ibidem*.

<sup>144</sup> PICONEZ, Matheus Bertholo. Op. cit., p. 120.

<sup>145</sup> PICONEZ, Matheus Bertholo. Op. cit., p. 121; KREVER, Richard, *Tax Treaties and the Taxation of Non-Residents' Capital Gains in Globalization and Its Tax Discontents: Tax Policy and International Investments*, A. Cockfield, ed., pp. 212-238, University of Toronto Press, Toronto, 2010, p. 213. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1669118>>. Acesso em 15 de março de 2019.

<sup>146</sup> DE WILDE, Maarten Floris. *Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in in Intertax*, volume 46, edição 6 & 7, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018, p. 468.

<sup>147</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Internacional Tributário*, 2ª edição Atualizada, Coimbra: Almedina, 2014, p. 607.

jurisdição e imposição, outrossim, calcula-se o elemento quantitativo de incidência a partir do valor obtido no exercício de suas atividades<sup>148</sup>, pouco importando a localização do fornecimento de bens e da prestação de serviços<sup>149</sup>.

Nesse sentido, o atual regime tributário internacional vem a estabelecer a incidência tributária sobre rendimentos a partir da presença física das organizações em determinado espaço geográfico de algum Estado (residência). Em alguns ordenamentos, a residência é definida com base ao local de constituição da empresa (Brasil e EUA), ou no local da efetiva administração ou controle (Portugal e Reino Unido)<sup>150</sup>.

Cada fator de determinação da residência às empresas possui vantagens e desvantagens. A abordagem quanto ao local de constituição é mais fácil de averiguação, todavia, eventuais manipulações tornam-se facilitadas; enquanto que, ao local da efetiva administração ou controle, manipulações são dificultadas, embora requeira maiores dispêndios ao Fisco para fiscalizar e controlar, a trazer incertezas a sua aplicação<sup>151</sup>.

Por outro lado, além do elemento de conexão pela residência, encontra-se aquele determinado pela fonte, com o objetivo de atrair a competência tributária ao local de obtenção dos rendimentos produzidos pelo capital e trabalho, por razões de forte ligação entre esse território e a produção do fato gerador de incidência tributária<sup>152</sup>. Enquanto o princípio da fonte favorece a importação de capitais, por não tributar os lucros produzidos além território do Estado, pela residência, neutraliza-se a exportação desses, diante a tributação dos rendimentos independentemente do local de obtenção<sup>153</sup>.

Os princípios da tributação na fonte e na residência são passíveis de aplicação cumulativa, entretanto, enquanto a doutrina costuma atribuir o direito a tributar primeiro ao Estado-Fonte<sup>154</sup>, encontra-se uma prevalência da determinação da tributação na residência na legislação doméstica da maioria dos Estados<sup>155</sup> e nas Convenções Contra

---

<sup>148</sup> DE WILDE, Maarten Floris. 'Sharing the Pie'; Taxing multinationals in a global market. Rotterdam: Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 6. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2564181>>. Acesso em 15 de março de 2019.

<sup>149</sup> CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), op. cit., p. 233.

<sup>150</sup> AVI-YONAH, Reuven S., International Tax (...). Op. cit., p. 5.

<sup>151</sup> *Ibidem*.

<sup>152</sup> XAVIER, Alberto. Direito (...), op. cit., p. 228.

<sup>153</sup> VOGEL, Klaus. Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-Evaluation of Arguments (Part II) in *Intertax*, Vol. 16, 1988, p. 311 (310-320).

<sup>154</sup> KEMMEREN, E. C.C.M. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach in *Bulletin for International Taxation*, volume 60, edição nº 11, 2006, p. 430.

<sup>155</sup> CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.), op. cit., p. 217

Dupla Tributação, bem como, aqueles (Estados-Residência) costumam requerer uma maior incidência tributária.

Pela dualidade da aplicação da tributação de rendimentos, embora ainda haja um prevalectimento da tributação na residência, reflete a necessidade de estruturar tratados a evitar dupla tributação, inclusive, essa necessidade decorre do princípio da tributação única, a garantir uma aplicação adequada ao elemento quantitativo de incidência, a evitar o excesso de encargos tributários às corporações, de outra perspectiva, quando a jurisdição primária se abstém de tributar, possibilita-se as demais jurisdições o poder de tributar residualmente, nos limites da alíquota da residência, para evitar a ocorrência de subtributação<sup>156</sup>.

Em referência ao regime supracitado, ao que cabe as empresas de desenvolvimento e/ou distribuição de jogos eletrônicos, possibilita-se a ruptura da estruturação do princípio da territorialidade proposta a manter uma distribuição equitativa entre os Estados. Sob as atuais regras, conforme será melhor debatido adiante, às empresas de intangíveis, possibilita-se a atuação nos mais diversos mercados sem a necessidade de firmação de presença física, ou seja, de estabelecer residência. Nesse sentido, no modelo de negócio de distribuição de jogos sob licença de uso/exploração econômica, uma determinada multinacional pode escolher a jurisdição que melhor lhe apetece para fins de residência, mesmo que nem explore o mercado que ali esteja inserido.

De outra forma, em uma perspectiva um pouco mais complexa, no mercado de jogos, um determinado grupo econômico pode ser detentor tanto da empresa desenvolvedora e da distribuidora, e constituir contrato de licenciamento de uso para exploração econômica entre elas. Acontece que, diante do manuseio de propriedade intelectual e incidência de *royalties* na distribuição nesse caso, o grupo pode ser favorecido ao repasse de dividendos, independentemente da residência da distribuidora.

Nesse sentido, mesmo que a distribuidora realize toda logística operacional e suporte pós-venda para a agregação de rendimentos, a mesma terá que repassar parte desses sob a modalidade *royalties* à detentora da propriedade intelectual (a empresa desenvolvedora), que poderá residir em qualquer jurisdição tributária a escolha. Por

---

<sup>156</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime (January 2007). U of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper No. 07-001; U of Michigan Public Law Working Paper No. 73, p 16-17. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=955921>>. Acesso em 05 de abril de 2019.

consequente, a desenvolvedora poderá qualificar o repasse devido à desenvolvedora como despesa, e assim concentrar o ganho de rendimentos nessa, a reduzir sua carga tributária, e assim repassar os dividendos ao corpo social.

Para além da tributação direta, ao que cabe à indireta, a mesma é direcionada a privilegiar o Estado onde consumo da utilidade ocorre<sup>157</sup>, em detrimento do Estado de origem do bem ou serviço. Em outras palavras, a tributação sobre o consumo sobre as transações ocorre, por via de regra, no país consumidor, reverte-se em benefício dos Estados nos quais são consumidas as utilidades, cabendo ao Estado de produção/origem utilizar de métodos compensatórios (restituição ou isenção) a evitar dupla tributação<sup>158</sup>.

Nesse sentido, ao que cabe aos modelos de negócio da IJE, embora haja a passível mobilidade dos consumidores finais ou intermediários, para da incidência de tributação, entende-se que o consumo será efetivado ao momento efetivo da transação<sup>159</sup>. Dessa forma, ao Estado onde se realiza a aquisição, a mesma será a competente para a imposição dos tributos indiretos.

### 3.1.2 NATUREZA DO RENDIMENTO

Ao subtópico anterior, ficou evidenciado determinadas normativas quanto a tributação direta, diga-se regras quanto a tributação na fonte ou na residência. Todavia, como toda regra geral, existem exceções. Embora seja preferenciado a incidência no local da fonte, quando o rendimento é qualificado como *royalty*, a incidência será no local de residência da empresa proprietária do patrimônio intelectual em questão.

Dessa forma, um mesmo produto pode assumir consequências distintas ao ordenamento tributário a partir das formas em que o mesmo é transacionado<sup>160</sup>. Para tanto,

---

<sup>157</sup> OECD. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” on 8 October 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em 06 de abril de 2019; OECD. International VAT/GST Guidelines, Paris: OECD Publishing, 2017, p. 15-16. Disponível em DOI: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>>. Acesso em 06 de abril de 2019; WTO. AGREEMENT ON SUBSIDIES AND COUNTERVAILING MEASURES, nota de rodapé n.º 1.

<sup>158</sup> XAVIER, Alberto. Direito (...). op. cit. p. 238.

<sup>159</sup> Quanto ao momento incidência, pode-se transpor um pouco das palavras de NABAIS sobre o fato gerador do IVA. Nesse sentido, o mesmo ressalta que, o momento de ocorrência do preenchimento legal da hipótese de incidência é verificado ao momento de disposição dos bens ao adquirente; ou da realização da prestação de serviços. «NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal, 8ª edição, Coimbra: Almedina, 2015, p. 551-552».

<sup>160</sup> BOULOGNE, Frederik. Transfer Pricing of Intangibles: A Comparison between the Netherlands and the United States, 20 de dezembro de 2008, p. 14. Disponível em SSRN:

vale lembrar que, a extensão e os limites dos direitos compactuados nos negócios jurídicos são expressamente colocados aos contratos de licenciamento. As partes delimitam o objeto da transação e assim escolhem o tratamento tributário desejado.

Outrossim, sobre essa escolha, o contribuinte tem a opção de criar um estabelecimento estável em determinada jurisdição tributária, ou licenciar sua propriedade intelectual a partir de outra, em razão de, diante o regramento tributário internacional, os lucros empresariais serão tributados no país da fonte, e o país de residência deverá conceder isenção ou crédito fiscal<sup>161</sup>; e quando se considera *royalty*, tributa-se na residência, não obstante a opção do Estados-Fonte de introduzir, de forma limitada, algum imposto retido na fonte<sup>162</sup>.

No mais, sabe-se da existência de demais negócios jurídicos acerca da transferência da propriedade do *software*, como o caso em que há transferência total de direitos por prazo ou localidade determinados; bem como aqueles de natureza mista. Todavia, conforme assim vem sendo dito, os mesmos não compreendem a pretensão deste trabalho, onde se busca o enquadramento dos modelos mais comuns à IJE, razões pelas quais, as respectivas apreciações não se restam como oportunas.

Isso posto, diante as várias faces dos negócios jurídicos com *software* na IJE, onde comportam transferências de faculdade(s) sobre a propriedade, limitada(s) ou não; e transferência de propriedade de bem derivado do *software* (licença em si), oportunizam geração de rendimentos, cujos os quais, serão distintos em razão de cada forma de negócio realizada, conforme já explicitado.

Quando a transação caracteriza o *software* como um intangível, o rendimento obtido se enquadra como *royalties*, a ser passível de sujeição de retenção na fonte e dedutível ao rendimento universal como despesa (na ótica do pagador); enquanto que, se assim considerado como «produto», será mero rendimento empresarial comum<sup>163</sup>. Entretanto, da leitura do item n.º 2 do artigo 12.º da Convenção Modelo, a referência de

---

<<https://ssrn.com/abstract=1635296> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1635296>>. Acesso em 01 de abril de 2019.

<sup>161</sup> AVI-YONAH, Reuven S. Beat It: Tax Reform and Tax Treaties (January 4, 2018). U of Michigan Public Law Research Paper No. 587, U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 18-003. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=3096879> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3096879>>. Acesso em 01 de abril de 2019.

<sup>162</sup> SCHÖN, Wolfgang. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). *World Tax Journal*, Vol. 1, No. 1, pp. 67-114, 2009, p. 97. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1577035>>. Acesso em 01 de abril de 2019.

<sup>163</sup> BOULOGNE, Frederik. Op. cit., p. 14. Acesso em 01 de abril de 2019.



caracterização como intangível colocada pelo autor, deve ser assumida como objeto de concessão parcial de direitos protegidos por normativa de proteção intelectual.

Dito isso, conforme a normativa supracitada, a mesma qualifica *royalties* como contraprestações pagas, de qualquer natureza, pelo uso, ou direito de uso, de bens protegidos pela normativa de proteção intelectual, seja por direito de autor (trabalhos literários, artísticos ou científicos), ou proteção intelectual para a Indústria e Comércio (patentes, marcas e design, e suas informações respeitantes a experiências adquiridas – *know-how*)<sup>164</sup>.

Pela tão somente leitura da normativa supracitada, poder-se-ia compreender que, os rendimentos derivados das operações de licenciamento uso, como a destinada ao consumo final (utilização) e de exploração econômica (distribuição) seriam passíveis de serem classificados como *royalties*, todavia, não é isso o ocorrente na interpretação dada pela própria OCDE.

Conforme os Comentários da Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, o termo “uso” ou “direito de uso”, na classificação de *royalties* aos insertos do art. 12.º da Convenção Modelo, deve tão somente compreender o uso por um adquirente que procura explorar comercialmente a propriedade intelectual de outro<sup>165</sup>. Para as convenções contra a dupla tributação, exclui-se casos de consumo final.

Dessa forma, nas operações de transmissão aplicáveis aos jogos eletrônicos, em conformidade aos dizeres supracitados da OCDE, qualifica-se como *royalties* apenas as remunerações decorrentes de contratos de distribuição elencados ao subtópico “2.3.2” deste trabalho, isto é, nas licenças de uso para exploração econômica, onde o licenciado adquire direitos parciais sobre a propriedade da obra, de titularidade do licenciador, para distribuição a terceiros por prazo e local definidos, sob contraprestação periódica.

Embora os *royalties* compreendam as transmissões parciais de direitos, em que «é apenas transferido o uso do direito sobre a propriedade intelectual relativo ao software»<sup>166</sup>, não se compreende todas as formas dessa espécie de negócio jurídico, restringe-se às licenças de uso temporárias pactuadas entre o desenvolvedor e o distribuidor.

---

<sup>164</sup> OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, p. 37.

<sup>165</sup> OECD. Model Tax Convention (...) R(10) (...). P. 12. Acesso em: 30 de março de 2019.

<sup>166</sup> XAVIER, Alberto. Op. Cit. p. 710.

Por outro lado, para efeitos das convenções contra a dupla tributação, as transmissões de caráter perpétuo sobre determinada faculdade da propriedade, comportará operação de compra e venda entre as partes<sup>167</sup>, a representar verdadeira aquisição por parte do usuário. A aceção de compra e venda pode ser entendida a partir de, «*embora o usuário não adquira direitos de propriedade sobre o software em si, isto é, enquanto propriedade intelectual, ele inegavelmente adquire propriedade sobre a cópia recebida*»<sup>168</sup>.

Razões pelas quais, inclusive, exclui-se da qualificação de *royalty* as remunerações decorrentes em que o consumidor final adquire licença de uso do distribuidor (operações qualificadas aos subtópicos “2.3.2 e 2.3.3”), por não estar em causa o uso de um direito em si, mas a aquisição de um determinado objeto<sup>169</sup>.

Dessa forma, pelas limitações decorrentes da interpretação dada do n.º 2 do art. 12.º, exclui-se derivadas do preço de compra (ou equiparado) da propriedade sobre a obra ou licença; e a exploração direta pelo desenvolvedor da obra do conceito de *royalty*<sup>170</sup>. Logo, as operações listadas nos títulos “2.3.1” (quando permanente), “2.3.2” e “2.3.3”, a título de tributação de rendimento nas convenções contra a dupla tributação, geram rendimentos qualificados como lucro empresarial.

Ainda sobre essa questão, a OCDE delinea a distinção entre duas operações com *software*, quais sejam: (i) aquisição para uso pessoal ou profissional do comprador; e (ii) aquisição para desenvolvimento ou exploração comercial<sup>171</sup>. Operações essas apresentadas aos subtópicos “2.3.1” e “2.3.2”.

Para o Comitê, conforme já expressado, apenas o segundo caso é passível de configurar rendimento tributável na modalidade *royalty*, enquanto que, o primeiro, fica sujeito à incidência do art. 7.º ou 13.º da Convenção Modelo, por importar uma transação de caráter permanente – uma operação de compra e venda – sendo irrelevante a proteção autoral sobre a obra, ou a existência de restrições ao uso<sup>172</sup>.

De forma expressa pela OCDE, apenas encontra-se a referência de apenas duas modalidades de operações abordadas neste trabalho, quais sejam: licença de

---

<sup>167</sup> OECD. Model Tax Convention (...) R(10) (...). P. 12. Acesso em: 02 de abril de 2019.

<sup>168</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 76.

<sup>169</sup> XAVIER, Alberto. Direito (...), op. cit., p. 710.

<sup>170</sup> XAVIER, Alberto. Direito (...), op. cit., p. 692 e 709.

<sup>171</sup> OECD. Model Tax Convention (...) R(10) (...). P. 12. Acesso em: 03 de abril de 2019.

<sup>172</sup> *Ibidem*.

utilização em caráter permanente (primeira parte do subtópico “2.3.1”) e licença para exploração econômica (subtópico “2.3.2”). Assim resta-se omissa aos casos de aquisição de licença de utilização limitada (segunda parte do subtópico “2.3.1”), e de aquisição de licença para revenda (subtópico “2.3.3”).

Aos casos de licença de utilização temporária, mesmo quando a destinação da obra seja em caráter pessoal ou profissional, fica afastada a caracterização da operação de compra e venda, visto que, a transferência não é definitiva ao consumidor final, estando limitado a condições de tempo e lugar<sup>173</sup>. Em documento de 2002, a OCDE, inclusive, apesar de reconhecer a dificuldade de classificar esse tipo de transação, sua força tarefa recomendou a equiparação dos pagamentos como alugueis:

*[...]copies of software are so easy and costless and its expected life so short, there is no economic need for a “software rental industry”. The choice of buying the software or of renting it, becomes purely the choice of a certain mode of payment. Fortunately, the task force recommended that, even if, in the theory of SNA, these payments should have been treated as rentals [...].*<sup>174</sup>

Nesse, em semelhança aos conceitos civis de locação<sup>175</sup>, a manutenção do direito de uso pelo licenciado é determinada por prestações periódicas ao proprietário da obra. Logo, o detentor da propriedade desse bem gera rendimentos pela concessão parcial de direitos do *software*, fato pelo qual, poder-se-ia aplicar o enquadramento de *royalty* inserto ao n.º 2 do art. 12.º, salvo, se não fosse a interpretação restritiva aplicada.

Além do mais, o reconhecimento do enquadramento da natureza jurídica do rendimento não gera consequências apenas na perspectiva do elemento quantitativo de incidência da norma tributária. Em outra perspectiva, à cada natureza, reconhece-se um poder de tributar distinto em razão do sujeito ativo, isto é, para os casos enquadrados como *royalty*, a competência de tributar é direcionada ao Estado-Fonte (onde obteve-se o aferimento do rendimento); enquanto que, aos casos de lucro das empresas, sob as normativas atuais, remete-se o direito ao Estado de residência do empreendimento.

---

<sup>173</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 77.

<sup>174</sup> OECD. National Accounts – Lessons From The Software Task Force – STD/NA (2002)3. Preparado por François Lequiller, p. 4.

<sup>175</sup> CARNEIRO, Claudio. Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 5ª edição – ampliada e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2015, p. 203.

O art. 7.º da Convenção Modelo confere ao Estado-Residência o direito exclusivo de tributar os lucros obtidos por uma empresa; a interpretar os termos «lucro» e «empresa» na forma mais ampla possível, com efeito de restringir severamente os direitos de tributação do Estado-Fonte sobre os rendimentos de não-residentes<sup>176</sup>. Outrossim, o mesmo se resta como residual dentre as qualificativas de rendimento; direcionado ao resultado da atividade operacional e habitual das atividades empresariais<sup>177</sup>.

Pelo exposto da jurisdição tributária sobre *royalties* e lucro empresarial, entende-se que o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE preferiu privilegiar o Estado-Residência ao limitar o conceito do primeiro, visto que, ao segundo, o Estado-Fonte não possui quaisquer direitos de retenção em operações B2C, mesmo quando trata-se de rendimentos provenientes de concessão parcial de direitos de propriedade intelectual na modalidade uso.

Dessa forma, entende-se como inadequada a interpretação aferida diante a preferência de determinada modalidade de uso (exploração econômica) em detrimento das demais, sem haver justificativa plausível à desconsideração das técnicas de hermenêutica<sup>178</sup>. Conforme pode se verificar, tanto a operação privilegiada como na de utilização temporária, através de pagamentos periódicos, os limites de tempo e localidade restam-se como idênticos, bem como, ambos concedem pagamentos ao proprietário relativos aos limites de seu uso. Dessa forma, dá-se a entender que, a um deles a OCDE prefere privilegiar o Estado-Residência.

Por fim, quanto a esse caso, entende-se ainda que, embora seja afastada sua classificação como *royalty* na perspectiva das Convenções Contra Dupla Tributação, a natureza jurídica dessa operação não se resta prejudicada, por assim compreender elementos equiparados a um contrato de locação, conforme assim já fora exposto no decorrer deste trabalho.

Quanto a compra e venda de licenças para revenda, embora a OCDE seja específica ao enquadramento tributário do rendimento gerado por licenças de uso para

---

<sup>176</sup> KREVER, Richard. Op. cit. p. 213. Acesso em 08 de abril de 2019.

<sup>177</sup> XAVIER, Alberto. O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais – Análise de um Caso de Equivocada Interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados *in* Revista Dialética de Direito Tributário, n. 49, p. 10 e ss.

<sup>178</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 79.

exploração econômica, ela não trata especificamente aquela operação, onde o distribuidor é colocado comercialmente entre o desenvolvedor e o usuário final, sem haver qualquer relação direta entre esses dois últimos.

Na linha de desconsideração de rendimentos originados de operações permanentes como *royalties*, entende-se que o caso em questão, na perspectiva desenvolvedor para distribuidor, será passível de aplicação do art. 7.º da Convenção Modelo, isto é, lucro empresarial.

Nessa operação, o distribuidor adquire licenças de uso por um preço determinado, sendo possibilitado a negociação de valores em razão do volume de aquisições, para assim revende-las com margem de lucro; outrossim, esse sujeito não tem controle sobre o número de cópias a serem reproduzidas, há de adquiri-las individualmente do desenvolvedor na medida de suas necessidades comerciais<sup>179</sup>.

De forma um pouco mais rústica, a aquisição de licenças de uso para revenda pode ser equiparada a um empreendimento cuja razão social seja a aquisição de automóveis para revenda no mercado interno ou externo. Ambos tratam de aquisição de bens móveis, e instauram uma relação jurídica onde o anterior proprietário desse bem não irá ter conexão alguma com os consumidores do distribuidor. Nesses dois casos, o proprietário antecessor do revendedor não receberá qualquer quantia por transmissões subsequentes sobre o bem móvel adquirido, e, em contraparte, assume-se riscos de estoque.

A retomar o raciocínio supra, na aquisição de licença para revenda, não há caracterização de rendimento tributável na modalidade *royalty*, por inexistir relação de concessão parcial de direitos para desenvolvimento ou exploração econômica. Dessa forma, para fins de Convenções Contra Dupla Tributação, quando o revendedor adquire a obra do distribuidor, os rendimentos desse serão qualificados como lucros empresariais, aos termos do art. 7.º da Convenção Modelo.

Por todo exposto, os modelos de negócio abordados da IJE geram rendimentos distintos, assim enquadrados como (i) *royalty*; e (ii) lucro empresarial. E diante os enquadramentos percebidos, o atual regime tributário internacional vem a privilegiar o Estado-Residência quanto a tributação de rendimentos, todavia, diante a desmaterialização, característica basilar da economia digital, cria-se disparidades

---

<sup>179</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. Op. Cit. p. 76.

econômicas, por nulificar os direitos de tributar do Estado-Fonte sob a aplicação do estabelecimento estável na sua percepção física.

### 3.2 DESCOMPASSO DO SISTEMA JURÍDICO ATUAL

Conforme de verifica da leitura precedente, a economia digital está a reestruturar formas de se realizar negócio, a alterar as concepções mais básicas e romper com as práticas tradicionais da economia de tijolo e argamassa. Além dos cuidados e enfrentamentos tidos por aqueles insertos nas práticas comerciais, a economia digital traz questões de interesse público, a destacar a arrecadação dos Estados por meio de tributos.

A preocupação quantos os efeitos fiscais da digitalização da economia, não é algo recente, a movimentar o interesse internacional desde a década de 1990. Como o caso da Conferência Interministerial de Ottawa, de 8 de outubro de 1998 – *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, onde fora firmado princípios basilares à tributação internacional, cujo os quais, orientam as práticas e inserções de políticas tributárias<sup>180</sup>.

Apesar das preocupações tidas com a economia digital desde o final do século passado, há enfrentamentos pelas mais diversas jurisdições tributárias pelo descompasso das vigentes normativas tributárias internacionais face aos novo mercado, onde direciona-se através de negócios de base regional ou global, «a comercializar recursos intangíveis, e a fragmentar a localização da produção (capital e trabalho) e das vendas (bens e serviços) pelo mundo»<sup>181</sup>.

Conforme pode verificar através do estudo exposto por este trabalho, os motivos do descompasso não se restam como complexas, visto que, o regime internacional tributário fora estabelecido em uma realidade onde preponderava a materialidade das negociações, sem portar mecanismos suficientes para acompanhar a mudança sofrida no ambiente de negócios, a incluir a crescente importância dos intangíveis e da economia digital<sup>182</sup>.

---

<sup>180</sup> COMISSÃO DA UNIÃO EUROPEIA. Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta, COM (98) 374 final, Bruxelas, 1998.

<sup>181</sup> DE WILDE, Maarten Floris. Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in in Intertax, volume 46, edição 6 & 7, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018, p. 468.

<sup>182</sup> G20 Leader's Declaration (St. Petersburg, 6 September 2013), paragraph 20 *apud* LI, Jinyan, op. cit., p. 479.

Diante as atuais normas de tributação internacional, como a aplicação do atual princípio do estabelecimento estável e regras de preços de transferência, a comunidade internacional enfrenta problemáticas quanto a erosão da base tributável, não podendo distinguir com eficiência e de forma justa as receitas de tributos dentre os Estados, sejam eles de aplicação direta ou indireta<sup>183</sup>.

Na economia digital, EMN dos novos modelos de negócio podem escolher, através de planejamentos estruturais, onde seus rendimentos irão ser tributados, diante a inexistência de barreiras físicas a sua atuação (desnecessidade de constituir estabelecimento estável físico para atingir determinado mercado), por consequência, pode-se escolher as jurisdições tributárias de menor incidência quantitativa, mesmo que nessas não se caracterize como localização dos consumidores, ou tão pouco como o sede dessas empresas.

No mais, a prática de escolher jurisdição tributária distinta do local de sede e do mercado consumidor da EMN, por razões de baixa ou nula incidência tributária quantitativa, é inserta no conceito de «*Stateless Income*» que, por assim dizer, «*pode ser entendido como a movimentação do lucro tributável dentro de um grupo multinacional de países com impostos elevados e com baixos impostos sem mudar a localização do capital suprido externamente ou atividades envolvendo terceiros*»<sup>184</sup>.

De outra maneira, as EMN podem também operar integralmente em países desenvolvidos (como usualmente ocorre), a tomar vantagem de mercados sem presença física, e, por consequência, sem presença tributável<sup>185</sup>. Por sua vez, concentra-se a arrecadação tributária nesses locais em detrimentos dos demais, mesmo na existência de marcante presença econômica. Dessa forma, distorce-se a atividade econômica real, a causar perdas de eficiência econômica e estimula uma concorrência prejudicial entre nações, a fazer competirem uns com os outros por meio supressão de alíquotas e bases tributárias<sup>186</sup>.

---

<sup>183</sup> LI, Jinyan. Op. Cit. p. 479.

<sup>184</sup> KLEINBARD, Edward D. Stateless Income in Florida Tax Review, volume 11, edição nº 9, 2011, p. 703. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1791769>>. Acesso em: 15 de março de 2019.

<sup>185</sup> DOURADO, Ana Paula. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously in Intertax, volume 46, edição 6 & 7, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018, p. 462.

<sup>186</sup> DEVEREUX, Michael P. ; VELLA, John. Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform in Intertax, volume 46, edição 6 & 7, p. 550-559, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018, p. 551..

As técnicas supracitadas que ocasionam a quebra da equidade na distribuição de receitas entre as nações ou o *Stateless Income*, também são possibilitadas diante a ausência de uma definição concreta entre a comunidade internacional para estabelecer o conceito de «fonte de rendimentos», isto é, se a concepção de fonte é ligada à sua origem ou destinação<sup>187</sup>. «Essa falha reflete a ambiguidade comercial e econômica fundamental em torno do *locus do valor agregado através da exploração de ativos intangíveis*»<sup>188</sup>.

Conforme exposto anteriormente, define-se a jurisdição tributária competente a partir de dois princípios, fonte e residência. Ambos os princípios legitimam a tributação por um determinado Estado, todavia, a ausência de uma padronização da aplicação desses, geram diversos conflitos a determinar uma justa e eficiente forma de distribuição de receitas<sup>189</sup>.

Nessa linha, KEMMEREN explicita que, apesar da utilização do princípio da fonte por diversos operadores do direito, não se define sempre de forma clara o termo «fonte», fato a ensejar diversas interpretações e justificativas para a alocação de jurisdição fiscal, e a dificultar discussões sobre o tema, diante seu uso comum para expressar conceitos diferentes<sup>190</sup>.

Além da perspectiva da tributação direta, a padronização de incidência a partir da presença física de estabelecimento estável criou dificuldades aos sistemas jurídicos fundamentados na tributação indireta no local de residência do vendedor/prestador de serviços. A exemplo disso, no âmbito da União Europeia, a Sexta Diretiva relativa ao sistema comum do IVA não consagrava a tributação indireta de prestações de serviços de origem de terceiros<sup>191</sup>. Logo, criava-se uma situação de discriminação, a favorecer países não-membros da EU, em detrimento dos membros<sup>192</sup>.

---

<sup>187</sup> KLEINBARD, Edward D. Op. Cit., p. 706; TURINA, Alessando. Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy? *In in Intertax*, volume 46, edição 6 & 7, p. 495-519, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018, p. 499.

<sup>188</sup> KLEINBARD, Edward D. Op. Cit., p. 706.

<sup>189</sup> XAVIER, Alberto. Direito (...), op. cit. p. 230.

<sup>190</sup> KEMMEREN, E. C.C.M. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach in *Bulletin for International Taxation*, volume 60, edição nº 11, 2006, p. 432.

<sup>191</sup> UNIÃO EUROPEIA. Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada no JO L 145, de 13 de junho de 1977. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131006>>. Acesso em 28 de março de 2019.

<sup>192</sup> PALMA, Clotilde Celorico. A Tributação da Economia Digital e a Evolução Recente na União Europeia *in* Tributação da economia digital, Coordenação Tathine Piscitelli, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 47.



Diante as dificuldades apresentadas pelo descompasso do sistema tributário internacional com o presente momento econômico, esforços são apresentados a fim de diminuir as problemáticas enfrentadas. Nesse sentido, a OCDE vem realizando trabalhos a analisar a economia digital desde 1997, quando fora realizada uma Conferência Internacional buscando identificar os principais problemas políticos e potenciais soluções em relação a tributação do comércio eletrônico; posteriormente houve a Conferência de Ottawa, seguidas de diversos trabalhos a oportunizar o surgimento do Relatório sobre a Erosão da Base Tributável e Transferências de Lucros (*Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS) em 2013<sup>193</sup>, a abordar os impactos da globalização e os planejamentos tributários internacionais tidos como agressivos<sup>194</sup>.

### 3.3 ESFORÇOS ATUAIS

#### 3.3.1 OCDE: BEPS, AÇÃO 1 E RELATÓRIO INTERINO DE 2018

O BEPS veio por demonstrar *«a necessidade de adoção de uma política fiscal global e cooperante entre os países adapta à evolução e à globalização da economia, assente na coordenação entre as políticas fiscais domésticas e internacionais para preencher lacunas existentes»*<sup>195</sup>.

No mais, esse Relatório apresenta três pilares de sustentação (coerência entre as legislações domésticas, substância econômica na interpretação/aplicação do direito tributário internacional e transparência nas ações do fisco e do contribuinte)<sup>196</sup> e a apresentação de 15 planos de ações<sup>197</sup> a serem tomadas a fim de enfrentar as práticas prejudiciais quanto a base tributável.

Em decorrência dos planos de ações inseridos no BEPS, foram publicados Relatórios Finais sobre cada um em 2015. Dentre essas, traz-se destaque a Ação 1, cujo o objetivo é de identificar as principais dificuldades ao enquadramento do atual sistema

---

<sup>193</sup> ROCHA, Sergio André. Op. Cit, p. 17-18, nota de rodapé nº 10.

<sup>194</sup> OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013, p. 7-8..

<sup>195</sup> ROCHA, Sergio André. Op. Cit. p. 17.

<sup>196</sup> GODOI, Marciano Seabra. Comentários Acerca do Imposto Sobre Transações Digitais Incluído na Proposta de Diretiva da União Europeia 2018/007, p. 60.

<sup>197</sup> A ponto de ilustração, pode-se elencar a «Ação 1 – Abordagem dos desafios digitais da economia digital»; «Ação 5 - Combater práticas fiscais prejudiciais de forma mais eficaz, tendo em conta a transparência e substância»; «Ação 7 – Prevenção do desvio artificial da qualificação de Estabelecimento Estável»; e «Ações 8, 9 e 10 - Assegurar que os resultados de preços de transferência estejam de acordo com Criação de valor» OECD. Action Plan (...). Op. cit.

tributário internacional face a economia digital. De imediato, é importante ressaltar que, esse Relatório Final não se apresenta em caráter definitivo, é um trabalho provisório.

Em notas conclusivas desse Relatório Final, expressa-se que os estudos sobre a economia digital terão continuidade, face as possíveis evoluções das análises obtidas ao longo do tempo, bem como, realizar-se-á consultas com uma ampla gama de partes interessadas e com base em um mandato detalhado a ser desenvolvido durante 2016, no contexto da elaboração de um processo de monitoramento inclusivo Pós-BEPS; a publicar um novo relatório em 2020 com os resultados desse trabalho continuado<sup>198</sup>.

Realizadas essas breves considerações da manifestação de continuidade de estudos sobre a economia digital pela OCDE, diga-se, a aguardar um novo Relatório em 2020, parte-se, então, a algumas breves considerações sobre o Relatório Final da Ação 1 (RFA1) do BEPS e seus efeitos. Nesse sentido, o texto do RFA1 apresenta os princípios fundamentais da tributação (Cap. 1); as características da economia digital, a abordar alguns os novos modelos de negócio e suas formas de geração de valor (Cap. 2-4); formas agressivas de planejamento tributário e principais dificuldades para tributação direta e indireta (Cap. 5-9); por fim, apresenta o resumo das conclusões obtidas do trabalho (Cap. 10)<sup>199</sup>.

Dentre as questões insertas no RFA1, o mesmo se apresenta como um forte contributo à apreciação da economia digital, seus impactos e encontros a serem tomados pelos legisladores para a aplicação de novas políticas tributárias. Todavia, o respectivo trabalho fora tímido a trazer soluções as problemáticas ora apontadas, restando-se, apenas, em um caráter de apresentação.

Nesse sentido, ao capítulo de síntese de conclusões (Cap. 10), o RFA1 se limitou a apontar que a Força Tarefa responsável pelo estudo considerou algumas opções de enfrentamento às problemáticas derivadas da economia digital face o atual regime tributário internacional, tais como: modificações às regras de determinação de estabelecimento estável; imposição de retenção de rendimentos na fonte de determinados tipos de transações digitais; e a aplicação de um tributo de equalização<sup>200</sup>.

---

<sup>198</sup> OECD. Addressing (...). P. 138.

<sup>199</sup> OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 97 e seguintes.

<sup>200</sup> OECD. Addressing (...). P. 147-148.

Entretanto, apesar de concluir que as medidas supramencionadas poderiam atingir a finalidade de solucionar algumas das problemáticas, o texto é expresso em contra-recomendar a aplicação dessas no estágio em que se publicou o RFA1, sob a justificativa da incerteza quanto a efetividade das mesmas<sup>201</sup>.

Pela exclusão de medidas fiscais a serem tomadas, restou-se apenas uma recomendação, referente a à tributação indireta, a dizer que a aplicação de IVA (imposto sobre o valor acrescentado)/ GST (imposto sobre produtos e serviços) de transações transfronteiriças entre empresas e consumidores devem estar conforme seus princípios insertos nas suas Diretrizes Internacionais, a considerar a introdução dos mecanismos de coleta nele incluídos<sup>202</sup>; bem como, fora dito que as nações podem aplicar as opções ora mencionadas em sua legislação interna, sob a conformidade dos tratados multilaterais e bilaterais ratificados<sup>203</sup>.

Razões pelas quais, o Relatório sofreu diversas críticas por «*não avançar qualquer proposta concreta de mudança de regras ou princípios no regime tributário internacional que reconhecesse um maior poder tributário para as jurisdições em que se localiza o mercado de usuários de serviços digitais*»<sup>204</sup>. E diante disso, alterou-se a Força Tarefa responsável pelos estudos relativos à economia digital, e, posteriormente, resultou na publicação de um Relatório Preliminar em 2018<sup>205</sup>.

Da inconclusividade do Relatório de 2015, a falta de consenso em relação às medidas a serem adotadas gerou a aplicação de diversas medidas alternativas por diversos países, a adotar novas imposições tributárias ou alteração de interpretação das leis existentes à empresas altamente digitalizadas, a incluir mudanças no direito interno que buscam proteger e/ou expandir a tributação na origem de atividades comerciais *on-line*, seja com base no lucro ou outro fator<sup>206</sup>.

O trabalho de 2018 trouxe a discussão sobre pontos problemáticos quanto as medidas de solução de curto prazo (tributação sobre determinados serviços digitais –

---

<sup>201</sup> «[...] At this stage, it is however unclear whether these changes are warranted to deal with the changes brought about by advances in ICT. Taking the above into account, and in the absence of data on the actual scope of these broader direct tax challenges, the TFDE did not recommend any of the three options as internationally agreed standards.» «OECD. Addressing (...). P. 137.»

<sup>202</sup> OECD. Addressing (...). P. 137-138.

<sup>203</sup> OECD. Addressing (...). P. 137.

<sup>204</sup> GODOI, Marciano Seabra. Op. Cit. p. 61.

<sup>205</sup> OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris, 2018

<sup>206</sup> ROCHA, Sergio André. Op. Cit. p. 27.

tributo de equalização)<sup>207</sup>; e de longo prazo (revisão dos elementos de conexão e das regras de alocação de rendimentos)<sup>208</sup>. De forma similar, as Nações Unidas, embora sem proposta formal, vem a discutir a extensão do artigo sobre a tributação de serviços técnicos; a introdução de estabelecimento estável digital e a realização de testes de presença econômica significativa<sup>209</sup>.

Outrossim, o trabalho de 2018 analisou as discordâncias e controvérsias entre os países a respeito da necessidade de mudanças significativas do sistema tributário internacional<sup>210</sup>; e buscou a delimitar que, os países favoráveis à introdução e medidas imediatas na tributação da economia digital devem considerar: «(i) obrigações internacionais; (ii) provisoriedade; (iii) especificidade; (iv) minimizar o excesso de tributação; (v) minimizar o impacto em start-ups, criação de negócios e pequenos negócios; (vi) minimizar custos e complexidade»<sup>211</sup>.

Quanto as controvérsias entre os países do Marco Inclusivo do BEPS, identificam-se três grupos: (i) um primeiro grupo acredita na necessidade de profundas revisões do regime tributário internacional, a incluir alterações de regras relativas a alocação de rendimentos, elementos de conexão e conceitos fundamentais como o de estabelecimento permanente, e não apenas para empresas digitais; (ii) um segundo grupo manifesta-se que as alterações das regras de fonte e residência devem ser realizadas de forma seletiva e alcançar especificamente empresas digitais baseadas em coleta de dados e da interação/participação do usuário; (iii) um terceiro grupo defende, por sua vez, que as demais ações do BEPS são capazes para corrigir os abusos e lacunas aproveitadas pelo

---

<sup>207</sup> Sobre o tema, SPINOSA e CHAND expõem que, essa medida de curto prazo, a depender de sua forma de aplicação, pode entrar em conflito com normativas do regime internacional tributário, como: (i) pode ser arguido que as convenções tributárias já envolvem o respectivo tributo, e por isso, a previsão quanto o rendimento empresarial do respectivo tratado proibiria essa aplicação; (ii) no âmbito da União Europeia, se esse tributo for destinado apenas aos não-residentes, entra-se em conflito com as liberdades fundamentais; e (iii) pode alavancar problemáticas de compatibilidade com as obrigações comerciais internacionais, diga-se, as convenções da WTO. «SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram. A Long-Termo Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Mechanism? *In Intertax*, volume 46, edição 6 & 7, p. 476-494, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018, p. 181.

<sup>208</sup> OECD. Tax Challenges (...). P. 133 e seguintes.

<sup>209</sup> Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Tax Challenges in The Digitalized Economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration, E/C.18/2017/CRP.22, Geneva, 2017, p. 22-23.

<sup>210</sup> OECD. Tax Challenges (...). P. 171-172.

<sup>211</sup> OECD. Tax Challenges (...). P. 180-181.

planejamentos tributários agressivos e a dupla não tributação, sem haver necessidade de reformas profundas do regime tributário internacional atual<sup>212 213</sup>.

Quanto as questões de controvérsia sobre qual posicionamento deve ser tomado para enfrentar os desajustes causados pela economia digital, é importante lembrar que, na perspectiva BEPS, Planos de Ações e demais Recomendações da OCDE, as mesmas se portam como instrumentos de *soft law* ao plano internacional<sup>214</sup>, isto é, são parâmetros a serem seguidos, não apresentam caráter vinculativo, não há exposição de direitos e deveres precisos, bem como, não possuem força sancionatória<sup>215</sup>.

Para uma efetiva regulamentação entre nações sobre o tema em questão, a celebração de Tratados Internacionais Bilaterais em matéria fiscal se torna como o meio de primordial relevo<sup>216</sup>. Todavia, para tanto, deve-se haver a manifestação de vontades concordantes, destinada a vincular juridicamente a conduta desses sujeitos<sup>217</sup>. Em razão disso, coloca-se em destaque a força transacional dos sujeitos a fim de impor interesses próprios.

Nesse sentido, países com expressiva relevância econômica, bem como, aqueles que concentram os ganhos relativos ao descompasso do atual Regime Tributário Internacional, colocam-se em vantagem aos entendidos como mais fracos, visto que, aqueles não são obrigados a celebrar tratados não convenientes aos seus interesses, apesar de eventual discordância com as recomendações da OCDE.

### 3.3.2 NOVAS PROPOSTAS

Desde a publicação do Relatório Interino de 2018, a Força Tarefa acerca da Economia Digital permanece em seus esforços a abordar desafios fiscais mais amplos, a considerar duas propostas com o foco na determinação da jurisdição tributária, a modificar regras de alocação de lucros e elementos de conexão com base no conceito de

---

<sup>212</sup> Cf. GODOI, explicita, ao primeiro grupo, encontram-se liderados pelos países emergentes do G20; ao segundo, pelas nações mais influentes da UE; e ao terceiro, pelo EUA. «GODOI, Marciano Seabra, op. cit. p. 64-65».

<sup>213</sup> GODOI, Marciano Seabra, op. cit. p. 64-65; OECD. Tax Challenges (...). P. 171-172.

<sup>214</sup> OECD. Mitos y Realidades sobre BEPS. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/mitos-y-realidades-sobre-beps.pdf>>. Acesso em: 29 de março de 2019.

<sup>215</sup> SHAFER, Gregory C; POLLACK, Mark. A. "Hard Versus Soft Law in International Security. Boston: Boston College Law Review. Vol. 52:1147. 2011. Pg.1160.

<sup>216</sup> XAVIER, Alberto. Direito Internacional Tributário, 2ª edição Atualizada, Coimbra: Almedina, 2014, p. 97-99.

<sup>217</sup> ALMEIDA, Francisco Ferreira de. Direito Internacional Público. 2ª Ed. Coimbra: Coimbra Editora. 2003. Pg. 97.

influência do usuário ou *marketing* de intangíveis<sup>218</sup>; bem como, há a proposta da Presença Econômica Significante<sup>219 220</sup>.

Essas três objetivam a reestruturação das regras tradicionais da determinação dos elementos de conexão e alocação de lucros, através de perspectivas distintas e extensivas, indo além das limitações dos direitos de tributar determinados pela presença física do estabelecimento estável<sup>221</sup>. Visto que, aos novos modelos de negócio, não há mais sentido em determinar a presença física como elemento nuclear da determinação da jurisdição tributária<sup>222</sup>.

Quanto a essas propostas, as mesmas estão estritamente ligadas a alterar o elemento de conexão para a tributação do rendimento aos países onde cria-se valor<sup>223</sup>, isto é, pela preponderância da tributação no Estado-Fonte, independentemente da presença física do empreendimento. A alternativa do tradicional do elemento de conexão a tributação direta para uma aplicação similar à indireta, pode ser justificada por uma relativa imobilidade dos consumidores, onde não se espera uma alteração de residência por planejamento tributário para aquisição de bens e produtos.<sup>224</sup>

Dessa forma, em princípio, a alteração da base tributável para o local da fonte do rendimento agrega efeitos econômicos significativos, a evitar distorções causadas por repatriação de rendimentos, diante as dificuldades trazidas às EMN para manipular a fonte e a jurisdição tributária<sup>225</sup>.

Entretanto, mesmo na aceção na tributação ao Estado-Fonte, deve-se entender que a fonte do rendimento não é gerada exclusivamente ao Estado-Destino, razões pelas quais, torna-se necessário estabelecer padrões aos limites materiais e

---

<sup>218</sup> «A proposta quanto a participação do usuário seria destinada apenas aos modelos de negócio altamente dependentes da participação desses, como redes sociais, mecanismos de buscas, e plataformas de vendas; enquanto que, a outra proposta seria apenas àqueles com significativos intangíveis de *marketing*.» «Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters. Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report, E/C.18/2019/CRP.12, 2019, p. 10.»

<sup>219</sup> A refletir situações em que uma empresa aproveita a tecnologia digital para participar da vida econômica de um país de maneira regular e sustentada sem ter estabelecimento físico naquele país. «OECD. Addressing (...). Op. cit., p. 276.»

<sup>220</sup> Committee (...). Op. cit., p. 10.

<sup>221</sup> *Ibidem*.

<sup>222</sup> GIANNI, Monica. OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy (July 8, 2018). 72 Tax Law. 255 (2018), p. 285. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3211971>. Acesso em 09 de abril de 2019.

<sup>223</sup> Committee (...). Op. cit., p. 10.

<sup>224</sup> DEVEREUX, Michael P. ; VELLA, John. Op. cit. p. 555.

<sup>225</sup> *Ibidem*.

quantitativos do poder de tributar desse<sup>226</sup>. Essa questão, inclusive, ressalta a problemática causada pela ausência de definição de «fonte».

Conforme KEMMEREN exemplifica, encontra-se definições de fonte como o local onde a propriedade tangível ou intangível está localizada ou usada; local de execução dos serviços; onde ocorre a celebração ou execução de contratos<sup>227</sup>. Bem como, pode-se entender como onde se realiza o processo produtivo (a incluir às vendas), ou suas etapas, seja por esforço humano ou não.

Diante o alto nível de possibilidades de fragmentação do processo produtivo dos novos modelos de negócio, tonar-se-ia injusto a concentração do poder de tributar a um único Estado, devendo-o ser repartido entre as localidades onde realiza-se as etapas desse processo. Para tanto, deve-se buscar atingir uma padronização de definição à “fonte”, que assim facilitará um desenvolvimento de uma metodologia de tributação internacional, a levar em conta o nível de digitalização e atividade comercial praticada.

---

<sup>226</sup> SHAY, Stephen E. Comment on Selected Aspects of Proposals in Public Consultation Document on Addressing the Challenges of the Digitalization of the Economy (March 6, 2019). P. 6-9. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=3349186>>. Acesso em 09 de abril de 2019.

<sup>227</sup> KEMMEREN, E. C.C.M. op. cit. p. 432.

## **CAPÍTULO IV**

**ÍNDICE – CAPÍTULO IV:** 4. UNIÃO EUROPEIA E BRASIL: ALGUNS ASPÉCTOS TRIBUTÁRIOS FACE A ECONOMIA DIGITAL; 4.1 UNIÃO EUROPEIA; 4.1.2 IVA E PACOTE DO COMÉRCIO ELETRÔNICO; 4.1.2 TRIBUTAÇÃO DIRETA: DIRETIVA 2003/49/CE E PROPOSTAS DE DIRETIVA 2018/0072 E 2018/0073; 4.2 BRASIL; 4.2.1 ICMS E ISS: INCIDÊNCIA MATERIAL ÀS TRANSMISSÕES POR LICENÇA DE USO; 4.2.2 QUALIFICAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS; 4.2.3 JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA.

### **4. UNIÃO EUROPEIA E BRASIL: ALGUNS ASPÉCTOS TRIBUTÁRIOS FACE A ECONOMIA DIGITAL**

Em razão de para onde se propõe a respectiva dissertação e da nacionalidade do autor, o respectivo tópico terá uma abordagem em um âmbito regional (União Europeia) e doméstico (Brasil), que se assim se justificam por questões de proximidade. Nesse sentido, o presente será dividido em grupos de abordagem, onde, em cada um deles, será visualizado algumas questões referentes a aplicação da tributação direta e indireta às atividades núcleo deste trabalho.

#### **4.1 UNIÃO EUROPEIA**

##### **4.1.2 IVA E PACOTE DO COMÉRCIO ELETRÔNICO**

Em 05 de dezembro de 2017, o Conselho da União Europeia adotou o chamado Pacote do Comércio Eletrônico do IVA, através da Diretiva 2017/2455, como medida de implementação da estratégia do Mercado Único Digital, uma das dez prioridades políticas da atual Comissão Europeia, diante as dificuldades enfrentadas em assegurar uma fiscalidade equitativa e eficaz, assim ocasionada pela insuficiência do regimento tributário internacional face à transformação digital<sup>228</sup>.

No mais, o referido pacote fora apresentado através da Proposta de Diretiva do Conselho em 01 de dezembro de 2016, a expor planos de alteração ao Sistema IVA para as transações internacionais do comércio eletrônico; a consistir, dentre outras, na

---

<sup>228</sup> PALMA, Clotilde Celorico. A Tributação (...). op. cit. p. 50.



expansão do Mini Balcão Único (*Mini One-Stop Shop* – MOSS); e na simplificação de regras às pequenas empresas<sup>229</sup>.

Entretanto, antes de adentrar algumas questões referidas no Pacote IVA, algumas noções básicas devem ser retomadas, como o caso do enquadramento tributário da transferência de bens virtuais. Nesse sentido, ao artigo 14.º da atual Diretiva do IVA<sup>230</sup>, considera-se entrega de bens, a disposição de bem corpóreo, seja em caráter definitivo sobre a propriedade (compra e venda) ou pela disposição parcial de direitos (locação).

Dessa leitura, percebe-se a aceção restritiva do IVA a considerar operações de transmissão de bens, visto que, abrange tão somente aqueles de natureza corpórea. Conforme já verificado no decorrer deste trabalho, o *software* possui sua essência na imaterialidade, cuja a qual, pode ser materializada em algum dispositivo próprio para fins de comercialização. Entretanto, esses não causam interesse na proposta buscada, a focar naqueles onde a transmissão é, inclusive, realizada na via virtual.

Aos casos onde se prepondera a pura virtualidade da operação, recai-se a aplicação do art. 24 da Diretiva supracitada<sup>231</sup>, a considerar, residualmente, todas aquelas operações não abrangidas no art. 14 como prestação de serviços<sup>232</sup>. Dessa forma, considera-se a transmissão *on-line* de bens (comércio eletrônico direto) como prestação de serviços. Outrossim, de forma expressa, encontram-se listados os programas de computador como «serviços prestados por via electrónica» ao art. 7.º do Regulamento de Execução do IVA<sup>233</sup>.

Vale dizer ainda que, apesar da possível estranheza causada pelo enquadramento como prestação de serviços às operações com jogos eletrônicos, assim consubstanciados na transmissão de direitos através licenças de uso, essa delimitação conceitual, a refletir na natureza jurídica, perfaz-se em uma aceção funcional, e não

---

<sup>229</sup> COMISSÃO DA UNIÃO EUROPEIA. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens. COM(2016) 757 final. Bruxelas, 2016.

<sup>230</sup> UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, Bruxelas, 2006.

<sup>231</sup> *Ibidem*.

<sup>232</sup> BAL, Aleksandra. European VAT and the Digital Economy *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 1059.

<sup>233</sup> UNIÃO EUROPEIA. REGULAMENTO DE EXECUÇÃO (UE) N.º 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011 que estabelece medidas de aplicação da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, Bruxelas, 2011.

ontológica<sup>234</sup>. Conforme PALMA expõe, essa acepção residual é derivada do objetivo em evitar problemáticas na aplicação do IVA aos Estados-Membros da União Europeia, a obstaculizar uma eventual pluralidade de conceitos aos mais diversos sistemas jurídicos; assim, institui-se um conceito propriamente jurídico-fiscal-comunitário, a abdicar de qualquer aplicação civilista<sup>235</sup>.

Dito isso, a título de percepção do desenvolvimento do Sistema IVA face ao comércio eletrônico, vale lembrar que, anteriormente às alterações realizadas pela Diretiva 2002/38/CE de 7 de maio de 2002 (Diretiva do Comércio Eletrônico)<sup>236</sup>, causaria uma problemática a esse enquadramento jurídico (transmissão de *software* equiparado a prestação de serviços) diante regras da Sexta Diretiva do IVA<sup>237</sup>, por não assegurar a incidência tributária desses atos em sede de IVA na UE, quando prestados por países terceiros à adquirentes não sujeitos ao IVA, tão pouco, garantiria isenções aos serviços efetuados para além das fronteiras dessa região<sup>238 239</sup>.

Com a Diretiva do Comércio Eletrônico, foram introduzidas alterações temporárias à jurisdição de incidência do IVA, a dizer que, operações referentes ao comércio eletrônico direto sejam tributadas no local onde se situa o consumidor, seja o fornecedor membro da UE ou não. Regra no qual, prevista ao Pacote IVA.

Outrossim, vale ressaltar o seguinte, no arcabouço residual da classificação como prestação de serviços, restam-se inúmeras as suas espécies, dentre as quais, encontra-se a classificação de «serviços prestados por via eletrônica», a incluir transmissões de direitos por programas de computador, bem como, os serviços de

---

<sup>234</sup> PALMA, Clotilde Celorico. Estudos de IVA III, Coimbra: Almedina, 2016, p. 79.

<sup>235</sup> *Supra*, p. 79-80.

<sup>236</sup> UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2002/38/CE DO CONSELHO de 7 de Maio de 2002 que altera, a título tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica, Bruxelas, 2002.

<sup>237</sup> UNIÃO EUROPEIA. Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, Bruxelas, 1977.

<sup>238</sup> PALMA, Clotilde Celorico. A Tributação (...). op. cit. p. 47.

<sup>239</sup> Vale expor ainda que, conforme o Código Aduaneiro da União, para fins de incidência de impostos sobre importação e exportação, a regra matriz de incidência, em sua acepção material, apenas envolve os bens entendidos como «mercadorias». Dessa forma, pela análise sistemática do ordenamento comunitário, apenas considera-se aqueles materializados, a descartar os programas de computador, inclusive, quando materializados, por serem considerados serviços eletrônicos na Diretiva do IVA. «TEIXEIRA, Glória. Manual de Direito Fiscal, 4ª edição, Coimbra: Almedina, 2016, p. 167-169; UNIÃO EUROPEIA. REGULAMENTO (UE) N.º 952/2013 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 9 de outubro de 2013 que estabelece o Código Aduaneiro da União, 2013.»

publicidade inseridos nesse meio. Nesse sentido, a apreciação dada neste trabalho será exclusiva a tais, em que, onde haver apenas a referência como «prestador», deve-se entender como aqueles inseridos no rol de serviços eletrônicos.

Isso posto, retoma-se a apreciação da tributação indireta em tais serviços. Destarte, conforme mencionado supra, o Pacote do Comércio Eletrônico ao IVA, em sentido conexo ao movimento internacional a privilegiar a tributação indireta ao local consumo, aos termos das linhas já apresentadas no decorrer deste trabalho. Dessa forma, com a Diretiva do Conselho 2017/2455, ao âmbito da União Europeia, determina-se a aplicação do princípio da tributação no destino como regra geral ao comércio eletrônico, seja ele no âmbito B2B ou B2C.

Nos termos da Diretiva, local de destino será compreendido como aquele da sede, estabelecimento estável, domicílio ou residência do adquirente, por essa linha, nas relações intracomunitárias, deixa-se de aplicar alíquota do país de origem, para ser aplicada aquela do país destino; e quando extracomunitária, da mesma forma se aplica<sup>240</sup>.

Vale comentar que, em vias práticas, o Pacote não trouxe novas aplicações às transmissões de bens digitais e serviços *online* de publicidade. Manteve-se o regramento em vigor desde 01 de janeiro de 2015, em razão da Diretiva 2008/8/CE, de 12 de fevereiro<sup>241</sup>, cuja a qual, em sua época alterou a jurisdição de incidência desses serviços ao local de destino. Entretanto, embora não seja objeto de apreciação, o Pacote ganha relevância por estender essa regra às transações de comércio eletrônico indireto, isto é, para aquelas operações enquadradas como entrega de bens.

No mais, a ambas as espécies de comércio eletrônico, ao âmbito intracomunitário, vale ressaltar uma questão de exceção à regra da tributação ao local de origem, isto é, a retomar a aplicação da tributação na origem, todavia, apenas está em vigor às prestações de serviços eletrônicos, enquanto que, para as entregas de bens, aplicar-se-á apenas em 2021<sup>242</sup>.

---

<sup>240</sup> DIRETIVA (UE) 2017/2455. Op. cit.

<sup>241</sup> UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2008/8/CE DO CONSELHO de 12 de Fevereiro de 2008 que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, Bruxelas, 2008, art. 5.º.

<sup>242</sup> Vale dizer que, a respeito das entregas de bens de operações comerciais internacionais, assim facilitadas por alguma interface eletrônica e com valor inferior a 150 EUR, o Conselho apresentou a Proposta de Diretiva 2018/0415 (CNS) - COM(2018) 819 final – em 11 de dezembro de 2018, a fim de alterar a atual regra inserta no art. 14<sup>a</sup>(2), por assim criar custos administrativos adicionais às empresas, bem como, resulta em perda de arrecadação de IVA pela interface eletrônica que vende os bens.

A referida exceção decorre de uma facilitação às pequenas e médias empresas, cuja as quais, poderão optar pela tributação na origem, desde que, não gerem, durante o decorrer do ano civil, o dever de pagar IVA em quantia líquida superior a 10.000 EUR (dez mil euros) ou contravalor equivalente, sob a justificativa de facilitar medidas de conformidade para redução de custos de IVA a essas empresas, cujas as quais, são de expressividade mais significativa quando comparadas às grandes empresas<sup>243</sup>.

Outrossim, o objetivo de reduzir gastos com custos de conformidade fora também a justificativa para alterar as regras de incidência de tributação indireta ao comércio eletrônico indireto, visto que, desde a aplicação da normativa vigorada de 2015 - regras relativas a determinação de jurisdição a prestação de serviços eletrônicos e à implementação do sistema do MOSS aos mesmos -, evidenciou-se uma contenção de despesas ao valor de 500 milhões de EUR em comparação ao regramento anterior<sup>244</sup>.

No mais, para o recolhimento do IVA nas prestações de serviços eletrônicos, o prestador pode se utilizar do mecanismo MOSS, para assim cumprir com suas obrigações tributárias em um único local, sem a necessidade de registrar-se em cada Estado-Membro de residência do consumidor final. Conforme assim se previa a alteração do local de incidência aos serviços eletrônicos, a Diretiva 2008/8/CE também incluía o mecanismo MOSS a esses desde 2015. Por sua vez, o Pacote vem a estender essa aplicabilidade ao comércio eletrônico indireto a partir de 2021.

Esse referido mecanismo de recolha de declaração e pagamento da obrigação tributária é aplicável a residentes e não residente da UE, sendo que, ao primeiro, necessitasse de registro em algum Estado-Membro (não residente da UE), a ressaltar que, independentemente do local registrado ou situado, a obrigação será quantificada em razão da alíquota aplicável ao local de destino, a independência da origem<sup>245</sup>.

Consideradas essas aplicações, pode-se perceber um caminhar da UE em promover a quase total alteração do elemento de conexão às operações com entrega de bens e prestação de serviços, a concentrar a tributação ao local de destino, a fim de buscar promover uma equidade arrecadatória entre todos os Estados-Membros da comunidade. Nesse sentido, conforme argumentação alinhada ao capítulo anterior, busca-se enfrentar

---

<sup>243</sup> COM(2016) 757 final, op. cit.

<sup>244</sup> *Ibidem*.

<sup>245</sup> BAL, Aleksandra. Op. cit., p. 1061; 1066-1067.

as consequências trazidas enquanto preponderava-se a regra da tributação origem, que vem a trazer diversas distorções ao poder arrecadatório de diversas nações.

Por fim, com essas premissas gerais do atual regramento da tributação indireta na UE, não se cria problemática a compreender a forma de incidência nas operações praticadas na IJE analisadas neste trabalho. Dessa forma, independentemente se a operação seja considerada, em seu núcleo, uma compra e venda (transmissão de propriedade) ou locação (licença de uso), para fins de IVA, resulta-se na mesma consequência, o enquadramento como prestação de serviços eletrônicos, diante a imaterialidade do objeto transacionado. No mais, a alíquota aplicável será conforme o destino do consumidor, seja ele entendido como o distribuidor ou utilizador final da obra.

#### **4.1.2 TRIBUTAÇÃO DIRETA: DIRETIVA 2003/49/CE E PROPOSTAS DE DIRETIVA 2018/0072 E 2018/0073**

Para além dos enfrentamentos quanto a tributação indireta, em 21 de maio de 2018 fora proposto pela Comissão Europeia novas regras quanto a regime fiscal aplicável as empresas insertas no território comunitário. Por assim dizer, propôs-se a (i) inclusão do fator «presença digital significativa» (PDS), como medida a longo prazo, e assim alterar a regra matriz de incidência tributária fundamentada na materialidade<sup>246</sup>; bem como, a (ii) inserção provisória de um «imposto sobre serviços digitais» (ISD)<sup>247</sup>.

Quanto a primeira proposta, seu escopo objetiva alargar o conceito preceituado do estabelecimento estável, a atribuir imputação tributária sobre os rendimentos gerados por uma empresa<sup>248</sup>, em determinada jurisdição, através do comércio eletrônico de intangíveis oportunizados por uma interface digital. Para tanto, recomenda-se o reconhecimento da PDS com base as receitas provenientes da prestação de serviços digitais, o número de utilizadores ou o número de contratos pactuados (critérios a constituírem a chamada «pegada digital» de uma empresa em determinada jurisdição)<sup>249</sup>.

---

<sup>246</sup> COMISSÃO EUROPEIA. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa, COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), Bruxelas, 2018.

<sup>247</sup> COMISSÃO EUROPEIA. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), Bruxelas, 2018.

<sup>248</sup> «COM(2018) 147 final. Op. cit.».

<sup>249</sup> «COM(2018) 147 final. Op. cit.».

No mais, para aplicação do PDS, basta-se a identificação de um dos critérios supracitados. Todavia, o elemento «significativo» será reconhecido quando: (i) as receitas provenientes da prestação de serviços digitais aos utilizadores numa jurisdição superiores a 7.000.000 EUR (sete milhões de euros) num período de tributação; (ii) número de utilizadores dos serviços digitais num Estado-Membro superior a 100.000 (cem mil) num período de tributação; ou (iii) número de contratos comerciais para serviços digitais superior a 3.000 (três mil)<sup>250</sup>.

Pelo exposto, percebe-se que a medida da PDS vem por alargar o elemento subjetivo de incidência tributária aos rendimentos por parte do Estado-Fonte, a considerar elementos e condições dadas em razão a atividade exercida. No mais, vale lembrar que, essa medida visa combater as regras atuais da tributação sobre o rendimento, desenvolvidas à época da predominância dos modelos de negócio tradicionais, onde regras de estabelecimento estável físico e de preço de transferência permitem a imputar o lucro dos grupos multinacionais à diferentes países<sup>251</sup>.

Ademais, ainda no viés da determinação do elemento subjetivo, a aplicação da PDS é destinada aos sujeitos passivos constituídos ou estabelecidos na UE, bem como àqueles constituídos ou estabelecidos no espaço extracomunitário, desde que, a esses últimos, inexistam qualquer Convenção em matéria contra a dupla tributação do Estado desse com o Estado-Membro onde identifica-se a PDS, a fim de evitar eventuais violações.

Dessa forma, a PDS ainda assume um caráter subsidiário diante as regras diante as normativas derivadas do Direito Internacional, a respeitar as Convenções em vigor entre as partes, sem interferir no *pacta sunt servanda*. Sua aplicação é restrita aos casos de inexistência de Convenção Contra a Dupla Tributação aos Rendimentos e Capitais entre o Estado-Membro da UE, o Estado de residência da empresa estrangeira. Outrossim, quando as partes integrarem o espaço comunitário, independe-se da existência de Convenção, diante o caráter vinculativo das Diretivas da União Europeia a esses<sup>252</sup>, caso assim haja a devida promulgação desse ato legislativo.

---

<sup>250</sup> *Ibidem*.

<sup>251</sup> PALMA, Clotilde Celorico. A Tributação (...). Op. cit., p. 53.

<sup>252</sup> GORJÃO, Henriques Miguel. Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência, 7ª edição, Coimbra: Almedina, 2014, p. 298.

No viés da determinação da base cálculo a ser aplicada através da identificação da PDS, a respectiva Proposta de Diretiva será dada em razão dos lucros obtidos em cada Estado-Membro cuja haja a identificação de pelo menos um dos fatores supracitados, com a devida aplicação proporcional ao que seria devido a cada um em razão da existência do fracionamento do processo de geração de valor, a levar em conta o desenvolvimento, melhoria, manutenção, proteção, e exploração de ativos incorpóreos no exercício das atividades.

Nesse sentido, busca-se uma proporcionalidade ao rateio dos lucros obtidos entre os mais diversos mercados, todavia, diante o caráter principiológico geral da forma de imputação dos lucros, a Diretiva deixa a cargo dos Estados-Membros a determinação da alíquota que será incidente. Outrossim, pode-se perceber a respectiva medida obtiva contornar a problemática ressaltada ao capítulo anterior, onde fora discutido a qualificação dos rendimentos na perspectiva da OCDE.

Com a aplicação da PDS, o lucro empresarial não será somente destinado ao Estado-Origem, conforme assim vem a se aplicar em razão do princípio do estabelecimento estável físico, onde vale-se da atuação humana como determinação do elemento de conexão. Diante da proposta de superar o elemento humano/físico, há de alterar a regra de conexão à imputação dos lucros empresariais, a objetivar a restauração de um equilíbrio econômico aos Estados-Membros afetados pela atuação de empresas digitais.

Neste ponto, há de ressaltar uma breve questão quanto a tributação do rendimento face as normativas na UE. A respeito dos *royalties*, a Diretiva 2003/49/CE, de 3 de junho de 2003<sup>253</sup>, em seu artigo segundo, define-os em consonância ao determinado pela OCDE. Isto é, também se aplica às «remunerações de qualquer natureza recebidas em contrapartida da utilização ou concessão do direito de utilização, de direitos de autor sobre obras literárias, artísticas ou científicas». A supor a abrangência aos licenciamentos de uso para exploração econômica, bem como, para utilização.

Todavia, diante o fato dos Estados-Membros da União Europeia serem membros daquela organização, compreende-se que, quando realizadas as convenções tributárias, também se aplicará a restrição do conceito de *royalties*. Dessa forma, a União

---

<sup>253</sup> UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2003/49/CE DO CONSELHO de 3 de Junho de 2003. relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, Bruxelas, 2003.

Europeia, em consonância à interpretação dada pela OCDE, em face as relações internacionais, restringe a incidência da qualificação de *royalties* aos rendimentos. Logo, apenas os rendimentos derivados de licenciamento de uso para exploração econômica poderão ser enquadrados como *royalties*.

No mais, nessa diretiva em comento, a mesma confere o direito exclusivo de tributar ao Estado-Membro de residência do beneficiário efetivo dos rendimentos, ou aonde se situa o estabelecimento estável da sociedade, a reconhecer que o Estado-Fonte será onde se procede o pagamento<sup>254</sup>.

A respeito dos lucros empresariais, de forma distinta ao realizado aos *royalties*, a legislação da UE carece de um conceito autônomo, fato que cria obstáculos a integração e harmonização dos Estados-Membros<sup>255</sup>. Perante a Proposta de Diretiva 2011/0058<sup>256</sup> (art. 4, item n. 9), encontra-se a definição «lucro» como «um excedente de réditos sobre as despesas e outros elementos dedutíveis durante um exercício fiscal», todavia, até o presente momento, carece de uma efetiva diretiva publicada sobre o tema. Fato pelo qual, remete-se ao determinado pelas Convenções Tributárias pactuadas pelos Estados, assim como ocorre às questões de alíquota e base tributável<sup>257</sup>.

Diante a omissão relativa ao conceito supracitado, e conforme a Convenção Modelo utilizada como estrutura às Convenções Tributárias pactuadas pelos membros da UE, entende-se que, em relação aos modelos de negócio apreciados neste trabalho, e quanto a tributação dos rendimentos, o respectivo enquadramento será equivalente ao exposto ao capítulo anterior. Isto é, há prevalecimento do enquadramento como lucro empresarial aos rendimentos obtidos, salvo aqueles decorrentes de exploração econômica de direito autoral.

No mais, caso haja a devida conversão da Proposta de Diretiva da PDS, será possibilitado um alargamento à tributação dos rendimentos ao Estado-Fonte, hoje prejudicado pelas atuais regras de tributação internacional. A ressaltar que, sua aplicação será subsidiária aos casos omissos de Convenções Tributárias, no que se diz respeito as

---

<sup>254</sup> DOURADO, Ana Paula. Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa, Coimbra Editora: Coimbra, 2010, p. 237-238.

<sup>255</sup> ROCHA, Ana Gabriela. Conceitos de Direito Europeu em Matéria Societária e Fiscal: Interpretação Autônoma e Pluralismo Jurídico in Cadernos IDEFF, nº 17, Coimbra: Almedina, 2014, p. 114.

<sup>256</sup> COMISSÃO EUROPEIA. Proposta de DIRECTIVA DO CONSELHO relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCS), COM(2011) 121 final, 2011/0058 (CNS), Bruxelas, 2011.

<sup>257</sup> TEIXEIRA, Glória. Manual (...), op. cit., p. 271-272.



operações realizadas por empresas residentes em Estados não-membros em território comunitário. Todavia, aos casos de existência, necessita-se a alteração das mesmas para eventual aplicação.

Nesse sentido, como o governo dos EUA, em razão de proteção dos próprios interesses, diante da afetação de suas receitas pela alteração das regras de tributação na origem pela fonte, é refratário a qualquer tipo de alteração nos atuais critérios existentes para a tributação das empresas digitais<sup>258 259</sup>, e como necessita-se do interesse de ambas as partes a alterar as Convenções Tributárias, torna-se duvidosa a aprovação dessa Proposta de Diretiva<sup>260</sup>.

Por sua vez, quanto a medida à curto prazo, o ISD é apresentado como uma medida provisória simples para a tributação de atividade digitais na UE, assim consubstanciado na tributação do rendimento originado de determinadas prestações de serviços eletrônicos, aplicável tão somente até se encontrar uma solução abrangente<sup>261</sup>, em sintonia com a solução provisória e temporária analisada ao Capítulo 6 do Relatório Interino de 2018 da Ação 1 do Projeto BEPS.<sup>262</sup>

Sobre a doação dessa medida, na primeira reunião do ECOFIN, logo após a apresentação dessa proposta, fora verificado a formação de dois grupos, os países com maior PIB e população da UE (Alemanha, Reino Unido, França, Itália e Espanha), a buscarem uma aprovação e implementação rápida do ISD; e os demais cujo mostram-se reticentes, diante a possibilidade de represálias do EUA contra a criação desse imposto

---

<sup>258</sup> CHRISTIANS, Alisson. BEPS and the power to tax *in* ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Alisson. Tax Sovereignty in the BEPS Era. The Hague: Kluwer Law International, 2017, p. 3-28.

<sup>259</sup> Há de se dizer também que, o atual cenário político internacional, a respeito das relações dos EUA com a União Europeia, pode ser entendido como conflitante. De um lado encontra-se a reforma tributária dos EUA, assim intitulada como «*Tax Cuts and Jobs Act*», a dispor de uma normativa a diminuir os encargos tributários na tributação de rendimentos, inclusive, de possível estimulação à repatriação de intangíveis, bem como, a limitar o método de crédito sobre a tributação paga ao estrangeiro. E de outro lado, há a UE com propostas de alto impacto ao exercício de atividades de empresas estadunidenses em seu território. «AVI-YONAH, Reuven S., US Tax Reform: Potential Impact on Europe and EU Corporations (Presentation Slides) (June 9, 2018). U of Michigan Public Law Research Paper No. 606, p. 9-15. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3193300>. Acesso em 13 de abril de 2019; AVI-YONAH, Reuven S., The International Provisions of the TCJA: A Preliminary Summary and Assessment (December 23, 2017). U of Michigan Public Law Research Paper No. 605, p. 2-8. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3193278> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3193278>. Acesso em 13 de abril de 2019».

<sup>260</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 67.

<sup>261</sup> PALMA, Clotilde Cleorico. A Tributação (...), op. cit., p. 55-56.

<sup>262</sup> OECD. Tax Challenges (...), op. cit., p. 177-193.

que, de forma prática, terá por alvo empresas, cuja quais, são de origem desse país (*Amazon, Google, Apple, Facebook, Uber, etc*)<sup>263</sup>.

O respectivo imposto, apesar de ser apresentado com destinação às prestações de serviços eletrônicos, o seu elemento material de incidência é direcionado apenas a três desses, a incluir: (i) serviços de publicidade, através de um interface digital; (ii) serviços de intermediação dos *marketplaces*, a permitir a interação entre os utilizadores dessa interface multilateral, a fim de facilitar o fornecimento de bens ou serviços entre eles; e a (iii) transmissão de dados coletados a partir da interação dos usuários em interfaces digitais<sup>264</sup>.

Dessa forma, ao ISD, não abrange as transmissões de bens digitais, o caso da transferência de programas de computador, a incluir os jogos eletrônicos. Dessa forma, os modelos analisados neste trabalho não serão afetados na tributação sobre o rendimento de suas distribuições, caso assim seja adotada tal medida pelos Estados-Membros da UE.

## **4.2 BRASIL**

### **4.2.1 ICMS E ISS: INCIDÊNCIA MATERIAL ÀS TRANSMISSÕES POR LICENÇA DE USO**

Ao direito brasileiro, apresenta-se uma confusão aos aspectos tributários com as transações envolvendo *software*, que aqui podemos incluir, de igual forma, as modalidades de licença de uso abordadas ao capítulo 02. Entretanto, diante a jurisprudência, doutrina e a legislação, pode-se qualificar as operações abordadas em três naturezas distintas: (i) compra e venda (circulação de mercadorias); (ii) prestação de serviços; e (ii) locação, que por vez, incidem em tributos distintos (imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços – ICMS; e imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS) ou em hipótese não tributada.

Nesse sentido, a compra e venda poderá ser hipótese de incidência de ICMS, todavia, para o mesmo, deverá haver configuração de negócio jurídico de transferência de propriedade, em âmbito definitivo, de mercadoria<sup>265</sup>. Logo, não será qualquer

---

<sup>263</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 68.

<sup>264</sup> COM(2018) 148 final.

<sup>265</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz. Tese apresentada para obtenção de Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, p. 170, apud Soares de Mello, ICMS-Teoria e prática, São Paulo: Dialética, 1996, p.14;

transação de transferência de possível aplicação do ICMS. O bem transacionado deve ser correlato com a atividade profissional exercida pelo transferente/licenciante, isto é, possuir destinação lucrativa e praticada de forma habitual e repetida<sup>266</sup>.

De forma como se apresenta a delimitação quanto a materialidade para a caracterização de transmissão de bens ao IVA, o conceito de mercadoria esteve por muito tempo restrito de igual forma, fato a afastar a incidência de ICMS sobre a circulação de quaisquer bens virtuais através de meio eletrônico<sup>267</sup>.

Entretanto, conforme o atual posicionamento da jurisprudência, o conceito de mercadoria deve ser expandido a compreender as operações com *softwares* através de transferência eletrônica de dados<sup>268</sup>, sob a argumentação que as premissas jurídicas dos dispositivos constitucionais devem se adaptar aos novos tempos, a evitar sua inaplicabilidade e perda de eficiência ao mundo real, razões pelas quais, são passíveis de incidência de ICMS<sup>269</sup>.

De forma contrária a esse posicionamento que vem sendo tomado pelo Supremo Tribunal Federal STF<sup>270</sup>, há autores que defendem a impossibilidade de

---

<sup>266</sup> *Ibidem*; MARTINS, Frans. Curso de Direito Comercial. 39ª ed. revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 69.

<sup>267</sup> CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 798.

<sup>268</sup> Para autores como NETO, BRANCO, DE ALMEIDA, BEVILACQUA, SANTOS e XAVIER a imaterialidade não é fator impeditivo do *software* ser reconhecido como mercadoria. «NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço de Mercadoria – Reflexos na Tributação *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 332 e 332; DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 355; SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das Operações com *Software in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 403».

<sup>269</sup> Vale dizer que, o referido entendimento sobre o alargamento interpretativo do respectivo dispositivo da Constituição se encontra em questionamento perante a «Ação Direta De Inconstitucionalidade 1.945 Mato Grosso», com pendência de decisão final, todavia, há decisão de medida de cautelar em favor manutenção do mesmo. «STF. ADI 1945. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJe 12/09/2011. JusBrasil, 2011. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22884351/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1945-mt-stf>>. Acesso em 14 de abril de 2019.

<sup>270</sup> No mesmo sentido de decisão do processo supramencionado, também se encontra os seguintes: RE 603411 MT; MC ADPF 0007196-74.2009.0.01.0000 SP; ARE 685099 RJ. «STF. Recurso Extraordinário 603411 - Mato Grosso, Relator Min. Alexandre de Moraes, DJe 19/06/2018. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/595885595/recurso-extraordinario-re-603411-mt-mato-grosso?ref=serp>>. Acesso em 09 de maio de 2019; STF. MEDIDA CAUTELAR NA ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL – São Paulo 0007196-74.2009.0.01.0000, Relator Min. Edson Fachin, DJe 01/02/2016. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/310920469/medida-cautelar-na-arguicao-de-descumprimento-de-preceito-fundamental-mc-adpf-190-sp-sao-paulo-0007196-7420090010000?ref=serp>>. Acesso em 09 de maio de 2019; STF. Recurso Extraordinário com Agravo: 685099 Rio de Janeiro. Relatora Min. Cármen

aplicação do ICMS aos casos de transferência eletrônica. Para os autores dessa linha de posicionamento, afirma-se que a natureza do *software* como produto intelectual é inviabilizador da possibilidade de constituição do conceito de mercadoria, pois, ao mesmo tempo aplica-se cessão ou licenciamento de direitos, modalidades não abrangidas pelo ICMS, por não comportar uma compra e venda propriamente dita<sup>271</sup>.

Consoante ao já dito, entende-se não se deve prosperar a linha argumentativa antecedente, visto que, limita-se a uma aceção restritiva das formas de transmissão de *software*. De fato, as transações com esse bem são pautadas à cessão ou licenciamento de direitos, todavia, dentre essas modalidades, existem aquelas aplicadas de forma permanente, onde há a transferência total da propriedade sobre o *software*, a compor a hipótese de circulação de mercadoria<sup>272</sup>.

Além do mais, as transmissões correlatas ao *software* não correspondem apenas ao conjunto de códigos em si. Nessas, pode-se encontrar bens derivados da obra principal, como a cópia de aplicação do *software*, não retornável, ou sua licença concedida por prazo indeterminado, conforme assim vem sendo apresentado no decorrer deste trabalho<sup>273</sup>.

A preservação da propriedade sobre o *software* ao patrimônio do desenvolvedor, não é fator impeditivo ao reconhecimento de operação de circulação de mercadorias face a transmissão permanente de licença de uso, pois garante ao adquirente direitos patrimoniais perpétuos. Razões pelas quais, comporta os requisitos necessários a compreender a aceção material do ICMS referente a bens<sup>274</sup>.

Por esse exposto, entende-se que o ICMS será aplicável as operações onde ocorre transferência de propriedade qualificável como mercadoria, onde o polo

---

Lúcia, DJe 03/08/2012, Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22059434/recurso-extraordinario-com-agravo-are-685099-rj-stf?ref=serp>>. Acesso em 09 de maio de 2019.»

<sup>271</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de Melo. Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 9ª edição - revista e atualizada, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 255; ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Tratamento jurídico-tributário do download de software no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 791-805, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 230; NETO; BRANCO, op. cit., p. 333.

<sup>272</sup> SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador, op. cit., p. 403 e 404.

<sup>273</sup> FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 181.

<sup>274</sup> NETO; BRANCO, op. cit., p. 332 e 332; DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas, op. cit., p. 351 e 352.

transferente utiliza disso como sua atividade profissional. Dentre as formas de distribuição estudadas neste trabalho, poderia o ICMS ser aplicável aos casos de (i) licença permanente para utilização; (ii) compra de licença de uso para revenda; e (iii) na relação entre distribuidores e demais consumidores (quando tratar de licença permanente).

Todavia, ao item «ii», embora preencha os requisitos para eventual incidência de ICMS, o ato normativo proferido pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), o Convênio ICMS nº 106/2017<sup>275</sup>, preferiu isentar essa operação. Conforme sua Cláusula Segunda, as operações comerciais com bens e mercadorias digitais – a incluir os jogos eletrônicos – realizadas através de meio eletrônico e de forma prévia à saída destinada ao consumidor final, ficam isentas de ICMS.

Dessa forma, as operações de aquisição de licença de *software*, com o propósito de inseri-la no mercado interno, com atribuição de função econômica, para superveniente distribuição a consumidores finais (revenda), não haverá incidência de ICMS na primeira etapa de aquisição, isto é, quando o distribuidor nacional adquire a licença para revenda de estrangeiro<sup>276</sup>.

No mais, pode-se dizer que, naquelas onde há tão somente a licença de uso temporária, seja para exploração econômica ou para utilização, abre-se discussão sobre os reconhecimentos dos mesmos como prestação de serviços ou locação bens, sendo que, por consequência, importará, respectivamente, a aplicação do ISS ou ao enquadramento de atividade não tributada no âmbito do consumo e serviços.

De forma distinta ao que se verifica na Diretiva do IVA, não se aplica uma vertente residual à configuração das prestações de serviços com viés funcional, tão pouco, existe uma definição de natureza jurídico-tributária, restando a aplicação em conformidade com as diretrizes do direito privado.

Nesse sentido, entende-se prestação de serviços como «uma atividade caracterizada como um esforço humano (obrigação de fazer) empreendido por alguém (prestador do serviço) a outrem (tomador de serviços), em decorrência da celebração de

---

<sup>275</sup> BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. 2017.

<sup>276</sup> FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz, op. cit., p. 184.

um contrato com conteúdo econômico (preço do serviço)»<sup>277</sup>. Dessa forma, identifica-se quatro elementos para a caracterização de uma prestação de serviços ao Direito Privado. Como núcleo, deve-se existir uma obrigação de fazer (i); decorrente de um contrato (ii); assim estabelecido por, pelo menos, duas partes, uma prestar o serviço (iii); e outra para se beneficiar da execução desse (iv).

Sobre as prestações de serviços, excetuados casos de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, assim incidentes de ICMS, constituem o elemento material de incidência do ISS<sup>278</sup>, todavia, para sua aplicação, a Constituição delimitou a existência de Lei Complementar (LC) a definir, de forma taxativa, quais poderão ensejar a aplicação do ISS<sup>279</sup>, a refletir na promulgação da LC nº 116, de 31 de julho de 2003<sup>280</sup>.

Vale dizer ainda que, embora conste na lista da LC 166/03, o serviço deve ser compatível com a natureza determinada pelo Direito Privado, isto é, deve corresponder aos elementos supracitados, e, em especial, a uma obrigação de fazer<sup>281</sup>, logo, aos casos contrários, como a previsão de uma atividade consubstanciada em uma obrigação de dar, desrespeita-se a delimitação normativa constitucional e infraconstitucional referente a incidência do ISS<sup>282</sup>.

Dito isso, da leitura dos serviços listados, extrai-se o item 1.05, em que, determina como serviço tributável de ISS o «licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador». Todavia, conforme a delimitação supracitada, entende-se que essa previsão ultrapassa os limites aferidos pelo elemento material do ISS na Constituição Federal e pelo Direito Civil, visto que, a cessão e a licença comportam uma «obrigação de dar», uma entrega de bem, seja ela total ou parcial dos direitos sobre a obra<sup>283</sup>.

---

<sup>277</sup> PAZELLO, Fernanda Ramos. O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil (...), op. cit., p. 413; BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009, p. 64.

<sup>278</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de Melo, op. cit. 361.

<sup>279</sup> PAULSEN, LEANDRO. Op. cit., p. 384.

<sup>280</sup> BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências, Brasília, 2003.

<sup>281</sup> TARTUCE, Flávio. Direito Civil, vol 2: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil, 12ª ed. – revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 67-68; 82; 91-92.

<sup>282</sup> SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador, op. cit., p. 402.

<sup>283</sup> FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz, op. cit., 178.

No âmbito das licenças temporárias de uso, independentemente da finalidade que o licenciado destinará o bem (mera utilidade ou destinação economia), as mesmas não se estruturam na composição de uma prestação de serviços. Em ambas as situações, o licenciante apenas entrega o bem, por um determinado prazo, mediante contraprestação financeira e nada mais. Em destaque a licença de uso para exploração econômica, o licenciado não possui uma obrigação de contraprestação de serviços de distribuição, o mesmo apenas recebe o direito de distribuí-lo, e caso o faça, diante a proteção de propriedade intelectual, deverá repassar *royalties* ao licenciante.

Outrossim, a partir de uma interpretação analógica, a compreender as licenças de uso temporárias como uma mera locação de bens, de acordo com o apresentado ao Capítulo 02, encontra-se também uma vedação diante a jurisprudência brasileira. Nesse sentido, o STF excluiu expressamente do âmbito de incidência do ISS as operações de locação de bens móveis, a consolidar sua interpretação do texto constitucional através da Súmula Vinculante 31<sup>284</sup>.

No mais, para a jurisprudência brasileira, a essas operações apenas discute-se a aplicabilidade do ISS, não havendo hipótese ao ICMS. Tornou-se estabelecido que, as operações puras e simples de locação de bem móvel, sem a configuração mista de locação e prestação de serviços aos preceitos de direito civil, não são amparadas pela hipótese de incidência do ISS, não cabendo alterar a definição e alcance desses conceitos para fins de aplicação desse imposto.

Isso posto, entende-se que a operações de licença temporária uso (e de igual forma, as cessões temporárias), mesmo quando renováveis indefinidamente, não são abrangidas pelo ISS, tão pouco pelo ICMS. E, embora essa aplicação enseje em uma hipótese não tributável (consoante os tributos sobre consumo de bens e serviços), a trazer um desequilíbrio em relação as demais formas de operação, em destaque aquelas enquadradas às operações de circulação de mercadoria, não se pode permitir uma

---

<sup>284</sup> «STF. Súmula Vinculante 31: É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.»; STF. Reclamação Constitucional nº 28324 Santa Catarina, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe 30/05/2018; STF. A G .REG. no Recurso Extraordinário 602.295 Rio de Janeiro, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe 23/04/2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 15 de abril de 2019.

interpretação do direito a resultar em um fato gerador fictício, a colocar em risco a segurança jurídica e desrespeito ao princípio da legalidade pela falta de tributo próprio<sup>285</sup>.

Entretanto, essa análise desenvolvida quanto às licenças temporárias, é referente apenas as operações com o desenvolvedor, isto é, seja com um distribuidor ou com um consumidor final. Ao que se refere o item «iii» supramencionado, onde afirma-se a incidência de ICMS nas operações com distribuidor e consumidor final, essa aplicação é justificada através da finalidade dada por aquele às obras licenciadas.

Na aquisição/licenciamento de *software* de prateleira, o distribuidor estabelece duas relações jurídicas distintas, uma com o desenvolvedor e outra com o consumidor final; e a forma tomada pela primeira relação, não interfere na natureza da segunda<sup>286</sup>. A alteração das condições de licenciamento modifica apenas a primeira relação jurídica, pois, para o distribuidor, quanto a segunda relação, o prazo da licença é indiferente, pois a mídia continuará ser reproduzida em massa, a atingir os requisitos de circulação de mercadoria<sup>287</sup>.

#### **4.2.2 QUALIFICAÇÃO E TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS**

Ao âmbito da tributação sobre rendimentos (acepção *lato sensu*), assim como se apresenta uma variedade conceitual aos tributos sobre o consumo de bens e serviços, como o caso apresentado ao subtópico anterior, neste, não se resta distinto. A considerar ainda, a existência de um grau mais elevado de complexidade, diante as mais diversas bases tributárias.

Nesse sentido, encontram-se diversas nomenclaturas e conceitos referentes à remuneração obtida pela atividade empresarial, dentre as quais, há receita, renda, proventos de qualquer natureza, lucro e faturamento. A cada um desses consiste na aplicação de um ou mais tributos, quais sejam: Imposto de Renda (IR), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins).

Pela proposta deste trabalho, não se resta oportuno adentrarmos na análise desses diversos tributos com suas respectivas bases de cálculo. Fato pelo qual, direciona-

---

<sup>285</sup> FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz, op. cit., p. 182.

<sup>286</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta nº 231 – Cosit, 2017, p. 4.

<sup>287</sup> *Ibidem*.



se ao aprofundamento do IR, por assim incorporar a espécie de rendimento *royalty*. No mais, essa abordagem se justifica diante o caminho tomado ao Capítulo 03, onde se verificou a qualificação desse rendimento apenas à modalidade de licenciamento de uso para exploração econômica.

Entretanto, previamente ao IR, realiza-se uma breve observação sobre o PIS e Cofins, em razão do subtópico anterior. Essas duas contribuições sociais, embora possuam incidência sobre o rendimento, em vias práticas, podem ser considerados como tributos indiretos, a onerar o valor de operações de consumo de bens e serviços<sup>288</sup>. Destarte, a base de cálculo das mesmas é o «faturamento», que assim deve ser entendido como a receita operacional bruta obtida diante à operação de compra e venda de mercadorias e serviços<sup>289</sup>.

A diferença entre essas contribuições é apenas a destinação dada aos frutos de suas respectivas arrecadações<sup>290</sup>; incidem sobre a mesma base de cálculo. E conforme as análises realizadas sobre o enquadramento das modalidades de licenciamento de uso ao subtópico anterior, entende-se que, as mesmas possuem incidência apenas nas operações com licença permanente, por assim haver enquadramento do mesmo como mercadoria, a deixar as operações com licença temporária livres de sua aplicação. Fato esse, a corroborar com o desequilíbrio econômico entre as operações com licenças temporárias de renovação ilimitada face as licenças permanentes, pois aquelas escapam novamente de incidências tributárias.

Realizadas essas observações, parte-se a análise do IR. De forma breve, o elemento material desse imposto se perfaz em dois núcleos, a renda e proventos de qualquer natureza<sup>291</sup>. Ambos se referem ao acréscimo patrimonial, isto é, incrementos à capacidade contributiva<sup>292</sup>, entretanto, o primeiro é produto do capital ou do trabalho, enquanto que, o segundo, decorre de uma atividade já cessada<sup>293</sup>.

---

<sup>288</sup> LUKIC, Melina Rocha. A Tributação Sobre Bens e Serviços No Brasil: Problemas Atuais e Propostas de Reformas *in* Desafios da Nação: artigos de apoio, volume 2, p. 99-126, organizadores: João Alberto De Negri, Bruno César Araújo, Ricardo Bacelette, Brasília: Ipea, 2018, p. 99.

<sup>289</sup> HARADA, Kiyoshi. Contribuições Sociais: Doutrina e Prática, São Paulo: Atlas, 2015, 88.

<sup>290</sup> *Supra*, p. 88-95.

<sup>291</sup> CARNEIRO, Claudio, *op. cit.*, p. 508.

<sup>292</sup> CARRAZA, Roque Antônio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais *in* RDDT 154, jul/08, p. 109.

<sup>293</sup> PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de Melo, *op. cit.*, p. 56.

Dentro desse escopo normativo, e em referência à exploração de direitos patrimoniais protegidos pelo direito autoral, encontra-se duas modalidades distintas de rendimentos, o *royalty* e a remuneração de direitos autorais, conforme o Regulamento do IR de 2018 (RIR/2018)<sup>294</sup>.

Aos termos do art. 44, inciso IV c/c o art. 38, inciso VII do RIR/2018, bem como, o art. 22, alínea “d” da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964<sup>295</sup>, qualifica-se como *royalties* os rendimentos provenientes da exploração de direitos autorais, entretanto, quando essa exploração for praticada diretamente pelo autor ou criador da obra, qualifica-se como remuneração de direitos autorais.

Todavia, a esse ponto de distinção entre as qualificações supracitadas, encontra-se divergência na jurisprudência sobre a caracterização da figura do autor para os fins da ressalva contida no conceito de royalties, isto é, se compreende apenas o criador pessoa física ou também o desenvolvedor pessoa jurídica, que assim utiliza da mão de obra contratada de empregados e profissionais autônomos<sup>296</sup>. E, embora o tema não componha o objeto de apreciação deste trabalho, vale dizer que essa distinção causa impactos ao âmbito para apuração do lucro, visto que, não são dedutíveis as despesas de *royalties* pagos a sócios, por força do art. 363 do RIR/2018<sup>297</sup>.

Para autores como HADDAD e NOGUEIRA, a caracterização de autor da obra intelectual não se restringe à qualidade de pessoa física, fato pelo qual, poder-se-ia estender às pessoas jurídicas, a concluir que, «a remuneração paga ao desenvolvedor, ainda que pessoa jurídica, pela cessão dos direitos a exploração econômica de *software* não caracteriza *royalties*»<sup>298</sup>, com base a exceção supracitada. Entretanto, discorda-se dessa interpretação.

Pela estrutura normativa referente as legislações n.º 9.609/98<sup>299</sup> e 9.610/98<sup>300</sup>, percebe-se a existência de duas qualidades para a proteção intelectual sobre o *software*, a

---

<sup>294</sup> BRASIL. Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 2018.

<sup>295</sup> BRASIL. Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, 1964.

<sup>296</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius op. cit., p. 74.

<sup>297</sup> BRASIL. RIR/2018, op. cit., «Art. 363. Não são dedutíveis (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 71, parágrafo único, alíneas “c” ao “g”): I - os royalties pagos a sócios, pessoas físicas ou jurídicas, ou a dirigentes de empresas, e a seus parentes ou dependentes; [...]».

<sup>298</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius, op. cit., p. 74.

<sup>299</sup> BRASIL. Lei n.º 9.609 (...), op. cit.

<sup>300</sup> BRASIL. Lei n.º 9.610 (...), op. cit.

primeira diz respeito à qualificação de autor, assim entendido como pessoa física, detentor originário da propriedade da obra; entretanto, quando assim integrar o patrimônio de pessoa jurídica, a mesma será reconhecida como titular da obra, a fazer jus da extensão da proteção intelectual aplicável ao autor.

Destarte, conforme a jurisprudência do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), ao analisar a finalidade do parágrafo único do art. 11 da Lei n.º 9.609/98<sup>301</sup>, entendeu que, diante os termos expressos da extensão da proteção do autor às pessoas jurídicas, a norma pressupõe a inaptidão dessas em assumir a condição de autoras, caso contrário, a previsão seria inteiramente dispensável<sup>302</sup>.

Pelo exposto, para o direito brasileiro, em consonância a aplicação da OCDE, aos casos de licença de uso para exploração econômica, o rendimento obtido pelo desenvolvedor poderá se enquadrar como *royalty*. Para tanto, esse desenvolvedor deverá ser pessoa jurídica, caso contrário, se pessoa física, obtém-se rendimento de exploração de direito autoral<sup>303</sup>. Embora pareçam ser a mesma coisa, sua distinção causa consequência em âmbito interno.

Por sua vez, quanto as licenças transmitidas na acepção de circulação de mercadorias, as mesmas escapam do enquadramento de rendimento derivado da exploração de direito autoral, conforme assim fora exposto. Dessa forma, por comporem a atividade regular da empresa, seus rendimentos obtidos são qualificados como «lucro operacional», aos termos no art. 289 do RIR/2018<sup>304</sup>, que podem ser assim equiparados ao «lucro empresarial» aos termos da OCDE e da União Europeia.

Dito isso, na IJE, os Distribuidores, ao realizarem suas operações de venda à consumidores finais (seja de licenças temporárias ou perpetuas), obtém-se lucro operacional<sup>305</sup>; de igual forma, quando a Desenvolvedora (pessoa jurídica) transmite

---

<sup>301</sup> «Art. 11. Autor é a pessoa física criadora de obra literária, artística ou científica. Parágrafo único. A proteção concedida ao autor poderá aplicar-se às pessoas jurídicas nos casos previstos nesta Lei.»

<sup>302</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão n.º 9101003.063, 1ª Turma, Relator Rafael Vidal Araujo, Sessão de 13 de setembro de 2017; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão n.º 9101-003.062, 1ª Turma, Relator Rafael Vidal Araujo, Sessão de 13 de setembro de 2017.

<sup>303</sup> BRASIL. Receita Federal - Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Divergência n.º 18 – Cosit. 27 de março de 2017;

<sup>304</sup> «Art. 289. Será classificado como lucro operacional o resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica».

<sup>305</sup> BRASIL. Receita Federal - Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta n.º 231 – Cosit. 12 de maio de 2017.

diretamente a licença perpétua de sua obra ao consumidor final, incide-se o art. 289 do RIR/2018; bem como, os rendimentos da atividade de revenda de um Distribuidor<sup>306</sup>.

Por fim, uma vez que a licença temporária de uso de *software*-produto não configura venda de mercadoria, e sua remuneração corresponde à exploração de direitos autorais<sup>307</sup>, seu enquadramento será de forma idêntica às operações de licença de uso para exploração econômica<sup>308</sup> (*royalties* ou remuneração por exploração de direito do autor). Entretanto, essa perspectiva somente se aplica às operações praticadas diretamente entre Desenvolvedor e Consumidor Final.

#### 4.2.3 JURISDIÇÃO TRIBUTÁRIA

De forma dessincronizada ao andar da OCDE e da União Europeia, o Direito Brasileiro não carrega em sua estrutura uma expressa definição a qual elemento de conexão de determinação de jurisdição tributária deve ser aplicado. Nesse ordenamento jurídico, encontra-se uma complexidade normativa a compreender a determinação do sujeito ativo das regras matrizes de incidência tributária, em destaque aos tributos indiretos, onde a jurisdição é variante em razão do setor econômico ou atividade<sup>309</sup>.

No dia 06 de outubro de 2017, o CONFAZ publicou o Convênio n.º 106, a fixar a regra a partir do critério do destino para as operações com bens digitais<sup>310</sup>; isto é, determinou-se que o ICMS será devido, nas operações internas e internacionais, à unidade federativa destino da operação, onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital<sup>311</sup>.

Neste ponto, vale ressaltar que, conforme o inserto no art. 155, §2º, inciso IX, alínea «a» da Constituição Federal<sup>312</sup>, o elemento material da regra matriz de incidência

---

<sup>306</sup> BRASIL. Receita Federal - Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta nº 230 – Cosit. 12 de maio de 2017.

<sup>307</sup> HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius, op. cit.

<sup>308</sup> BRASIL. Receita Federal - Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª RF, Solução de Consulta nº 63 – SRRF10/Disit, 11 de julho de 2010; BRASIL. Receita Federal - Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª RF, Solução de Consulta nº 41 – SRRF10/Disit, 04 de julho de 2011.

<sup>309</sup> LUKIC, Melina Rocha, op. cit., p. 100; 104-107.

<sup>310</sup> DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas, op. cit., p. 352.

<sup>311</sup> Convênio n.º 106, op. cit., cláusula terceira.

<sup>312</sup> CF. Art. 155, §2º, inciso IX, alínea «a»: «[...] sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;».

tributária do ICMS (de igual forma para o ISS) vai além do mencionado anteriormente. Como fora visto, para as operações domésticas, o ICMS apenas possui incidência às operações que envolvam circulação de mercadorias, todavia, para o âmbito de importação, torna-se desnecessário a qualificação do bem como mercadoria<sup>313</sup>. Aos termos do artigo mencionado, a incidência desse imposto recairá, também, sobre a entrada de bens importadas por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual, e independentemente finalidade atribuída.

A retomar a análise do Convênio supracitado, o mesmo aproxima a tributação do *software* e de outros bens e mercadorias digitais para a realidade da economia digital<sup>314</sup>. Entretanto, a despeito de questionamentos quanto sua constitucionalidade<sup>315</sup>, quais não vem ao caso de abordagem oportuna a este trabalho, o referido Convênio traz uma problemática inerente a questões de custos de conformidade ao contribuinte brasileiro.

De forma distinta ao que acontece na União Europeia com o MOSS, a legislação brasileira carece de uma simplificação para o cumprimento de obrigações tributárias interestaduais. Na cláusula quarta do Convênio, determina-se que o contribuinte será a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização de *software*, e deverá ser inscrever nas unidades federadas em que praticar as saídas internas ou de importação destinadas a consumidor final.

Dessa forma, as empresas que assim se enquadrem como contribuintes, deverão se inscrever nas vinte e sete unidades federativas estaduais brasileiras e assim apurar o ICMS em cada uma delas, a controlar a quantidade de transferências eletrônicas efetuadas, para verificar suas respectivas destinações<sup>316</sup>. Logo, aumenta-se os custos para os cumprimentos das obrigações tributárias.

O Convênio, embora busque trazer avanços face a economia digital, a estrutura normativa da atual Constituição Federal impede de atingir eficiência à imposição tributária, seja na perspectiva do sujeito ativo e do sujeito passivo. Diante da possibilidade de cada Estado-Federativo poder realizar normativas próprias de aplicação

---

<sup>313</sup> ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático, 11ª ed. – revista, atualizada e ampliada, Salvador: JusPodvim, 2017, p. 716-720.

<sup>314</sup> FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz, op. cit., p. 183.

<sup>315</sup> *Ibidem*; SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador, op. cit., p. 405.

<sup>316</sup> FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz, op. cit., p. 184.

de seus impostos<sup>317</sup>, a incluir o ICMS, por consequência gera uma complexidade a amplitude da determinação na forma de arrecadação.

Conforme a Cláusula Quinta do referido Convênio, permite-se a atribuição de responsabilidade ao recolhimento do imposto à quatro sujeitos distintos: (i) a quem venda ou entregue o bem/mercadoria; (ii) o intermediador financeiro; (iii) ao destinatário do bem/mercadoria; ou (iv) a administradora de cartão de crédito ou débito ou à intermediadora financeira responsável pelo câmbio, nas operações de importação. Dessa forma, além de necessitar o registro em todos os Estados-Federativos, será necessário saber qual modalidade de responsabilização é aplicável em cada caso conforme o destino.

Por sua vez, de forma contrária à preocupação tida com economia digital e sua interferência à tributação indireta, a legislação brasileira está estagnada ao tempo em tomar medidas contra a erosão da base tributável sobre os rendimentos, a reter-se em elementos de presença física como fator de determinação para a incidência tributária.

Para Direito Tributário Brasileiro, a territorialidade é o mandamento fundamental para a determinação da vigência espacial da norma, isto é, cada Entidade Federativa e a União possuem demarcação geográfica territorial, e esse espaço é o limite de cada um desses para a extensão de seus mandamentos jurídico-tributários, conforme a competência aferida a esses pela Constituição Federal, logo, não poderão interferir em fatos geradores não ocorridos em seus territórios<sup>318</sup>.

A exemplo do ICMS, a sua aplicação no destino às operações de comércio eletrônico direito apenas tornou-se possibilitada pela existência exceções a regra da territorialidade, caso contrário, conforme a atual normativa geral, apenas seria possível a tributação na origem<sup>319</sup>. Isto é, diante a exceção da extraterritorialidade da incidência tributária por convênio de cooperação<sup>320</sup>, deu-se possibilidade a existência do Convênio CONFAZ n. 16/2017.

Todavia, quando se trata de tributos sobre rendimento, resta-se a alteração de normas gerais expedidas pela União<sup>321</sup>. Conforme se verifica no IR, imposto federal de maior arrecadação<sup>322</sup>, aos termos dos art. 158, inciso I c/c o art. 159, ambos do RIR/2018,

---

<sup>317</sup> ALEXANDRE, Ricardo, op. cit., p. 252-255.

<sup>318</sup> ALEXANDRE, Ricardo, op. cit., p. 287.

<sup>319</sup> CARNEIRO, Claudio, op. cit., p. 358.

<sup>320</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro (...), op. cit., p. 375.

<sup>321</sup> ALEXANDRE, Ricardo, op. cit., p. 289.

<sup>322</sup> ALEXANDRE, Ricardo, op. cit., p. 656.

os contribuintes serão (i) as pessoas jurídicas sediadas no País; (ii) filiais, sucursais, agências ou representações no País de pessoas jurídicas com sede no exterior; ou (iii) os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País.

Dessa forma, percebe-se uma presença física como fator determinante a incidência do imposto federal mais relevante para a arrecadação no Brasil. E a contraponto da OCDE e da União Europeia, inexistem sequer tentativas de fazer reformas tributárias nesse âmbito. A permitir que, rendimentos qualificados como lucros operacionais obtidos por empresas altamente digitalizadas, com atuação econômica marcante no território brasileiro, recebam uma ínfima tributação.

Quanto às questões relativas à IJE, as operações com o licenciamento de uso (utilização ou exploração econômica), ao menos, não trazem um impacto negativo às receitas brasileiras tão abrupto como o supracitado, uma vez que, diante do art. 767 do RIR/2018<sup>323</sup>, torna-se mandatório a retenção na fonte de IR (IRRF) no valor de 15% das importâncias remetidas ao exterior sob o título de *royalties*. Isto posto, nas operações com licenciamento de uso diretamente com o autor da obra (pessoa física), e nas operações de circulação de mercadorias ou bens, inexistem previsão de aplicação de IRRF.

---

<sup>323</sup> RIR/2018. «Art. 767. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de quinze por cento, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para o exterior a título de *royalties*, a qualquer título».

## CAPÍTULO V

ÍNDICE – CAPÍTULO V: CONCLUSÃO; BIBLIOGRAFIA; JURISPRUDÊNCIA.

### CONCLUSÃO

Realizado o desenvolvimento do presente trabalho, resta-se expor algumas conclusões aferidas. Nesse sentido, distribui-se a apresentação deste tópico a partir do fracionamento de quatro conclusões, cujo as quais, sumariamente, podem ser expostas no seguinte: (i) necessidade de revisar e ampliar o conceito de *royalties* e/ou alterar a acepção de «fonte» atribuída ao regime dos *royalties*; (ii) torna-se necessário determinar, em linhas gerais e de forma expressa, o conceito de «fonte» através de recomendações dos órgãos internacionais, a geração de valor obtida através do fracionamento do capital e da mão de obra; (iii) a possibilidade de alterar, em escala profunda, o atual regime tributário internacional é inviabilizada, diante a incompatibilidade de interesses de nações economicamente dominantes; e (iv) o Brasil se resta como estagnado em promover políticas de reformas tributárias, ao âmbito do rendimento, face as problemáticas advindas da economia digital. Isso posto, abaixo, discorre-se o caminho das conclusões.

#### - Primeira Conclusão:

Conforme pôde se verificar da leitura dos Capítulos 03 e 04, aos rendimentos derivados das operações de distribuição de jogos eletrônicos por licença de uso, no âmbito internacional, encontra-se uma regra padronizada à forma de tributação dos rendimentos derivados desse tipo de operação, a prevalecer a tributação no Estado-Fonte na operações B2B, enquanto que, às B2C, garante-se o direito exclusivo de tributar ao Estado de residência do titular do direito autoral.

Sob as perspectivas da OCDE e da UE, apenas os rendimentos derivados de licença de uso para exploração econômica são passíveis de configurarem *royalties*, diante a interpretação restritiva dada ao art. 12 da Convenção Modelo da Tributação sobre Rendimentos e Capitais. No mais, embora o Brasil aplique conceitos distintos à tributação de rendimentos derivados da exploração de direitos do autor (*royalties* e remuneração de direitos autorais), no âmbito interno, o mesmo também costuma aplicar os preceitos da OCDE, embora não seja membro.



Dessa forma, por essa atribuição, cria-se um favorecimento da tributação ao local de residência do titular do direito autoral, ou seja, aplicado ao objeto nuclear deste trabalho, o desenvolvedor do jogo eletrônico, não importando se o mesmo é pessoa jurídica ou física. Esse favorecimento se dá pelo enquadramento dos rendimentos derivados de licença de uso para utilização como lucro empresarial, que assim engloba todas as operações B2C praticas pelo desenvolvedor na distribuição da obra.

E em uma perspectiva ampla sobre as formas de distribuição de jogos eletrônicos estudadas, apenas os rendimentos qualificados como *royalties* podem ser tributados no Estado-Fonte, logo, há uma preferência de privilegiar o Estado-Residência nas questões envolvendo licenciamento de uso. Outrossim, conforme a desnecessidade de um distribuidor se inserir fisicamente ao mercado objetivado para poder concretizar suas operações, mesmo em hipóteses de incidência de *royalties*, deixa-se de tributar efetivamente onde ocorre a fonte.

Na acepção de fonte como local onde há a contraprestação recebida diante a concretização de determinada operação comercial (entrega de bens ou prestação de serviços), entende-se que, a determinação de garantia ao Estado-Fonte de tributar decorre do objeto de se preservar um equilíbrio do poder de tributar face as operações concretizadas em sua jurisdição. Todavia, ao que tange às formas de distribuição na IEJ, efetivamente, todas elas são capazes de escapar da incidência tributária sobre rendimentos aos locais onde concretiza-se suas operações.

Mesmo que haja a determinação da tributação ao Estado-Fonte às operações com desenvolvedor e distribuidor, diante a desmaterialização do objeto e da transação, ambas as partes podem preferir se situarem em determinada jurisdição mais favorecida. Isto é, caso o distribuidor e o desenvolvedor se situem no «Estado A», a esse será garantido tributação pela residência (lucro empresarial) e pela fonte (*royalties*) de operações concretizadas aos mais diversos mercados espalhados pelo globo.

Razões pelas, conclui-se pela necessidade de revisão dos elementos de conexão, a incluir a retirada da restrição do enquadramento de *royalties*, a permitir tributação ao Estado-Fonte sobre as operações B2C de origem da desenvolvedora. Ou mesmo, alterar o conceito de fonte aplicado, a redirecionar fonte ao local onde o distribuidor (sob regime de licença de uso para exploração econômica) concretizou as «operações de compra e venda» da obra licenciada.

## - Segunda Conclusão:

A partir do exposto colocado aos Capítulos 03 e 04, a perceber que, o atual regime tributário internacional se perfaz como ineficiente a atingir determinantes de equidade na distribuição de arrecadação, conforme as possíveis segmentações de criação de valor, a entender como necessário a adequação de conceitos e a revisão dos atuais elementos de conexão, em destaque a presença digital significativa.

Um dos pontos necessários para enfrentar as problemáticas decorrentes da economia digital é o firmamento do conceito de «fonte», visto que, conforme fora verificado, não há uma padronização de seus termos. Por essa abstenção, cria-se uma problemática a determinação da tributação pelo Estado da fonte, isto é, se inexistente um consenso sobre os determinantes a enquadrar «fonte», como poder-se-ia qualificar quem é o Estado-Fonte.

Pela tentativa de implementação da presença digital significativa, percebe-se que a comunidade internacional busca determinar (ou, pelo menos, a quem interessa a implementação desse aos elementos de conexão) o conceito de «fonte» a partir da contraprestação pela entrega de um bem ou prestação de serviços. Todavia, embora possa ser assim qualificada, sua compreensão é de forma implícita às normativas em tentativa de implementação, circunstância que não supre a necessidade do estabelecimento do conceito.

Conforme o exposto ao Capítulo 03, a cada Estado cabe a sua conceituação sobre «fonte», a poder assim qualifica-la de acordo com seus interesses. E embora reconheça uma modalidade de fonte, diante a presença digital significativa, não impede a extensão desse conceito em demais tratados internacionais. A possibilitar que, um determinado Estado, diante os eventuais interesses de outras partes contratantes, firme tratados de matérias idênticas com medidas distintas, isto é, aplique diversos conceitos de «fonte» com regulamentação distinta.

No mais, não se estende como obstaculizado uma tentativa da OCDE em determinar o conceito de «fonte» em vias expressas, conforme assim já tivera feito com a questão da limitação da qualificação de *royalties* aos rendimentos decorrentes de licença de uso para exploração econômica, a excluir os casos de licença de uso para utilização do consumidor final.

Isto posto, conclui-se quanto a necessidade do estabelecimento expresso do conceito de «fonte», a limitar as convenções tributárias, a fim de padronizar as operações internacionais, em específico, aquelas altamente fragmentadas. No mais, defende-se a determinação de «fonte» em razão da geração de valor obtida em cada fragmento do processo produtivo. A discordar da acepção de «fonte» apenas como a contraprestação diante a entrega de bem ou prestação de serviços. Visto que, a cada etapa incide realizações de investimentos e usufruto de garantias e direitos fornecidas pelo Estado onde se inserem. Logo, se há dispêndio de receitas públicas ao benefício de particulares, específicos ou não, deve haver a contraprestação em razão desses.

**- Terceira Conclusão:**

Do que se percebe das tentativas de implementação da alteração de elementos de conexão, e inserção de novos tributos, dadas pelas propostas de diretiva 2018/0072 e 2018/0073 da EU, outrossim, das recomendações do Relatório Interino de 2018 da OCDE, percebe-se que, embora possuam o escopo de diminuir os prejuízos suportados por alguns, diante as brechas oportunizadas pela economia digital, enfrenta-se uma problemática, cuja qual, pode obstaculizar quaisquer andamentos.

Conforme as regras de direito internacional, a reformulação e adoção de novas regras dependem de Tratados e Convenções Internacionais, isto é, há de se manifestar o interesse comum, condição essa, não presente nas discussões sobre a alteração do regime tributário internacional.

Diante o exposto ao final do Subtópico 3.3.1, diante uma divisão quanto a profundidade e alcance das revisões do atual regime tributário internacional, encontram-se três grupos. Neste ponto, destacam-se aquele, cujo os quais, defendem a desnecessidade de reformas profundas ao atual regime; a argumentarem que as demais ações do BEPS são capazes de corrigir os abusos e lacunas decorrentes da economia digital.

Entretanto, não é difícil percepção encontrar os motivos dessas resistências. Dentre esse grupo, como o caso dos EUA, encontram-se Estados beneficiados pelo atual regimento, a concentrarem um significativo poder arrecadatório, logo, com a eventual alteração de elementos de conexão, suas receitas sofrerão grande impacto.

A questão aplicada a este momento, é da necessidade mandatória do aceite dessas nações com poder econômico significativo, pois caso contrários, alterações

unilaterais poderão ensejar em represálias econômicas. Bem como, até alterações regionais dependem da concordância dessas nações com significativo poder econômico, diante medo causado aos Estados menos expressivos.

Dessa forma, conclui-se que, ainda carecerá de tempo para uma efetiva aplicação de novas regras ao regime tributário internacional, isto é, a partir de uma perspectiva otimista, pois, alternativamente, os referidos Estados problemáticos podem criar obstáculos suficientes a impedir quaisquer avanços.

#### **- Quarta Conclusão:**

Conforme se verifica no Capítulo 04, perante ao Direito Brasileiro, a discussão relativa à economia digital vem a se concentrar no âmbito da incidência tributária indireta, isto é, sobre a aplicação ou não de impostos como ICMS e ISS diante as formas de operação realizadas. O que fora visto, diz respeito não somente a jogos eletrônicos, estende-se aos programas de computador em geral.

Dessa forma, a maior parte das discussões envolvem ao possível enquadramento das operações com *software* como circulação de mercadoria, prestação de serviços ou locação de bens, sendo que, a última, reflete hipótese de não incidência tributária indireta. Outrossim, a concentração desses debates é dada em razão da guerra fiscal ocorrente entre os Estados-Membros da Federação.

Outrossim, embora não realizada a explicitação aprofundada sobre a natureza do Convênio Confaz, por assim não condizer com o objetivo deste trabalho, há de destacar que, o mesmo se perfaz como ato normativo da Administração Brasileira, isto é, um ato infralegal. A despeito da discussão da possibilidade de regulamentação das questões tratadas por ato infralegal, há de se perceber um descaso do legislador brasileiro em atualizar a atual normativa tributária face a economia digital.

Na legislação brasileira, permite-se algumas alterações ao âmbito da territorialidade da incidência do ICMS, fato pelo qual, a Administração vem a se valer para tentar enfrentar parte das problemáticas da economia digital. Todavia, aos outros elementos da regra matriz de incidência do ICMS, bem como, aos demais tributos, inexistente normativa permissiva. Logo, está a mercê do interesse legislativo em enfrentar os desafios aqui colocados. Todavia, o mesmo não vem a se evidenciar nas grandes discussões de reformas, a deixar a legislação tributária brasileira estagnada, a suportar os decorrentes prejuízos.

## BIBLIOGRAFIA

- A tributação do comércio eletrônico – novos desafios, Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas [Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes], vol. LVII, 2014, p. 3292 - nota 2.
- ACCENTURE STRATEGY. Digital Density Index: Guiding digital transformation. 2015. Disponível em: <<https://www.oxfordeconomics.com/my-oxford/projects/294858>>. Acesso em 07 de novembro de 2018.
- ACCENTURE STRATEGY. Índice de Densidade Digital: Como pode Portugal beneficiar de uma economia digital? 2017. Disponível em: <[https://www.accenture.com/t00010101T000000Z\\_\\_w\\_\\_/\\_pt-pt/\\_acnmedia/PDF-61/Accenture-Digital-Density-PDF.pdf#zoom=50](https://www.accenture.com/t00010101T000000Z__w__/_pt-pt/_acnmedia/PDF-61/Accenture-Digital-Density-PDF.pdf#zoom=50)>. Acesso em 06.11.2018.
- AKESTER, Patricia. O direito de autor e os desafios da tecnologia digital, Cascais: Principia, 2004.
- ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado, 11ª ed. – revista, atualizada e ampliada, Salvador: JusPodvim, 2017.
- ALMEIDA, Francisco Ferreira de. Direito Internacional Público. 2ª Ed. Coimbra: Coimbra Editora. 2003.
- ANAND, Bharat. A Armadilha do Conteúdo. O Guia Estratégico Para Mudança Digital, Rio de Janeiro: Alta Books, 2018.
- ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Tratamento jurídico-tributário do download de software no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- AVI-YONAH, Reuven S. Beat It: Tax Reform and Tax Treaties (January 4, 2018). U of Michigan Public Law Research Paper No. 587, U of Michigan Law & Econ Research Paper No. 18-003. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=3096879> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3096879>>. Acesso em 01 de abril de 2019.
- AVI-YONAH, Reuven S. Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime (January 2007). U of Michigan Law & Economics, Olin Working Paper No. 07-001; U of Michigan Public Law Working Paper No. 73, p 16-17. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=955921>>. Acesso em 05 de abril de 2019.
- AVI-YONAH, Reuven S., International Tax as International Law (March 2004). U of Michigan Law, Public Law Research Paper No. 41; Michigan Law and Economics Research Paper No. 04-007, p. 2-3. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=516382>>. Acesso em 05 de abril de 2019.

- AVI-YONAH, Reuven S., The International Provisions of the TCJA: A Preliminary Summary and Assessment (December 23, 2017). U of Michigan Public Law Research Paper No. 605, p. 2-8. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3193278> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3193278>. Acesso em 13 de abril de 2019.
- AVI-YONAH, Reuven S., US Tax Reform: Potential Impact on Europe and EU Corporations (Presentation Slides) (June 9, 2018). U of Michigan Public Law Research Paper No. 606, p. 9-15. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3193300>. Acesso em 13 de abril de 2019.
- BAL, Aleksandra. European VAT and the Digital Economy *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- BANDAI NAMCO ENTERTAINMENT. Bandai Namco Entertainment America Inc. Dark Souls™ III - Contrato de Licença Do Usuário Final. Disponível em: <<https://support.bandainamcoent.com/index.php?Knowledgebase/Article/GetAttachment/505/12336>>. Acesso em: 25 de março de 2019.
- BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2009.
- BESANKO, David; DRANOVE, David; SHANLEY, Mark; SCHAEFER, Scott. Economics of Strategy, 5ª edição, Nova Jersey: John Wiley & Sons, 2009.
- BORGES. Alexandre Siciliano; BRANDÃO, Igor Scarano. Preços de Transferência e a Criação de Valor: distribuição de *software* no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- BOULANGER, Jean-Louis. Certifiable Software Applications 1, Reino Unido: ISTE Press, 2016.
- BOULOGNE, Frederik. Transfer Pricing of Intangibles: A Comparison between the Netherlands and the United States, 20 de dezembro de 2008, p. 14. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1635296> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1635296>>. Acesso em 01 de abril de 2019.
- BOYD, S. Gregory; PYNE, Brian; KANE, Sean F. Video Game Law: Everything you need to know about Legal and Business Issues in the Game Industry, Massachusetts: A K Peters/CRC Press, 1ª edição, 2018.
- BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ – Ministério da Economia. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e

- mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. 2017.
- BRASIL. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 2018.
- BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências, Brasília, 2003.
- BRASIL. Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, 1998.
- BRASIL. Lei n.º 9.609, de 19 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília – DF, fevereiro de 1998.
- BRASIL. Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, 1964.
- BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Brasília, 1998.
- CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- CARNEIRO, Claudio. Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 5ª edição – ampliada e atualizada, São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARNEIRO, Raphael Funchal. Temas de Direito. Rio de Janeiro: Clube dos autores, 2016.
- CARRAZA, Roque Antônio. A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei nº 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais *in* RDDT 154, jul/08, p. 109.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz. Tese apresentada para obtenção de Título de Livre-Docente da Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, p. 170, apud Soares de Mello, ICMS-Teoria e prática, São Paulo: Dialética, 1996.
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). Lições de Fiscalidade: Vol. II – Gestão e Planejamento Fiscal Internacional, Coimbra: Almedina.
- CERQUEIRA, Tarcísio Queiroz. *Software*: Direito autoral e contratos. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

- CHRISTIANS, Alisson. BEPS and the power to tax *in* ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Alisson. Tax Sovereignty in the BEPS Era. The Hague: Kluwer Law International, 2017.
- COMISSÃO EUROPEIA. Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta, COM (98) 374 final, Bruxelas, 1998.
- COMISSÃO EUROPEIA. Proposta de DIRECTIVA DO CONSELHO relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), COM(2011) 121 final, 2011/0058 (CNS), Bruxelas, 2011.
- COMISSÃO EUROPEIA. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens. COM(2016) 757 final. Bruxelas, 2016.
- COMISSÃO EUROPEIA. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa, COM(2018) 147 final, 2018/0072 (CNS), Bruxelas, 2018.
- COMISSÃO EUROPEIA. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, COM(2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), Bruxelas, 2018.
- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS. Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report, E/C.18/2019/CRP.12, 2019.
- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL COOPERATION IN TAX MATTERS. Tax Challenges in The Digitalized Economy: Selected Issues for Possible Committee Consideration, E/C.18/2017/CRP.22, Geneva, 2017.
- COOB, Adrienne N; BENJAMIN, Andrew J; HUANG, Erich S; KUO, Paul C; Big data: More than big data sets *in Surgery*, v. 164, n. 4, outubro de 2018, p. 640-642.
- DA SILVEIRA, Rodrigo Maito; AMENDOLA, Antonio Carlos de Almeida. Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- DASH, Satyabrata; PANI, Subhendu Kumar. E-Governance Paradigm Using Cloud Infrastructure: Benefits and Challenges *in Procedia Computer Science*, v. 85, 2016, p. 843-855.
- DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; BEVILACQUA, Lucas. ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação



- tecnológica *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- DE CAMPOS, Diogo Leite. A internet e o princípio da territorialidade dos impostos *in* Revista da Ordem dos Advogados, ano 1998, vol. II.
- DE WILDE, Maarten Floris. ‘Sharing the Pie’; Taxing multinationals in a global market. Rotterdam: Erasmus University Rotterdam, 2015, p. 6. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=2564181>>. Acesso em 15 de março de 2019.
- DE WILDE, Maarten Floris. Comparing Tax Policy Responses for the Digitalizing Economy: Fold or All-in *in* Intertax, volume 46, edição 6 & 7, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018.
- DER WEE, Marlies Van; VERBRUGGE, Sofie; SADOWSKI, Bert; DRIESSE, Menno; PICKAVET, Mario. Identifying and quantifying the indirect benefits of broadband networks for e-government and e-business: A bottom-up approach *in* Telecommunications Policy, v. 39, n. 3–4, maio de 2015.
- DESJARDINS, Jeff. The History and Evolution of the Video Games Market, 2017. Disponível em: <<https://www.visualcapitalist.com/history-video-games-market/>>. Acesso em 08 de março de 2019.
- DEVEREUX, Michael P. ; VELLA, John. Implications of Digitalization for International Corporate Tax Reform *in* Intertax, volume 46, edição 6 & 7, p. 550-559, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018.
- DORNELESS, Arnaldo Diefenthaeler. O Imposto sobre Serviços e o Seu Alcance sobre os Softwares *in* Revista de Estudos Tributários, Ano XVI, nº 99, Porto Alegre: Síntese, Set-Out 2014, p. 27-51.
- DOURADO, Ana Paula. Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa, Coimbra Editora: Coimbra, 2010.
- DOURADO, Ana Paula. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously *in* Intertax, volume 46, edição 6 & 7, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018.
- EDLIN, Aaron S; HARRIS, Robert G. The Role of Switching Costs in Antitrust Analysis: A Comparison of Microsoft and Google, Yale Journal of Law & Technology, v. 15, n. 2, 2013.
- EMARKETER. eMarketer Report. Worldwide Retail and Ecommerce Sales: eMarketer's Updated Forecast and New Mcommerce Estimates for 2016—2021. 29 de janeiro de 2018. Sumário Executivo disponível em: <<https://www.emarketer.com/Report/Worldwide-Retail-Ecommerce-Sales-eMarketers-Updated-Forecast-New-Mcommerce-Estimates-20162021/2002182>>. Acessado em 30.10.2018.

- ENGELS, Barbara. Data portability among online platforms in *Internet Policy Review*, v. 5, n. 2, 2016. Disponível em: <<http://doi.org/10.14763/2016.2.408>>. Acesso em 13.11.2018.
- EUROPEAN PARLIAMENT. Challenges for Competition Policy in a Digitalised Economy: Study for the ECON Committee, Directorate General for Internal Policies, Policy Department A: Economic and Scientific Policy. 2015. Disponível em: <<http://www.europarl.europa.eu/studies>>. Acesso em 13.11.2018.
- FILHO, Paulo César Teixeira Duarte; BARRETO, Arthur Pereira Muniz. Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital in *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil* in *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- FRIEDMAN, Milton. *The Methodology of Positive Economics*. Chicago: Univ. of Chicago Press, 1966.
- GATES, Bil; MYHRVOLD, Nathan; RINEARSON, Peter. *The road ahead*. Estados Unidos: Penguin Group, 1995.
- GIANNI, Monica. OECD BEPS (In)Action 1: Factor Presence as a Solution to Tax Issues of the Digital Economy (July 8, 2018). 72 *Tax Law*. 255 (2018), p. 285. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3211971>>. Acesso em 09 de abril de 2019.
- GODOI, Marciano Seabra. Comentários Acerca do Imposto Sobre Transações Digitais Incluído na Proposta de Diretiva da União Europeia 2018/007 in *Tributação da economia digital*, Coordenação Tathine Piscitelli, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- GORJÃO, Henriques Miguel. *Direito da União: história, direito, cidadania, mercado interno e concorrência*, 7ª edição, Coimbra: Almedina, 2014.
- GYRD-JONES, Richard I; KORNUM, Niels. Managing the co-created brand: Value and cultural complementarity in online and offline multi-stakeholder ecosystems in *Journal of Business Research*, v. 66, n. 9, setembro de 2013, Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2012.02.045>>. Acesso em 15.11.2018.
- HADDAD, Gustavo Lian; NOGUEIRA, Vinícius. As operações de internacionais de *software* e imposto de renda in *Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- HAGIU, Andrei; Wright, Julian. Multi-sided platforms. *International Journal of Industrial Organization*, 2015. Disponível em: <<http://doi.org/10.1016/j.ijindorg.2015.03.003>>. Acessado em 14.11.2018.
- HARADA, Kiyoshi. *Contribuições Sociais: Doutrina e Prática*, São Paulo: Atlas, 2015.

- HUHH, Jun-Sok. An Economic Analysis on Online Game Service, 2009. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1335120>>. Acesso em 19 de março de 2019.
- JORGENSEN, Dale W; VU, Khuong M. Telecommunications Policy, Volume 40, Issue 5, Elsevier: Amsterdã, maio 2016, p. 383 e 385. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0308596116000033#!>>. Acesso em 19.10.2018.
- JOSHI, Bineet Kumar; SHRIVASTAVA, Mohit Kumar; JOSHI, Bansidhar. Security threats and their mitigation in infrastructure as a servisse in *Perspectives in Science*, vol. 8, setembro de 2018, p. 462-464;
- KEMMEREN, E. C.C.M. Source of Income in Globalizing Economies: Overview of the Issues and a Plea for an Origin-Based Approach in *Bulletin for International Taxation*, volume 60, edição nº 11, 2006.
- KEMPER, Andreas. Valuation of Network Effects in Software Markets: A Complex Networks Approach, Heidelberg: Physica-Verlag, 2010.
- KLEINBARD, Edward D. Stateless Income in *Florida Tax Review*, volume 11, edição nº 9, 2011, p. 703. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1791769>>. Acesso em: 15 de março de 2019.
- KLEMENS, Bel. *Math You Can't Use: Patents, Copyright, and Software*, Washington: Brookings Institution Press, 2006;
- KOFLER, Georg; MAYR, Gunter; SCHLAGER, Christoph. Taxation of the Digital Economy: “Quick Fixes” or Long-Term Solution? *Amsterdam: IBFD*, v. 57, n. 12, 2017.
- KREVER, Richard, Tax Treaties and the Taxation of Non-Residents' Capital Gains in *Globalization and Its Tax Discontents: Tax Policy and International Investments*, A. Cockfield, ed., pp. 212-238, University of Toronto Press, Toronto, 2010, p. 213. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1669118>>. Acesso em 15 de março de 2019.
- LAURENT, Andrew M. *St. Understanding Open Source and Free Software Licensing*, Sebastopol: O'Reilly Media, 2008.
- LEE, In. *Handbook of Research on Telecommunications Planning and Management for Business*, v. 1, Nova Iorque: Information Science Reference, 2009.
- LI, Jinyan. Protecting the Tax Base in a Digital Economy. *Osgoode Hall Law School Legal Studies Research Paper Series*. Research Paper nº 18. Volume 18, edição 17, 2018.
- LIMA, Francisco Reis Lima. *A Protecção Jurídica dos Bens Informáticos*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Civilistas, Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, 1994.

- LUKIC, Melina Rocha. A Tributação Sobre Bens e Serviços No Brasil: Problemas Atuais e Propostas de Reformas *in* Desafios da Nação: artigos de apoio, volume 2, p. 99-126, organizadores: João Alberto De Negri, Bruno César Araújo, Ricardo Bacelette, Brasília: Ipea, 2018.
- MARCHAND, André; HENNIG-THURAU, Thorsten. Value Creation in the Video Game Industry: Industry Economics, Consumer Benefits, and Research Opportunities *in* Journal of Interactive Marketing,
- MARQUES, GARCIA e MARTINS, LOURENÇO. Direito da Informática – Lições de Direito da Comunicação, 2ª Edição Refundida e Actualizada, Coimbra: Almedina, 2006.
- MARTINS, Frans. Curso de Direito Comercial. 39ª ed. revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- MEHTA, Nishita; PANDIT, Anil. Concurrence of big data analytics and healthcare: A systematic review *in* International Journal of Medical Informatics, vol. 114, junho de 2018, p. 57-65.
- MESENBOURG, Thomas L. Measuring the Digital Economy, US: census Bureau, 2000, p. 3-4. Disponível em: <<https://www.census.gov/content/dam/Census/library/working-papers/2001/econ/umdigital.pdf>>. Acesso em 29.09.2018.
- MIDWAY GAMES. MORTAL KOMBAT VS DC UNIVERSE – END USER LICENSE AGREEMENT. Disponível em: <<http://www.meekeo.com/pdf/mk-vs-dc>>. Acesso em: 25 de março de 2019.
- MOREIRA, Fernando; FERREIRA, Maria João; SERUCA, Isabel. Enterprise 4.0 – the emerging digital transformed enterprise? *In Procedia Computer Science*, v. 138, 2018.
- MOTA, Maurício. Questões de Direito Civil Contemporâneo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.
- NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal, 8ª edição, Coimbra: Almedina, 2015.
- NETO, Carlos Augusto Daniel; BRANCO, Leonardo Ogassawara de Araújo. O Paradigma da Economia Digital e os Novos Conceitos de Serviço de Mercadoria – Reflexos na Tributação *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- NEWZOO. 2018 Free Global Games Market Report: Trends, Insights, and Projections Toward 2021. Disponível em: <[https://cdn2.hubspot.net/hubfs/700740/Reports/Newzoo\\_2018\\_Global\\_Games\\_Market\\_Report\\_Light.pdf](https://cdn2.hubspot.net/hubfs/700740/Reports/Newzoo_2018_Global_Games_Market_Report_Light.pdf)>. Acesso em 10 de março de 2013.

- NUNES, A. J. Avelãs. Noção e objeto da Economia Política (3ª reimpressão da 2ª edição de 1996). Almedina: Coimbra, 2008.
- OECD, Hearings – The Digital Economy – 2012 (DAF/COMP(2012)22), Competition Issues in Electronic Commerce, OECD Publishing, Paris, 2012.
- OECD. A Report by the Committee on Fiscal Affairs. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce” on 8 October 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em 06 de abril de 2019.
- OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013.
- OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>> Acesso em: 30.10.2018.
- OECD. Guide to Measuring the Information Society 2011, Paris: OECD Publishing, 2011, p. 72. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/9789264113541-en>>. Acesso em: 30 de fevereiro de 2019.
- OECD. International VAT/GST Guidelines, Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em DOI: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>>. Acesso em 06 de abril de 2019.
- OECD. Mitos y Realidades sobre BEPS. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/mitos-y-realidades-sobre-beps.pdf>>. Acesso em: 29 de março de 2019.
- OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), Paris: OECD Publishing, 2014, p. 61 (M-37).
- OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). R(10). The tax treatment of software. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 2. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-103-en>>. Acesso em: 20 de março de 2019.
- OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Paris: OECD Publishing, 2017.
- OECD. National Accounts – Lessons From The Software Task Force – STD/NA (2002)3. Preparado por François Lequiller.
- OECD. OECD Digital Economy Outlook 2015, OECD Publishing, Paris, 2015, p. 11. Disponível em: < [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015\\_9789264232440-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-digital-economy-outlook-2015_9789264232440-en#page3)>. Acesso em 30.10.2018.

- OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing: Paris, 2018, para. 17. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>>. Acesso em 19.10.2018.
- PALMA, Clotilde Celorico. A Tributação da Economia Digital e a Evolução Recente na União Europeia *in* Tributação da economia digital, Coordenação Tathine Piscitelli, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de Melo. Impostos Federais, Estaduais e Municipais, 9ª edição - revista e atualizada, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- PAZELLO, Fernanda Ramos. O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- PENG, Shin-yi, Regulating New Services Through Litigation? Electronic Commerce as a Case Study on the Evaluation of ‘Judicial Activism’ in the WTO (December 15, 2014). *Journal of World Trade* 48, No. 6 (2014), p. 1193. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2562731>>. Acesso em 19.10.2018.
- PEREIRA, Alexandre Dias. A globalização, a OMC, e o comércio eletrônico, Almedina, Coimbra, 2002.
- PEREIRA, Alexandre Dias. Comércio eletrônico (ESTUDOS). Empresa, Comércio Eletrônico e Propriedade Intelectual. Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017.
- PEREIRA, Alexandre Dias. Patentes de Programas e Métodos de Negociação na Internet *in* Direito da Sociedade da Informação, Separata do Volume IX, Coimbra: Coimbra Editora, 2011.
- PEREIRA, Alexandre Dias. Software: sentido e limites da sua apropriação jurídica, *in* *Temas de Direito da Informática e da Internet*, Ordem dos Advogados – Conselho Distrital do Porto, Coimbra Editora, 2011.
- PEREIRA, Alexandre Libório Dias, Software: sentido e limites da sua apropriação jurídica *in* *Temas de Direito da Informática e da Internet*, Ordem dos Advogados – Conselho Distrital do Porto, Coimbra: Coimbra Editora, 2011.
- PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Tutela Possessória do Edito? Aspectos Reais do Direito do Autor *in* Boletim da Faculdade de Direito, *Stvdia Ivridica*, 96, ad honorem – 4, 2010.

- PEREIRA, Alexandre Libório Dias. Tutela Possessória do Editor? Aspectos Reais do Direito do Autor *in* Boletim da Faculdade de Direito, *Studia Iuridica*, 96, ad honorem – 4, 2010.
- PICONEZ, Matheus Bertholo. Os princípios da tributação do Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil *in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- PIRES, Rita Calçada. Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades, Coimbra: Almedina, 2011.
- RAMÍREZ, Judith Pava. Principio de destino: alcance de los mecanismos para el recaudo del iva en la prestación transfronteriza de servicios (Principle of Destination: Reach of the Vat Collection Mechanisms in Cross-Border Provision of Services) (December 4, 2018). *Revista Derecho Fiscal* N° 13, julio-Diciembre 2018. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3295962>. Acesso em 07 de novembro de 2018.
- RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. Objecto da Economia Política, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Separata do Boletim de Ciências Económicas, vol. XXIII, Coimbra, 1977.
- RIFKIN, Jeremy. *The Zero Marginal Cost Society: The Internet of Things, the Collaborative Commons, and the Eclipse of Capitalism*, Nova Iorque: Palgrave Macmillan, 2014.
- ROCHA, Ana Gabriela. Conceitos de Direito Europeu em Matéria Societária e Fiscal: Interpretação Autônoma e Pluralismo Jurídico *in* Cadernos IDEFF, n° 17, Coimbra: Almedina, 2014.
- ROCHA, Sergio André. Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE *in* Tributação da economia digital, Coordenação Tathine Piscitelli, São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- RONGA, Ke; REN, Qun; SHI, Xianwei. The determinants of network effects: Evidence from online games business ecosystems *in* *Technological Forecasting and Social Change*, volume 134, setembro de 2018, p. 45-60.
- SAAVEDRA, Rui. A Proteção Jurídica do Software e a Internet. Lisboa: Ed. Don Quixote, 1998, p. 106-107.
- SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das Operações com *Software in* Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Coordenação Renato Viela Faria, Ricardo Maitto da Silveira e Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro, São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

- SCHÖN, Wolfgang. International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I). *World Tax Journal*, Vol. 1, No. 1, pp. 67-114, 2009, p. 97. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=1577035>>. Acesso em 01 de abril de 2019.
- SCHWAB, Klaus. *The Fourth Industrial Revolution*. Genebra: World Economic Forum, 2016.
- SEIDL, Andrea; CAULKINS, Jonathan P.; HARTL, Richard F.; KORT, Peter M. Serious strategy for the makers of fun: Analyzing the option to switch from pay-to-play to free-to-play in a two-stage optimal control model with quadratic costs. *European Journal of Operational Research*, volume 267, edição 2, 1 June 2018, p. 700-715.
- SHAFFER, Gregory C; POLLACK, Mark. A. “Hard Versus Soft Law in International Security. Boston: *Boston College Law Review*. Vol. 52:1147. 2011
- SHAPIRO, Carl; VARIAN, Hal R. *Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy*. Boston: Harvard Business Press, 1999.
- SHAPIRO, Carl; VARIAN, Hal R. *Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy*. Boston: Harvard Business Press, 1999.
- SHAY, Stephen E. Comment on Selected Aspects of Proposals in Public Consultation Document on Addressing the Challenges of the Digitalization of the Economy (March 6, 2019). P. 6-9. Disponível em SSRN: <<https://ssrn.com/abstract=3349186>>. Acesso em 09 de abril de 2019.
- SPINOSA, Lisa; CHAND, Vikram. A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establish Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Mechanism? *In Intertax*, volume 46, edição 6 & 7, p. 476-494, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018.
- TARTUCE, Flávio. *Direito Civil, Direito das Coisas*, 9ª edição – revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro: Editora Forense, 2016.
- TARTUCE, Flávio. *Direito Civil, vol 2: Direito das Obrigações e Responsabilidade Civil*, 12ª ed. – revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- TARTUCE, Flávio. *Direito Civil, vol. 3: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em espécie*, 12ª ed. – revista, atualizada e ampliada, Rio de Janeiro: Forense, 2017.
- TEECE, David J. Profiting from innovation in the digital economy: Enabling technologies, standards, and licensing models in the wireless world *in Research Policy*, vol. 47, n. 8, outubro de 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.respol.2017.01.015>>. Acesso em 15.11.2018.
- TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*, 4ª edição, Coimbra: Almedina, 2016.
- TURINA, Alessandro. Which ‘Source Taxation’ for the Digital Economy? *In Intertax*, volume 46, edição 6 & 7, p. 495-519, Amsterdã: Wolters Kluwer, 2018.



- UMPIERES, Rodrigo Tolotti. Facebook perde US\$ 119 bilhões e tem a maior queda de uma empresa na história dos EUA, Info Money, 2018. Disponível em: <<https://www.infomoney.com.br/mercados/acoes-e-indices/noticia/7535866/facebook-perde-119-bilhoes-tem-maior-queda-uma-empresa-historia>>. Acesso em 26.11.18.
- UNGSON, Gerardo R; WONG, Yim-Yu. Global Strategic Market. Nova Iorque: M. E. Sharpe. 2008.
- UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2002/38/CE DO CONSELHO de 7 de Maio de 2002 que altera, a título tanto definitivo como temporário, a Directiva 77/388/CEE no que se refere ao regime do imposto sobre o valor acrescentado aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica, Bruxelas, 2002.
- UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2003/49/CE DO CONSELHO de 3 de Junho de 2003. relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efectuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes, Bruxelas, 2003.
- UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO de 28 de Novembro de 2006 relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, Bruxelas, 2006.
- UNIÃO EUROPEIA. DIRECTIVA 2008/8/CE DO CONSELHO de 12 de Fevereiro de 2008 que altera a Directiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços, Bruxelas, 2008, art. 5.º.
- UNIÃO EUROPEIA. Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada no JO L 145, de 13 de junho de 1977. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131006>>. Acesso em 28 de março de 2019.
- UNIÃO EUROPEIA. REGULAMENTO DE EXECUÇÃO (UE) N.º 282/2011 do Conselho de 15 de Março de 2011 que estabelece medidas de aplicação da Directiva 2006/112/CE relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, Bruxelas, 2011.
- UNIÃO EUROPEIA. Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios - sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, Bruxelas, 1977.
- UNIÃO EUROPEIA. REGULAMENTO (UE) N.º 952/2013 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 9 de outubro de 2013 que estabelece o Código Aduaneiro da União, 2013.

- VALENDUC, Gérard ; VENDRAMIN, Patricia. Work in the digital economy: sorting the old from the new *in Working papers - European Trade-Union Institute (ETUI)*, 2016.
- VENÂNCIO, Pedro Dias. A Tutela Jurídica do Formato de Ficheiro Electrónico. Coimbra: Almedina, 2016.
- VOGEL, Klaus. Worldwide vs. Source Taxation of Income – A Review and Re-Evaluation of Arguments (Part II) *in Intertax*, Vol. 16, 1988, p. 311 (310-320).
- WIPO. Berne Convention for the Protection of Literary and Artistic Works, Paris, 1971. Disponível em: <[https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/treaties/en/berne/trt\\_berne\\_001en.pdf](https://www.wipo.int/edocs/lexdocs/treaties/en/berne/trt_berne_001en.pdf)>. Acesso em: 25 de março de 2019.
- WIPO. Understanding Copyright and Related Rights, Geneva, 2016, p. 8. Disponível em: < [https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo\\_pub\\_909\\_2016.pdf](https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_909_2016.pdf)>. Acesso em 23 de março de 2019.
- WOLF, Mark J. P. Mark J. P. The Video Game Explosion: A History from Pong to Playstation and Beyond, Londres: Greenwood Press, 2007.
- WTO. AGREEMENT ON SUBSIDIES AND COUNTERVAILING MEASURES.
- WTO. Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights (TRIPs). Disponível em: <[https://www.wto.org/english/docs\\_e/legal\\_e/31bis\\_trips\\_04\\_e.htm#1](https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/31bis_trips_04_e.htm#1)>. Acesso em 25 de março de 2019.
- XAVIER, Alberto. Direito Internacional Tributário, 2º edição Atualizada, Coimbra: Almedina, 2014.
- XAVIER, Alberto. O Imposto de Renda na Fonte e os Serviços Internacionais – Análise de um Caso de Equívoca Interpretação dos arts. 7º e 21 dos Tratados *in Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 49.
- YAMASHITA, Douglas. Licenciamento de software no Brasil: novas tendências tributárias *in Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 141, p. 62-68, jun. 2007.
- YU, Yudong. Intellectual Property Rights and the Game Industry, A thesis submitted to the University of Manchester for the degree of Doctor of Philosophy in the Faculty of Humanities. University of Manchester: Faculty of Humanities, 2017.

## JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101003.063, 1ª Turma, Relator Rafael Vidal Araujo, Sessão de 13 de setembro de 2017; BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.062, 1ª Turma, Relator Rafael Vidal Araujo, Sessão de 13 de setembro de 2017.

BRASIL. Receita Federal - Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Divergência nº 18 – Cosit. 27 de março de 2017;

BRASIL. Receita Federal - Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta nº 231 – Cosit. 12 de maio de 2017.

BRASIL. Receita Federal - Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta nº 230 – Cosit. 12 de maio de 2017.

BRASIL. Receita Federal - Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª RF, Solução de Consulta nº 63 – SRRF10/Disit, 11 de julho de 2010; BRASIL. Receita Federal - Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 10ª RF, Solução de Consulta nº 41 – SRRF10/Disit, 04 de julho de 2011.

BRASIL. Receita Federal. Coordenação-Geral de Tributação. Solução de Consulta nº 231 – Cosit, 2017.

BRASIL. Receita Federal. Solução De Divergência COSIT Nº 18, de 27 de março de 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81825>>. Acesso em: 25 de março de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal STF. Reclamação Constitucional nº 28324 Santa Catarina, Relatora Ministra Rosa Weber, DJe 30/05/2018; STF. A G .REG. no Recurso Extraordinário 602.295 Rio de Janeiro, Relator Ministro Roberto Barroso, DJe 23/04/2015. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 15 de abril de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal STF. ADI 1945. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. DJe 12/09/2011. JusBrasil, 2011. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22884351/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-1945-mt-stf>>. Acesso em 14 de abril de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. MEDIDA CAUTELAR NA ARGÜIÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO FUNDAMENTAL – São Paulo 0007196-74.2009.0.01.0000, Relator Min. Edson Fachin, DJe 01/02/2016. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/310920469/medida-cautelar-na-arguicao-de-descumprimento-de-preceito-fundamental-mc-adpf-190-sp-sao-paulo-0007196-7420090010000?ref=serp>>. Acesso em 09 de maio de 2019.

- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 603411 - Mato Grosso, Relator Min. Alexandre de Moraes, DJe 19/06/2018. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/595885595/recurso-extraordinario-re-603411-mt-mato-grosso?ref=serp>>. Acesso em 09 de maio de 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo: 685099 Rio de Janeiro. Relatora Min. Cármen Lúcia, DJe 03/08/2012, Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22059434/recurso-extraordinario-com-agravo-are-685099-rj-stf?ref=serp>>. Acesso em 09 de maio de 2019.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 176.626-3 São Paulo. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Publicado no Diário de Justiça em 11 de dezembro de 1998. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=222535>>. Acesso em 22 de maio de 2019.