

**DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DAS  
NOVAS TECNOLOGIAS**

DEBATES ATUAIS



**DIALÉTICA**  
EDITORA

## CONSELHO EDITORIAL

---

Alexandre Gustavo Melo Franco Bahia	Luiz Carlos de Souza Auricchio
André Luís Vieira Elói	Marcelo Campos Galuppo
Bruno de Almeida Oliveira	Marcos Vinício Chein Feres
Bruno Camilloto Arantes	Maria Walkiria de Faro C. G. Cabral
Bruno Valverde Chahaira	Marilene Gomes Durães
Cintia Borges Ferreira Leal	Rafael Alem Mello Ferreira
Flavia Siqueira Cambraia	Rafael Vieira Figueredo Sapucaia
Frederico Menezes Breyner	Rayane Araújo
Jean George Farias do Nascimento	Régis Willyan da Silva Andrade
José Carlos Trinca Zanetti	Renata Furtado de Barros
José Luiz Quadros de Magalhães	Robson Araújo
Leonardo Avelar Guimarães	Rogério Nery
Ligia Barroso Fabri	Vitor Amaral Medrado

# Desafios na tributação das **NOVAS TECNOLOGIAS**

debates atuais

DORIS CANEN



**DIALÉTICA**  
EDITORA



Copyright © 2021 by Editora Dialética Ltda.  
Copyright © 2021 by Doris Canen.

Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta edição pode ser utilizada ou reproduzida – em qualquer meio ou forma, seja mecânico ou eletrônico, fotocópia, gravação etc. – nem apropriada ou estocada em sistema de banco de dados, sem a expressa autorização da editora.

**Capa:** Luiz Felipe Zenha  
**Diagramação:** Joyce da Conceição Silva  
**Revisão:** Responsabilidade do autor

### Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

C221d Canen, Doris.

Desafios na Tributação das Novas Tecnologias : debates atuais / Doris Canen. – Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021. 152 p.

Inclui bibliografia.  
ISBN 978-65-5956-285-5

1. Tributação. 2. Novas Tecnologias. 3. Direito. I. Canen, Doris. II. Título.

CDD 340

CDU 340

Ficha catalográfica elaborada por Mariana Brandão Silva CRB-1/3150



**DIALÉTICA**  
EDITORA

 /editoradialetica  
 @editoradialetica

[www.editoradialetica.com](http://www.editoradialetica.com)

Dedico esse livro ao querido amigo Juliano Adamo (*in memoriam*) por todo o apoio, incentivo e amizade e que com certeza, onde estiver, está comemorando mais essa conquista.





## AGRADECIMENTOS

Tenho o privilégio de estar rodeada por inúmeras pessoas maravilhosas que merecem toda a minha gratidão e destaco algumas delas abaixo.

Agradeço aos meus pais, Ana e Alberto que dedicaram a vida ao ensino e não mediram esforços para que eu e meu irmão tivéssemos a melhor educação possível e ao meu irmão Nathan que tão novo e determinado já está fazendo a diferença como Professor de Economia na University of Houston.

Aos tios Isabel e Cláudio e Vovó Fernanda (*in memoriam*) que estão presentes – e na torcida - em todos os momentos.

Para a minha afilhada, Lais – espero que você sempre dê valor aos livros e ao estudo.

Registro o agradecimento ao Professor Sergio André Rocha, que me deu a ideia deste livro e o generoso presente de aceitar escrever o prefácio.

Ao Professor Marcus Livio Gomes, exemplo de Professor incansável na dedicação e incentivo à carreira acadêmica daqueles que ele conhece e não conhece através de inúmeras ações e superação de diversos desafios como parcerias com empresas multinacionais para concessões de bolsas de pesquisa, eventos com universidades internacionais e na idealização e coordenação do primeiro evento sobre BEPS no Brasil. É uma honra saber que ele acredita no meu potencial!

Ao Professor Jonathan Schwarz por todo o incentivo e oportunidades desde a época do LLM em Londres.

Às Professoras e amigas Tathiane Piscitelli e Gisele Bossa pela oportunidade de fazer parte do Grupo de Estudos de Tributação e Novas Tecnologias da FGV/SP, participar dos eventos e das discussões de alto nível e pelas inúmeras parcerias desde então – vários desses artigos são fruto da parceria e ensinamentos de vocês!

Aos amigos do GETi na pessoa dos fundadores Ana Paula Saunders, Edgar Santos Gomes, Francisco Lisboa Moreira e Daniel Cordeiro pelo convite para participar deste grupo inovador no estudo do Direito Tributário e de contribuir com os eventos e publicações de altíssimo nível.

À ABDF na pessoa do Professor Gustavo Brigagão e Diretora Danielle Brigagão por todo o espaço e oportunidades para falar deste e tantos outros assuntos em eventos tão relevantes à comunidade jurídica nacional e internacional.

Ao IBDT na pessoa dos Professores Luis Flávio Neto e Renata Emery pela nova parceria que está iniciando no grupo de pesquisa do NUPEM.

Às amigas e exemplo de profissionais, líderes, esposas e mães Érika Tukiama, Renata Emery e Marienne Coutinho por todos os ensinamentos, dicas, indicações, oportunidades e super companhia nos eventos.

Aos amigos Márcio Roberto Oliveira e Renata Foz com quem tive o prazer de trabalhar e desenvolver artigos que fazem parte de bibliografias de destaque! Inclusive, com o Marcio tive a oportunidade da proferir minha primeira palestra no evento sobre BEPS na parceria UERJ e VALE em 2015 e escrever o artigo deste livro.

A tantos amigos que conheci ao longo da vida profissional e que sempre me deram tanto apoio e incentivo – impossível colocar todos os nomes aqui, mas com certeza sabem quem são!



## NOTA DA AUTORA

**A** digitalização das atividades econômicas revolucionou o cotidiano de todos nós. A forma de utilizar os meios de transporte, compra dos itens mais simples aos mais sofisticados e a comunicação mudou para sempre.

Essa digitalização e as novas tecnologias que a acompanham obrigaram empresas tradicionais a se reinventarem a fim de estarem adequadas às novas demandas do mercado e dos consumidores e é o berço de diversas novas empresas.

Naturalmente, as novidades também revolucionaram o âmbito do direito que teve que se adequar à nova realidade. Estruturas empresariais e conceitos conhecidos pela comunidade jurídica não são mais úteis para a compreensão da revolução tecnológica que estamos vivendo.

Na esfera tributária, estruturas modernas de empresas cujos maiores ativos são os intangíveis desafiaram as autoridades fiscais globais que perceberam uma dificuldade comum em obter a sua receita tributária seja em virtude de planejamentos fiscais sofisticados e/ou por falhas na legislação e inaplicabilidade dos antigos conceitos.

Assim, os problemas do fisco e dos contribuintes aumentaram e, para combater a já mencionada dificuldade na obtenção de receita tributária, os países se uniram. Tal união resultou no projeto Base Erosion and Profit Shifting - BEPS da OCDE que, como o nome já diz, visa evitar a erosão da base tributária e alteração do local onde os lucros são obtidos através de novas orientações sobre formas de tributar, dentre outros. Tal projeto consiste em 15 ações e a ação 1 é direcionada especificamente para questões da digitalização da economia e novas tecnologias (embora outras ações também se relacionem com esse novo fenômeno como por exemplo a questão dos preços de transferência e intangíveis na ação 8 e estabelecimento permanente na ação 7).

Não é uma surpresa que a ação 1 é a única que não foi concluída em 2015 e teve o prazo prorrogado para conclusão em 2020 sendo que ainda enfrenta uma série de desafios no consenso entre os países quanto à forma de tributar a renda das atividades digitais. Enquanto os países

não chegam a um consenso no âmbito da ação 1, vários deles criaram soluções unilaterais para a tributação das atividades digitais.

Desde 2017 procurei focar minha atuação acadêmica e profissional no maravilhoso mundo das novas tecnologias. Assim, tive o privilégio de participar de grupos de estudo como o da FGV-SP coordenado pelas Profas Tathiane Piscitelli e Gisele Bossa e da UERJ coordenado pelo Prof. Marcus Livio Gomes sobre o assunto bem como de escrever diversos artigos sobre os seus mais diferentes aspectos – como *influencers*, meios de pagamento, impressão 3D a estabelecimento permanente dentre muitos outros em parceria com pessoas e profissionais que muito admiro.

Esse livro é uma compilação dos artigos escritos entre 2017 e 2020. Sem qualquer pretensão de esgotar quaisquer dos temas abordados, espero que possa fomentar mais debates sobre a tributação das novas tecnologias que estão, cada vez mais, mudando nossos hábitos e dia a dia.

Boa leitura!

*Doris Canen*



## PREFÁCIO

**É** uma alegria escrever este prefácio para o primeiro livro de Doris Canen, principalmente quando o trabalho tem foco em matéria tão atual e relevante como os aspectos tributários da digitalização da economia.

A autora tem se dedicado de forma intensa ao estudo de temas fiscais complexos. Com extensa bagagem profissional, Doris consegue conciliar pesquisa acadêmica com abordagem prática, como se percebe facilmente pela leitura dos textos que integram este volume. Com LLM em Direito Tributário Internacional pela King's College de Londres – feita com a importante bolsa Chevening, concedida pelo governo britânico –, ela atualmente participa de diversos grupos de pesquisa no campo da tributação internacional, sendo pesquisadora em projetos desenvolvidos pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro em parceria com a Vale e pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

Com o tempo, a dedicação ao estudo sobre Direito Tributário Internacional teve que conviver com a pesquisa sobre temas associados às implicações tributárias da digitalização da economia. Há alguns anos Doris Canen participa do grupo de pesquisa de tributação e novas tecnologias, coordenado pela Professora Tathiane Piscitelli na FGV Direito SP. Neste grupo a autora debateu com grandes especialistas as questões abordadas nesta obra, o que engrandece o resultado alcançado.

Uma leitura do índice deste livro já mostra a sua relevância e como a autora navega por temas que transitam entre a tributação internacional e o Direito Tributário doméstico. Além de tratar de questões que há muito tempo desafiam a inteligência dos especialistas em tributação, como o tratamento fiscal do licenciamento de software, Doris se aventura por questões recentíssimas, como a impressão 3D e as implicações tributárias do *blockchain*, contribuindo para o desenvolvimento de soluções para problemas novos, em relação aos quais muitas vezes ainda carecemos de referências legislativas, jurisprudenciais e doutrinárias.

Podemos esperar grandes contribuições de Doris Canen. Ficamos na torcida de que este seja apenas o primeiro de seus livros, e que a autora prossiga em seus estudos com a mesma seriedade e dedicação

que temos podido acompanhar nos últimos anos, dando contribuições relevantes para o estudo do Direito Tributário.

Sergio André Rocha  
Professor de Direito Financeiro e Tributário da  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro



## SUMÁRIO

**1** O PAPEL DOS FACILITADORES  
DE PAGAMENTO NA  
ECONOMIA DIGITAL | 15

**2** LICENCIAMENTO E COMERCIALIZAÇÃO  
DE SOFTWARE: A RECENTE SOLUÇÃO  
DE CONSULTA COSIT Nº 182. | 19

**3** IMPRESSÃO 3D: DEBATES E  
CONSEQUÊNCIAS FISCAIS  
NO BRASIL | 23

**4** DIGITAL INFLUENCERS, PUBLICIDADE  
ONLINE E MUDANÇAS NO ÂMBITO  
TRIBUTÁRIO | 27

**5** INTANGÍVEIS NA ESFERA DO TRANSFER  
PRICING: ÂMBITO DO BEPS E DIREITO  
BRASILEIRO: UMA NOVA ERA | 31

**6** OS RELATÓRIOS DO PROJETO BEPS  
AÇÃO I, AS PROPOSTAS DA UNIÃO  
EUROPEIA E AS ATUALIZAÇÕES  
REFERENTES A TRIBUTAÇÃO DA  
ECONOMIA DIGITAL. | 51

**7** NOVA ERA DE TROCA DE INFORMAÇÕES  
INTERNACIONAIS: O BLOCKCHAIN COMO  
FACILITADOR | 69

**8** MARKETPLACES: ISS E DESAFIOS | 87

**9** TAXATION OF CLOUD COMPUTING  
IN BRAZIL: LEGAL AND JUDICIAL  
UNCERTAINTIES | 97

**10** DO TAXMAN AO T-REX: O USO DA  
INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO  
DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO | 113

**11** O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO  
PERMANENTE E PRESENÇA DIGITAL  
RELEVANTE: WEBSITES COM  
SUJEITOS PASSIVOS | 119

**12** VESTINDO INTELIGÊNCIA – IoT NA MODA | 139

**13** INTERNET DAS COISAS E CONTROVÉRSIAS  
TRIBUTÁRIAS | 145



# 1

## O PAPEL DOS FACILITADORES DE PAGAMENTO NA ECONOMIA DIGITAL

*Escrito com Renata Foz<sup>1</sup>*

*Publicado na coluna da ABDF no Jota em 09/12/2019<sup>2</sup>*

Quem já parou para pensar no que acontece após digitar o número do cartão de crédito para efetuar uma compra na internet? Como o valor pago chega até o destinatário? E, ainda, onde fica esse destinatário? Será que quem recebe o pagamento é a mesma pessoa jurídica da qual pensamos que a compra foi efetuada?

É inegável que a digitalização das mais variadas transações vem trazendo novos *players* ao mercado.

Um deles é o facilitador de pagamento. Essas empresas “invisíveis” ao consumidor têm como principal função levar o valor pago pelos consumidores aos efetivos fornecedores e atuam nos mais diversos mercados, seja do pagamento de uma corrida de taxi, compra de um jogo online ou pagamento de empréstimo. A segurança e “know-how” oferecidos por tais empresas faz a terceirização do serviço de pagamento extremamente interessante aos fornecedores de bens ou serviços.

O objetivo desse breve artigo não é apresentar questões regulatórias do Banco Central ou expor as consequências de relações consumeristas para tais empresas, mas sim apresentar algumas questões que surgem no âmbito tributário.

Normalmente, em uma operação de importação de bens ou serviços, o contribuinte brasileiro está sujeito ao pagamento de diversos tri-

1 Advogada, atua na área de International Tax e é Diretora da Alvarez e Marsal em São Paulo. Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV-SP e associada da ABDF.

2 <https://abdf.com.br/colunas/o-papel-dos-facilitadores-de-pagamento-na-economia-digital/>

butos, tais como IRRF, CIDE, PIS/COFINS, ICMS, ISS, IOF Câmbio etc. Como resultado, a importação muitas vezes não é a alternativa preferida dos brasileiros, por conta da alta carga fiscal.

Ocorre que o modelo das empresas de tecnologia muitas vezes envolve a prestação de serviços ou venda de mercadorias do exterior para o Brasil e, com o objetivo de manter esse modelo no Brasil também, tais empresas acabam recorrendo aos facilitadores de pagamento para intermediar o pagamento entre os consumidores brasileiros e os fornecedores no exterior. Em geral, a remuneração desses facilitadores se dá através da retenção de um certo valor que não será transmitido ao fornecedor dos serviços.

O papel dos facilitadores não é o de economizar os tributos na importação, mas, como o próprio nome diz, facilitar a relação e o pagamento entre as partes contratantes. Com isso, o consumidor brasileiro, seja pessoa física ou jurídica, continua sendo o contribuinte dos eventuais tributos incidentes na importação, com exceção do IOF câmbio que fica a cargo do facilitador de pagamento, uma vez que ele é o responsável por efetuar o pagamento.

Todavia, existe uma discussão e insegurança nessas transações com relação a responsabilidade tributária dos facilitadores de pagamento, principalmente com relação ao IRRF. Como mencionado acima, o contribuinte dos impostos é o consumidor final. Porém, para efetuar a remessa do pagamento ao exterior, os bancos responsáveis pela operação de câmbio podem questionar os referidos facilitadores pela comprovação do pagamento de IRRF, nos casos de importação de serviços, por exemplo.

Importante esclarecer que a necessidade de comprovação estaria fundamentada no artigo 774, parágrafo único, do Regulamento do Imposto de Renda, o qual condiciona a realização da remessa à comprovação do pagamento do referido imposto, se for o caso.

Ocorre que, de acordo com o artigo 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da obrigação principal é: (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador e (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

No caso do item (i) acima, não há o que se falar em relação direta e pessoal com o fato gerador. Note que a relação contratual é entre o consumidor brasileiro e o fornecedor estrangeiro que presta serviços ou exporta os bens. Ou seja, as partes da transação comercial se resumem ao fornecedor estrangeiro e consumidor brasileiro. O facilitador de paga-

mento tem o papel de intermediar o pagamento, não tem relação direta ou pessoal com o fato gerador.

Também não há que se falar em responsabilização pelo pagamento do IRRF por parte dos facilitadores de pagamento. Como disposto no item (ii) acima, a responsabilidade decorre de disposição expressa de lei e, até o momento, não há tal disposição para os casos de facilitadores/intermediadores de pagamento.

De qualquer modo, apesar de não nos parecer que o facilitador possa ser responsabilizado por tal retenção, essa é uma questão prática que pode ser enfrentada no momento das remessas.

No que se refere à troca de informações, questão cada vez mais central às discussões no âmbito fiscal, países como os EUA expressamente determinam que o facilitador de pagamentos informe ao fisco as transações realizadas por terceiros.<sup>3</sup> No Brasil, caso haja determinação do fisco em fiscalizações e/ou autorização de quebra de sigilo, os facilitadores de pagamento também deverão colaborar informando as transações realizadas.

Isso causa, também, uma grande necessidade de compliance e organização por parte de tais facilitadores, eis que milhares de transações são realizadas por dia (é só pensar na quantidade de corridas de taxi, download de jogos etc.).

Desta forma percebe-se que, no âmbito tributário ainda existem vários desafios e dúvidas a serem sanadas quanto a figura dos facilitadores de pagamento.

3 **Who is responsible for reporting third party network transactions?** The third party settlement organization or its electronic payment facilitator is responsible for reporting the gross reportable transaction amounts paid to participating payees in their network. <https://www.irs.gov/payments/third-party-network-transactions-faqs>





# 2

## LICENCIAMENTO E COMERCIALIZAÇÃO DE SOFTWARE: A RECENTE SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 182.

*Escrito com Gisele Bossa<sup>4</sup>*

*Publicado na coluna do Grupo de Estudo de Políticas Tributárias (GEP)  
da FGV Projetos, no Jota em 04/07/2019<sup>5</sup>*

**E**m meio a crescente valorização dos intangíveis, digitalização dos negócios e globalização das estruturas empresariais, um dos temas mais debatidos no Brasil diz respeito a dedutibilidade de valores pagos por empresas brasileiras a título de licenciamento de software para empresas do mesmo grupo econômico localizadas no exterior.

Sem entrar nas questões técnicas relativas à natureza jurídica de tais remessas – direito de autor ou royalties e eventual equiparação de direito de autor à royalties -, é inquestionável que tais pagamentos são usuais e necessários à operação das empresas locais e, portanto, se enquadram nos requisitos gerais de dedutibilidade do artigo 299 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)/1999 e do artigo 311 do RIR/2018<sup>6</sup>.

Para fins do debate aqui tratado, partiremos das decisões em que o fisco classifica os pagamentos como royalties e conseqüentemente sujeita os mesmos à indedutibilidade contida no art. 71, parágrafo úni-

4 Professora, Mestre e Doutoranda em Ciências Jurídicas-Econômicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Membro do Núcleo de Direito Tributário Aplicado do Mestrado Profissional e do Grupo de Pesquisa de Tributação e Novas Tecnologias da FGV Direito SP.

5 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/licenciamento-e-comercializacao-de-software-a-recente-solucao-de-consulta-cosit-no-182-04072019>

6 Observando as regras de preços de transferência por se tratar de remessas entre partes relacionadas.

co alínea “d” da Lei nº 4.506, de 1964, reproduzido no artigo 353, I, do RIR/1999 e no artigo 363, I do RIR/2018.

A polêmica que aqui se instaura é o alcance da definição de “sócios”: seriam aqueles que detêm participação no capital social de uma empresa ou a terminologia abrange também controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico?

O direito tributário não possui uma definição de “sócio”, não obstante haja, em legislação específica alguns conceitos como “pessoas vinculadas” para fins de preços de transferência (artigo 23 da Lei nº 9.430/1996) e “pessoas ligadas” para fins de caracterização de lucros distribuídos disfarçadamente. (artigo 529 do RIR/2018).

Assim sendo, deve ser obedecida a definição constante do Código Civil que dispõe em seu artigo 981: “Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.”

Vê-se que empresas do mesmo grupo econômico ou controladoras indiretas não se enquadram no conceito de sócio acima descrito e, conseqüentemente, essas não devem ser consideradas para fins das limitações impostas pela legislação tributária no que tange a dedutibilidade dos royalties.

Ademais, deve ser levado em conta que o objetivo do legislador nos artigos 353 do RIR/1999 e 363 RIR/2018 foi coibir a fraude, a distribuição disfarçada de lucros e a construção de despesas fictícias razão pela qual atinge os sócios e gerentes da empresa. Utilizar tal vedação para grupo econômico, partes não diretamente relacionadas, é uma forma de utilizar a analogia no caso concreto, o que viola o artigo 108, §§ 1º e 2º do Código Tributário Nacional.

Essa temática é tão relevante que foi até objeto de litígio nos EUA<sup>7</sup>. Coloca-se em xeque se as restrições impostas pela lei brasileira a dedutibilidade de royalties devem ou não afetar a determinação do preço arm’s length do aludido royalty cobrado da empresa americana de sua subsidiária brasileira.

Dito de outra forma, se mantida a posição até então vigente segundo a qual tais dispêndios são indedutíveis, fatalmente o preço arm’s length seria afetado e, por decorrência, essas operações de licenciamento e comercialização de software envolvendo as empresas de tecnologia sediadas nos Estados Unidos e as empresas brasileiras

7 Disponível em: <https://www.taxcontroversy360.com/2016/09/3m-company-irs-file-reply-briefs-in-blocked-income-case-tax-court-orders-oral-argument/>. Acesso em: 03/07/2019.\

(distribuidoras) poderiam restar fortemente prejudicadas em termos comerciais e concorrenciais (custos).

Daí ser louvável o posicionamento da Receita Federal do Brasil (RFB), externado por meio da Solução de Consulta COSIT nº 182, de 31 de maio de 2019, ao considerar legítima da dedutibilidade (base do IRPJ) dos pagamentos decorrentes do direito de comercialização de software, classificados como royalties, pagos a controladores indiretos no exterior.

Segundo a RFB “o controle indireto que, pressupõe ausência de participação societária direta na empresa investida, tem como consectário lógico a possibilidade de dedução dos royalties quando pagos a terceiros controladores indiretos pertencentes a um mesmo grupo econômico.”

E conclui: “Do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente que o fato dos pagamentos a título de royalties pelo direito de distribuição/comercialização de softwares serem realizados a controladores indiretos pertencentes ao mesmo grupo econômico, não implica, por si, a indedutibilidade prevista na alínea “d” do parágrafo único do art. 71 da Lei nº 4.506, de 1964. O termo “sócios” do aludido dispositivo legal se refere a pessoas físicas ou jurídicas, domiciliadas no País ou no exterior, que detenham participação societária na pessoa jurídica.”

De extrema relevância registrar que tal entendimento está alinhado aos recentes posicionamentos dos I. Conselheiros Relatores dos Acórdãos nºs 1201-002.158 e 1302-002.695, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Vale conferir os seguintes trechos:

**Acórdão ° 1201-002.158**, da 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF – Por voto de qualidade foi negado provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte – Sessão de 16/05/2018

*“Peço vênha aos que entendem de forma diversa, mas considero que o inciso I do artigo 353 do RIR traz um rol taxativo de pessoas, que inclui apenas e tão-somente: (i) sócios pessoas físicas ou jurídicas, (ii) dirigentes de empresas e (iii) parentes ou dependentes desses”. (...)*

*“Incluir grupo econômico no teor do referido dispositivo legal, como pretendem as autoridades fiscais e julgadoras, significa aplicar a analogia no presente caso”. (...)*

*“(...) admitir a analogia, significa violar o próprio princípio da legalidade. Entendo que a vedação constante do art. 353, I, do RIR não se estende aos pagamentos realizados entre empresas que não mantenham, entre si, relações societárias, mesmo que pertencentes a um mesmo grupo econômico”. (...)*

*Adicionalmente, apenas em caráter técnico-argumentativo, relevante considerar que sócio é somente aquele que contribui para o capital social da sociedade.”*

*Acórdão 1302-002.695, da 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF – Por maioria de votos foi dado provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte – Sessão de 18/04/2018*

*“Vejam bem, não existe norma que vede a dedução de despesas incorridas por uma empresa, decorrentes do pagamento de royalties à empresa com a qual não mantenha qualquer relação societária; não existe norma, propriamente, que disponha sobre tal vedação quando as operações ora tratadas sejam realizadas por empresas pertencentes a um “grupo econômico”, lembrando que, quando assim quis, o legislador disse de forma explícita (v.g., quando trata da responsabilidade tributária-previdenciária – ex vi do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91)”*

Esse assunto foi assim ementado:

*“DESPESAS DEDUTÍVEIS – ROYALTIES PAGOS À EMPRESA PERTENCENTE A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO.*

*São dedutíveis os royalties pagos à empresa com a qual não se mantenha relacionamento societário, ainda que pertencente a um mesmo grupo econômico, por falta de previsão legal expressa.”*

Inclusive, o citado Acórdão nº 1302-002.695, tornou-se paradigma pendente de decisão pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), pois até então, nesse tema, os contribuintes restavam vencidos.

Assim, da leitura desses excertos e do próprio teor da Solução de Consulta Cosit nº 182, espera-se que tal posicionamento passe a direcionar, trazer coerência e uniformidade à atuação da RFB, às decisões das Delegacias Regionais de Julgamento (DRJ’s) e aos precedentes do citado Tribunal Administrativo Tributário, especialmente porque o tema não está pacificado e ainda gera contencioso significativo tanto na esfera administrativa como judicial.



# 3

## IMPRESSÃO 3D: DEBATES E CONSEQUÊNCIAS FISCAIS NO BRASIL

*Escrito com Tathiane Piscitelli<sup>8</sup>  
Publicado no Jota em 26/11/2018<sup>9</sup>*

**A** OCDE, em relatório sobre novos métodos de produção, afirmou que a venda de impressoras 3D deve superar o valor de USD 10 bilhões até 2021 e, ainda, que essas impressões, anteriormente direcionadas a alguns nichos, como os setores médico e de aviação, atingiriam os demais setores como de bens de consumo.<sup>10</sup>

No relatório específico sobre tributação da economia digital<sup>11</sup> a OCDE mais uma vez ressaltou o uso da impressão 3D, usando exemplos apenas dos setores considerados “nichos” já mencionados: “nos últimos anos, a impressão 3D entrou cada vez mais no “mainstream”, alterando seu uso específico para o desenvolvimento de protótipos a fim de substituir métodos de fabricação em massa, mudanças que também estão alterando a cadeia de suprimentos”. Nesse sentido, destaca a indústria aeroespacial: “determinada empresa usou a impressão 3D para criar 50 000 unidades de mais de 900 partes de suas aeronaves”.

No Brasil, o uso da impressora 3D deixou de ser uma realidade distante para assumir contornos concretos. Como exemplo, cite-se recen-

8 Professora da FGV Direito SP e coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP. Doutora e mestre em Direito pela Universidade de São Paulo.

9 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/impressao-3d-debates-e-consequencias-fiscais-no-brasil-26112018>

10 OECD report, *The Next Production Revolution: Implications for Governments and Business*. Maio, 2017: [https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-next-production-revolution\\_9789264271036-en](https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/the-next-production-revolution_9789264271036-en)

11 OECD report, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018* p 16

te parceria no âmbito do governo federal, que resultou na doação, pela Receita Federal, de uma impressora 3D ao Instituto de Ciências Biomédicas (ICB) da USP. Tal impressora será utilizada para produzir modelos de embriões, células e tecidos.<sup>12</sup>

Em escala mundial, o cenário não é diferente e já extrapola as áreas mais tradicionalmente ligadas a esse mercado. Há poucas semanas, a Chanel lançou um novo rímel cujo pincel foi impresso utilizando-se de tecnologia 3D<sup>13</sup>, de modo que é possível afirmar que caminhamos para a difusão desses bens para o dia a dia dos consumidores globais. Portanto, a preocupação com sua tributação em breve deixará de ser uma discussão acadêmica e passará a fazer parte de nossa realidade.<sup>14</sup>

Tomando-se como perspectiva o cenário nacional, os debates tributários ainda são tímidos. Há apenas quatro soluções de consulta da Receita Federal do Brasil sobre o tópico, mas restritas ao NCM aplicável às impressoras 3D<sup>15</sup> e uma solução de consulta do Distrito Federal quanto à incidência do ICMS na circulação dos bens objeto de impressão.<sup>16</sup>

Ao lado, porém, do tratamento tributário a ser conferido aos produtos advindos da impressão 3D, há diversos outros problemas que devem ser enfrentados.

Tomemos como exemplo a situação de uma empresa que fabrica seu produto através da impressão 3D e o vende como faz com aqueles cuja produção é “tradicional” (tal qual o caso da Chanel). Nesse caso, é provável que haja um terceiro que licencia ao fabricante o software que irá operar na impressora 3D. Como se dará a tributação nesses casos? O pagamento pela licença de uso do software pode ser considerado insumo? Além disso, como ficam as questões relativas à propriedade intelectual?

12 Receita Federal, Impressora 3D doada pela Receita Federal é usada no ensino de biologia na USP <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/junho/impressora-3d-doad-a-pela-receita-federal-e-usada-no-ensino-de-biologia-na-usp-1>, acesso em 16/11/18

13 <https://www.vogue.co.uk/article/chanel-3d-printed-mascara>

14 O tema foi amplamente discutido em evento do Grupo de Pesquisa em Tributação e Novas Tecnologias da FGV Direito SP no ano de 2017 e resultou em publicação de um livro com 3 artigos sobre o tema. Nesse sentido, confira-se: PISCITELLI, Tathiane (coord). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thompson Reuters, Revista dos Tribunais, 2018. Artigos no capítulo de Impressão 3D de Flavio Veitzman, Alberto Macedo e Luciano Garcia Miguel.

15 Soluções de Consulta COSIT 98240 de 27/07/2017; 98356 de 08/09/2017; 98368 de 18/09/2017 e 98369 de 18/09/2017

16 Solução de Consulta COTRI nº 5 de 06/04/2017.

tual do design criado e impresso? É possível o licenciamento para que particulares realizem suas próprias impressões 3D?

Ademais, nas hipóteses em que o arquivo deve ser impresso para ser utilizado, como o item de maquiagem em questão - arquivos chamados por Alberto Macedo<sup>17</sup> de “arquivo digital com a vocação de ser impresso para ser utilizado” – temos algo bem distinto de uma música ou um filme em formato digital: aqui, o formato digital é apenas uma etapa para o atingimento do desiderato final, que é o bem físico.

Ainda tomando-se esse exemplo, supondo que todas as fases da operação ocorram no Brasil, pode-se arguir que, nas hipóteses acima, incidiriam o IPI, se a impressão for realizada por industrial, e o ICMS, tal qual se dá com os demais bens de consumo. O ISS, de seu turno, seria devido na operação de licenciamento do software, necessário ao funcionamento da impressora.

De outro lado, no caso de o cliente solicitar um arquivo a ser impresso com um modelo personalizado, levanta-se a possibilidade de cobrança do ISS, mas dessa vez em vista da personalização do produto. Seria, nessa situação, exigível a inclusão de um item específico na lista de serviços do ISS, como condição para a tributação? Ainda sobre o tema, parece-nos que seria possível vislumbrar de industrialização por encomenda, eis que a modificação/personalização se dará sobre um bem do consumidor e não próprio da empresa, afastando-se, portanto, a incidência do IPI e ICMS.

Caso as hipóteses acima descritas sejam oriundas de uma estrutura internacional, outras questões surgem tais como a aplicação das regras de preços de transferência caso o arquivo a ser impresso seja distribuído primeiro para uma empresa do grupo local para depois ser vendido ao consumidor final. Na OCDE, o atual foco é a identificação de critérios de criação de valor para a aplicação destas regras, levando ao debate do valor do mercado consumidor *versus* o valor do capital intelectual por detrás da criação. Já as regras brasileiras, que foram elaboradas pensando em bens tangíveis poderiam ser aplicadas eis que, ao final, o tratamento é de um produto no caso tratado.

Como se vê, não obstante a tecnologia da impressão 3D já faça parte da nossa realidade, os debates envolvendo sua tributação não são triviais. A apropriada interpretação e a integração das normas do direito

17 MACEDO, Alberto. *Impressão 3D e a Tributação do Consumo no Brasil*, in: PISCITELLI, Tathiane (coord). *Tributação da Economia Digital...*, cit. P. 175-193

## *DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DAS NOVAS TECNOLOGIAS*

tributário serão cada vez mais importantes para a resolução dos casos concretos nesse novo mundo digitalizado. Resta verificar como se dará a tributação dos bens de consumo da impressão 3D na prática. Esperamos que o adequado tratamento seja concedido a fim de evitar guerras fiscais nacionais e internacionais.



# 4

## DIGITAL INFLUENCERS, PUBLICIDADE ONLINE E MUDANÇAS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

*Escrito com Tathiane Piscitelli<sup>18</sup>  
Publicado no Jota em 21/05/2018<sup>19</sup>*

O mundo das redes sociais trouxe diversas mudanças no dia a dia de nós todos. Uma das principais foi no marketing de produtos: o tempo onde um “espacinho” na novela das 9 ou uma propaganda em “reality shows” era a melhor forma de atingir o público aparentemente passou. Atualmente, a preferência das marcas é investir nas redes sociais das chamadas digital influencers, que são atrizes, modelos, jornalistas, herdeiras/os ou quaisquer pessoas com um grande número de seguidores e que, por isso, são capazes de influenciar os hábitos de consumo.

Nesse contexto, tais influenciadores podem ganhar de produtos das marcas que divulgam até somas significativas de dinheiro, passagens aéreas, prêmios etc. Ao lado disso, as mesmas empresas que se utilizam dos “digital influencers” como forma de potencializar a divulgação de seus produtos também se valem de algoritmos que observam o padrão de consumo e buscas de cada um de nós, dentre incontáveis outras formas de nos fazer “desejar” novos lançamentos dos mais diversos mercados.

Ao lado das questões éticas e de privacidade implicadas nesse cenário, há, igualmente, questões tributárias relevantes. Em pesquisa realizada

---

18 Professora da FGV Direito SP e coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP. Doutora e mestre em Direito pela Universidade de São Paulo.

19 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/digital-influencers-tributario-21052018>

para recente evento promovido pelo Grupo de Pesquisa em Tributação e Novas Tecnologias da FGV Direito SP<sup>20</sup> localizamos regulações específicas para as “digital influencers”, em nossa nova parceira de tratados, Cingapura.<sup>21, 22</sup>

Em síntese, quem recebe mais de \$ 6.000,00 (seis mil dólares da Cingapura, aproximadamente R\$ 16.000,00) líquidos por ano em bens, serviços ou pecúnia oriundos de quaisquer atividades digitais sofrerá tributação (na pessoa física), à alíquota progressiva que poderá chegar a 22%, sendo tratadas como “autônomas”. A parte mais interessante é que tais valores, quando recebidos pelos amigos ou familiares da influenciadora, também serão tributados; algo equiparado a uma espécie de retenção na fonte, além da tributação já mencionada.

A despeito de relativamente simples, a regra pode gerar incertezas em sua aplicação. As perguntas e respostas “FAQ” do fisco de Cingapura indicam também que, ao conversar com tais influenciadoras e apurar a dificuldade em controlar os diversos “presentes” que ganham, o fisco concluiu que bens/serviços para serem usados apenas uma vez, ou que sejam de valor abaixo de \$ 100,00 (cem dólares da Cingapura), ou seja, aproximadamente R\$ 265,00 não devem ser tributados. Diversos exemplos são apresentados: (i) máquina fotográfica de \$ 250 – deve ser declarada; (ii) macarrão instantâneo de \$ 9 – não precisa ser declarado; (iii) caixa de 10 máscaras faciais cada uma com valor de \$ 10 – não precisa declarar pois foi um ganho único e não excede \$ 100; (iv) viagem com tudo pago no valor total de \$ 300 – deve declarar pois o valor excede \$ 100; (v) 5 sessões para fazer a sobrancelha com linha no valor total de \$ 98 – deve declarar pois está recebendo por um período de tempo.

No que se refere à dedutibilidade das despesas, apenas aquelas ligadas diretamente a renda da influenciadora digital são consideradas dedutíveis. Como exemplo, cite-se a contratação de freelancers para escrever posts, o custo para manter o website atualizado e funcionando, e os valores gastos com a assinatura da internet. O mesmo racional não se aplica às despesas consideradas “particulares”, que não seriam dedutíveis da base de cálculo do imposto de renda – seria o caso do custo do motorista que levará a influenciadora para festas.

20 Debates e material disponíveis em: <http://direitosp.fgv.br/nucleo-de-pesquisas/nucleo-de-direito-tribut%C3%A1rio-do-mestrado-profissional>

21 Brasil e Cingapura assinaram um tratado para evitar a dupla tributação em maio/2018 que ainda não está em vigor.

22 <https://www.iras.gov.sg/irashome/uploadedFiles/IRASHome/Businesses/Social%20Media%20Influencer.pdf>, consulta em 10/05/2018

Vê-se assim, que, como poucos, Cingapura já está atenta à atual realidade. O Brasil, considerado por muitos como o país que tem um dos sistemas de fiscalização de tributos e cruzamento de informações mais avançados do mundo, ainda não regulamentou especificamente o ganho por bens ou serviços dessa nova atividade.

Entendemos que as influenciadoras brasileiras, em sua maioria, têm uma pessoa jurídica que declara os valores recebidos em pecúnia em razão do tratamento mais benéfico para as empresas no âmbito do imposto de renda. Como se sabe, em casos de prestadoras de serviços tributadas pelo lucro presumido, a alíquota efetiva do IRPJ e da CSLL podem chegar a 10,88%; isso somado às contribuições para o PIS/COFINS (3.65%) resultaria um ônus tributário inferior a 15%. O cenário alternativo seria a tributação via pessoa física, com alíquotas progressivas que chegam a 27,5%, sem qualquer espaço para deduções referentes a atividades específicas de mídias sociais. Ademais, não obstante a possibilidade de tributação pelo imposto de renda em vista do conceito de “proventos de qualquer natureza” de seu fato gerador, seria questionável a incidência de PIS/COFINS, em razão do pagamento em bens e serviços e não pecúnia, especificamente.

Ao lado da tributação federal, outra questão relevante seria o enquadramento de tais atividades em um dos itens relativos à publicidade na Lei Complementar 116/2003, que disciplina o Imposto Sobre Serviços – ISS, de competência dos Municípios. Em princípio, seria possível cogitar-se de ao menos três possibilidades: item 10.08, que trata de “agenciamento de publicidade e propaganda”, item 17.06, que contempla “propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas” e item 17.25, relativo à “inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio”.

Destaque-se que o fato de o pagamento ser realizado primordialmente em bens e serviços não afastaria o ISS em princípio, na medida em que artigo 7º da aludida Lei Complementar estabelece que “a base de cálculo do imposto é o preço do serviço.” Ou seja, bastaria avaliar quanto custa determinado bem ou serviço para a cobrança do tributo.

Dessa forma, vê-se que a mudança nos meios de propaganda está mudando a forma de cobrança de tributos, gerando, inclusive, novas dúvidas e enquadramentos. Assim, resta aguardar as cenas dos próximos capítulos para averiguar como os fiscos do Brasil (e do mundo) vão tratar das novas profissões.





# 5

## INTANGÍVEIS NA ESFERA DO TRANSFER PRICING: ÂMBITO DO BEPS E DIREITO BRASILEIRO: UMA NOVA ERA

*Escrito com Marcio Oliveira<sup>23</sup>*

*Publicado no livro A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento coordenado pelos Profs. Marcus Livio Gomes e Luis Eduardo Schoueri. 2ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, v. 1, p. 239-258.*

### 1 – INTRODUÇÃO

**A**o longo das últimas três décadas as relações econômicas baseadas em transações envolvendo ativos tangíveis vem cedendo espaço para um modelo econômico baseado na criação de valor através da inovação tecnológica e da criação de *branding*. Essa inovação passa, necessariamente, pela criação de ativos intangíveis cuja identificação, qualificação e mensuração estão além do campo de ação das normas tributárias vigentes em nível global. Não por acaso, os ativos intangíveis estão qualificados como um dos tópicos mais debatidos nos fóruns de discussão tributária internacional.

A importância dos ativos intangíveis, no contexto da tributação internacional, ganha mais relevância quando nos deparamos com um ambiente empresarial cada vez mais *líquido*, para tomar emprestado um conceito criado por Bauman (2007, p.7). Nesse ambiente, as transações ocorrem sem que os meios de troca pertençam ao mundo físico, exis-

---

23 Sócio da área de Transfer Pricing da EY Brasil. Mestre em Ciências Contábeis pelo FUCAPE. MBA em Oil & Gas. Bacharel em Economia pela UFRJ. Professor de diversos cursos de pós-graduação.

tindo, tão somente, em um ambiente contratual e digital. A digitalização dos meios de pagamento, o desenho e a negociação de produtos e serviços que não existem fisicamente, representam um desafio de controle para as autoridades fazendárias. Barreiras físicas, controles aduaneiros e auditorias fiscais fundamentadas unicamente em uma análise binária da transação (relação entre comprador e vendedor) se mostram inócuas nesse novo ambiente, exigindo das autoridades fazendárias a reinvenção dos seus modelos de fiscalização. Todavia, a implementação de qualquer modelo de fiscalização que tenha a pretensão de ser minimamente eficiente nesse novo ambiente demanda a colaboração multilateral entre países, pois, em um mundo empresarial líquido, os critérios de tributação também devem seguir a mesma lógica das transações: precisam ser flexíveis, providos de uma visão holística e auto adaptáveis, sob pena de não lograrem êxito.

Os flancos abertos ao planejamento tributário agressivo acontecem pela incapacidade de a superestrutura acompanhar a velocidade da infraestrutura, valendo-se da terminologia marxista. Vivemos em um ambiente no qual a infraestrutura – que compreende as forças e as relações de produção – avançaram rapidamente em um período de tempo curto. Esse movimento foi assimilado tardiamente pela superestrutura – o Estado, as instituições políticas e suas respectivas estruturas de poder – criando uma janela de oportunidade para que planejamentos tributários agressivos fossem postos em curso por grandes multinacionais, entidades dotadas de capital e criatividade; e sensíveis o suficiente para perceber rapidamente as oportunidades desse novo ambiente. Não causa surpresa, portanto, que os *cases* relevantes associados ao planejamento tributário agressivo envolvam, principalmente, grandes corporações da nova economia digital. Entidades que nasceram, cresceram e atuam intensamente de acordo com os parâmetros da nova economia global.

Nesse ambiente líquido e repleto de incertezas, em 2013 iniciou-se, no âmbito da OCDE, o projeto de *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), com 15 ações que visam coibir a erosão da base tributária mediante a transferência de lucros entre países.

Diante desse cenário, o debate sobre as formas de identificação, tributação e controles da geração de renda e circulação de ativos intangíveis ganhou relevo, vez que tais ativos estão intimamente associados à nova economia e possuem características próprias que não aderem ao

modelo de tributação em vigor. Por conta disso, a OCDE dedicou parte do projeto BEPS à discussão do tema, através das Ações 8, 9 e 10. Assim, o presente artigo tem por objetivo fazer uma introdução ao tema, abordando alguns dos principais pontos atacados pela OCDE na Ação 8 do BEPS e atualizações posteriores, com foco na parte referente a intangíveis sem qualquer pretensão de esgotá-lo.

## 2 – CONCEITO DE INTANGÍVEIS

O IAS<sup>24</sup> 38 define ativo intangível como “ativo não monetário identificável, sem substância física.” Essa mesma definição foi incorporada pelo Pronunciamento CPC<sup>25</sup> 04, o qual estabelece três condições para o reconhecimento contábil de um ativo dessa natureza:

- **Identificabilidade:** essa característica é importante para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*). O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*), reconhecido em uma combinação de negócios, é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

- (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

24 International Accounting Standards.

25 Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

- **Controle:** a entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos que possam ser pleiteados em tribunal. A ausência de direitos dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

O conhecimento de mercado e o conhecimento técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever dos empregados de manterem a confidencialidade.

A entidade pode dispor de uma equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direito sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativo intangível. Entretanto, na ausência de direitos de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negó-

cios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

- Benefício econômico futuro: Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

Entretanto, o conceito de ativos intangíveis, aplicável à contabilidade, não alcança diversas categorias de intangíveis, cuja valoração se mostra essencial para a avaliação de um preço de justo no âmbito do Princípio *Arm's Length* – espinha dorsal em preços de transferência, nos termos da OCDE.

Essa dicotomia, entre os critérios adotados pela contabilidade e os termos da OCDE, decorre da existência de ativos que, pela sua natureza, não devem ser registrados contabilmente, haja vista a existência de incertezas, principalmente, quanto ao seu controle e expectativa futura de benefícios. Porém, a impossibilidade de contabilização não significa que o uso desses intangíveis, e os direitos correlatos a eles, não gerem riqueza passíveis de tributação.

A Ação 8 do BEPS tem o mérito de conceituar os intangíveis passíveis de submissão ao teste de Preços de Transferência, alinhando as recomendações da OCDE aos desafios de uma economia líquida; cobrindo as lacunas existentes no “*Transfer Pricing Guidelines*” de 2010, também da mesma organização.

O relatório BEPS (OCDE, 2015 A, p. 67) inovou ao definir intangíveis como:

“(...) algo que não é um ativo físico ou financeiro, que é capaz de ser possuído ou controlado para uso em atividades comerciais e cujo uso ou transferência seria compensado se fosse usado em uma transação entre partes independentes em circunstâncias comparáveis”.<sup>26</sup>

26 tradução livre - “*something which is not a physical or financial asset, which is capable of being owned or controlled for use in commercial activities, and whose use or transfer would be compensated had it occurred in a transaction between independent parties in comparable circumstances*”

Exemplos de intangíveis que se enquadram nessa definição, de acordo com o relatório (OCDE, 2015 A, p. 70-77) são: capital das relações empresariais (comunidade de inovação, ecossistema e parcerias para logística); valor da reputação da empresa e funcionários chave (excluindo sinergias de grupo e características específicas de mercados locais, que devem ser tratados como fatores de comparação); propriedade intelectual não registrada como *know-how* & segredos do negócio; intangíveis para *marketing*; lista de clientes e *network* para distribuição; tecnologia passada aos compradores; lista de fornecedores e procedimentos de contratação bem como propriedade intelectual registrada como patentes, desenhos industriais, licenças e direitos, marcas, nomes e nomes de domínio e outros direitos contratuais.

Assim, percebe-se que a definição de propriedade intelectual de intangíveis do relatório é mais ampla do que as definições jurídicas ou contábeis, o que é ratificado no próprio relatório, em seu parágrafo 6.7 (OCDE, 2015 A, p. 67), onde são apresentados exemplos, conforme transcrição a seguir:

*6.7 – Intangíveis cujo reconhecimento é importante para fins de preços de transferência nem sempre são reconhecidos como intangíveis para fins contábeis. Por exemplo, custos associados com o desenvolvimento interno de intangíveis, através de gastos com pesquisa, desenvolvimento e propaganda, às vezes são lançados como despesa ao invés de serem capitalizados e, conseqüentemente, nem sempre constam no balanço da empresa. Não obstante, tais intangíveis podem ser utilizados para gerar valor econômico significativo e, assim, surge a necessidade de serem considerados para fins de preços de transferência. Ademais, a valorização que pode surgir da natureza complementar de diversos intangíveis quando explorados em conjunto nem sempre é refletido no balanço. Desta forma, se um item deve ser considerado como intangível para fins de preços de transferência, de acordo com o artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE pode se basear na sua caracterização contábil mas não deve contar apenas com essa caracterização. Acrescenta-se que um item considerado como intangível para fins de preços de transferência não determina nem segue sua classificação para fins tributários como, por exemplo, um custo ou um ativo amortizável.<sup>27</sup>*

27 tradução livre: “6.7 - Intangibles that are important to consider for transfer pricing purposes are not always recognised as intangible assets for accounting purposes. For example, costs associated with developing intangibles internally through expenditures such as research and development and advertising are sometimes expensed rather

Outra inovação conceitual importante da Ação 8, em relação ao *Transfer Pricing Guidelines* de 2010 foi a ampliação da definição de intangíveis de marketing (OCDE, 2015 A, p. 69):

“Um intangível (de acordo com o significado do parágrafo 6.6) que é relacionado às atividades de marketing, auxilia na exploração comercial de um produto ou serviço e/ou tem um valor promocional importante para o produto em questão. Dependendo do contexto, intangíveis de marketing podem incluir, por exemplo, marcas, nomes, listas de clientes, relacionamentos com clientes e dados de mercado e de clientes que são utilizados ou auxiliam no marketing e na venda de produtos ou serviços para clientes.<sup>28</sup>”

Vale frisar que o relatório (OCDE, 2015 A, p. 72) deixa claro que a intenção das definições apresentadas é sua aplicação tão somente para fins de preços de transferência e que tais definições não devem afetar outras áreas do direito tributário, tais como definições de royalties, questões relativas à amortização, dentre outras.

---

*than capitalized for accounting purposes and the intangibles resulting from such expenditures therefore are not always reflected on the balance sheet. Such intangibles may nevertheless be used to generate significant economic value and may need to be considered for transfer pricing purposes. Furthermore, the enhancement to value that may arise from the complementary nature of a collection of intangibles when exploited together is not always reflected on the balance sheet. Accordingly, whether an item should be considered to be an intangible for transfer pricing purposes under Article 9 of the OECD Model Tax Convention can be informed by its characterization for accounting purposes, but will not be determined by such characterization only. Furthermore, the determination that an item should be regarded as an intangible for transfer pricing purposes does not determine or follow from its characterization for general tax purposes, as, for example, an expense or an amortizable asset.”*

28 tradução livre: “An intangible (within the meaning of paragraph 6.6) that relates to marketing activities, aids in the commercial exploitation of a product or service, and/or has an important promotional value for the product concerned. Depending on the context, marketing intangibles may include, for example, trademarks, trade names, customer lists, customer relationships, and proprietary market and customer data that is used or aids in marketing and selling goods or services to customers.”

### **3 – ANÁLISE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PARA ATIVOS INTANGÍVEIS**

A avaliação de Preços de Transferência para Intangíveis no âmbito do Projeto BEPS da OCDE (OCDE, 2015 A), considera as seguintes etapas:

- I. Identificação do proprietário legal do intangível: realizada mediante análise contratual.
- II. Identificação das partes que contribuíram com valor à composição do intangível: efetuada através de análise contratual e estudo do fluxo completo da transação.
- III. Análise funcional: visa identificar e compreender as atividades economicamente significantes, as responsabilidades suportadas por cada um dos entes envolvidos na transação, os ativos envolvidos, bem como os riscos assumidos pelas partes envolvidas.
- IV. Aplicação das funções DEMPE: embora as relações contratuais continuem sendo um bom ponto de partida para uma avaliação de preços de transferência (primeiro passo), elas precisam estar alinhadas com os fatos associados às transações. Além disso, os lucros gerados dentro da estrutura precisam ser distribuídos entre as entidades participantes na proporção das suas contribuições para a criação de valor.

Nesse contexto, uma avaliação à luz das funções DEMPE - “Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation” é fundamental e tem como foco identificar, dentro da estrutura, qual a contribuição dada por cada entidade no que tange ao:

- desenvolvimento de um intangível (Development);
  - melhoria/ aumento no valor de um intangível (Enhancement);
  - manutenção do intangível (ex: controle de qualidade) (Maintenance);
  - proteção do intangível contra violações (Protection); e exploração do intangível (Exploitation).
- I. Definição do método passível de aplicação, visando determinar um preço Arm’s Length para cada um dos entes que contribuíram com valor para a constituição do intangível.

II. Em circunstâncias excepcionais recharacterizar a transação para atingir as condições Arm's Length.

Cabe destacar que a aplicação dos métodos transacionais às operações com ativos intangíveis encontra diversas limitações práticas, uma vez que tais ativos dificilmente possuem comparáveis (impossibilitando a aplicação do CUP), são objeto de revenda (inibindo a utilização do *Resale Price Method*) ou possuem custos de produção registrados contabilmente (o que permitiria o uso do *Cost Plus Method*). Diante desse cenário, a própria OCDE (OCDE 2015 A, pp. 63 e 80), que tende a privilegiar o uso os métodos transacionais e recomenda a utilização do *Profit Split Method* e de métodos de valorização (*valuation methods*) para a determinação dos preços parâmetros nas transações em que há criação de valor, como podemos verificar a seguir:

*“As administrações tributárias receberam novas ferramentas para lidar com o problema das informações assimétricas a fim de ajudar na determinação da precificação apropriada para intangíveis e técnicas de avaliação são reconhecidas como ferramentas úteis na precificação de transações envolvendo intangíveis.”<sup>29</sup>*

*“6.57 Como talvez seja difícil achar transações comparáveis envolvendo a terceirização de funções importantes, talvez seja necessário utilizar métodos de preços de transferência não baseados diretamente em comparáveis, incluindo os métodos “profit split” e técnicas de avaliação já mencionadas para remunerar a performance dessas funções importantes.”<sup>30</sup>*

Adicionalmente, devemos lembrar que ativos intangíveis podem ser transferidos facilmente de uma jurisdição para outra. Essa característica os coloca, com frequência, como foco de planejamentos tributários internacionais. Em geral, tais planejamentos têm como ponto de partida

29 tradução livre: *“Tax administrations are given new tools to tackle the problem of information asymmetry to assist in determining the appropriate pricing arrangements for intangibles, and valuation techniques are recognised as useful tools when pricing transactions involving intangibles.”*

30 tradução livre: *“6.57 Because it may be difficult to find comparable transactions involving the outsourcing of such important functions, it may be necessary to utilize transfer pricing methods not directly based on comparables, including transactional profit split methods and ex ante valuation techniques, to appropriately reward the performance of those important functions”.*

a criação de uma estrutura com características específicas, especialmente quando os intangíveis são de propriedade intelectual, como patentes, marcas e direitos de uso. Abaixo temos alguns dos traços dessas estruturas:

- a) Centralização da propriedade legal dos ativos intangíveis em uma única entidade legal – *IP owner*.
- b) Uma *IP owner* com atividade funcional limitada, mesmo que tange ao controle, desenvolvimento e gestão de riscos do ativo intangível.
- c) Terceirização das atividades relacionadas com o controle e execução do desenvolvimento, aprimoramento, manutenção e proteção do ativo intangível.
- d) Terceirização da atividade de exploração comercial, por exemplo, pela manutenção de um distribuidor local nas jurisdições com impostos mais elevados.

Essas estruturas buscam estabelecer a *IP owner* em uma jurisdição que apresente:

- a) baixas alíquotas efetivas de imposto sobre a renda;
- b) dedução fiscal diferenciada para amortização de ativos intangíveis adquiridos;
- c) alíquotas reduzidas empresas detentoras de ativos intangíveis; e/ou
- d) alíquota nula ou reduzida de imposto de renda na fonte sobre os royalties.

Estruturas envolvendo *IP owner* representam um bom exemplo do tipo de construção que o Projeto BEPS da OCDE (OCDE, 2015 A) pretende mitigar. Entretanto, essa postura não está livre de críticas. Schwarz (2015) critica a limitação dos retornos ao proprietário jurídico sob o fundamento de que isso nega a essência do direito à propriedade que é usar, fruir, administrar e receber os valores relativos à propriedade. O autor aduz, ainda, que os exemplos contidos no relatório mencionam tão somente uma espécie de nua-propriedade sem qualquer dos direitos de propriedade do intangível, ignorando o vínculo entre a empresa e o intangível. Segundo o autor, isso pode resultar em atribuir o valor relativo ao “retorno” dos intangíveis a um prestador de serviços e não ao seu dono. Ele afirma que não foi solucionado o conflito da classificação das transações em intangíveis ou serviços.

Ademais, em junho de 2018, a OCDE divulgou orientações finais para as administrações tributárias sobre o tratamento de intangíveis de difícil mensuração (Hard to Value Intangibles - HTVI).<sup>313233</sup> A intenção é estabelecer um entendimento comum e entre as administrações tributárias sobre como aplicar ajustes resultantes das diferentes definições e tratamentos dos HTVI, e se destina a melhorar a consistência e reduzir o risco de dupla tributação econômica.

Em síntese, o relatório autoriza às administrações tributárias o uso provas posteriores acerca dos resultados financeiros de uma transação envolvendo HTVI (ou seja, informações coletadas em retrospecto sobre quão valioso um intangível se tornou) como evidência presumida sobre a adequação da transação anterior como arranjos de preços. Os resultados posteriores fornecem informações sobre a determinação da avaliação no momento da transação, mas uma avaliação revisada em potencial não deve se basear na receita real ou no fluxo de caixa sem levar em conta também as possibilidades ajustadas pelo risco de tal receita real ou fluxo de caixa materializando, no momento da transferência do HTVI.

Sobre as questões temporais, as administrações tributárias são incentivadas a aplicar práticas de auditoria para identificar e atuar sobre as transações de HTVI o mais cedo possível. No entanto, inerente a essa abordagem, reconhece-se que os resultados posteriores relevantes para a precificação da transferência da HTVI podem não estar disponíveis logo após a transação.

Também é reconhecido que o tempo decorrido entre a transação e o momento em que os resultados ficam disponíveis para as administrações fiscais nem sempre correspondem aos ciclos de auditoria ou perío-

- 
- 31 Definidos como “intangibles or rights in intangibles for which, at the time of their transfer in a transaction between associated enterprises, no sufficiently reliable comparables exist, and there is a lack of reliable projections of future cash flows or income expected to be derived from the transferred intangible, or the assumptions used in valuing the intangible are highly uncertain.” Transfer Pricing Guidelines, parágrafo 6.189
- 32 OECD: Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Action 8, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>, consulta em 26/05/2019
- 33 EY, Global Tax Alert, 27 June 2018: OECD releases guidance for tax administrations on application of approach to hard-to-value intangibles, Disponível em: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-guidance-for-tax-administrations-on-application-of-approach-to-hard-to-value-intangibles>, consulta em 26/05/2019.

dos administrativos e estatutários, em particular para intangíveis que por anos após a transação não podem ser explorados comercialmente.

O relatório reitera que ajustes pelas administrações fiscais podem incluir um ajuste à estrutura de preços adotada pelo contribuinte, mas devem refletir o que teria sido feito por empresas independentes em circunstâncias comparáveis para levar em conta a incerteza de avaliação na fixação dos preços na transação.

Ademais, a aplicação da abordagem HTVI não deve ser usada para atrasar ou ignorar os procedimentos normais de fiscalização. Algumas administrações fiscais podem encontrar dificuldades na implementação da abordagem de HTVI devido, por exemplo, a ciclos de fiscalização curtos ou a prazos de prescrição. Essas administrações fiscais podem considerar mudanças direcionadas a procedimentos ou legislação para combater essas dificuldades de aplicação, como a introdução de uma exigência para que os contribuintes notifiquem imediatamente a administração tributária quando um intangível enquadrado na definição da HTVI tenha sido transferido ou uma alteração da norma relativa a prescrição. Há orientação, também, para uso do “Mutual Agreement Procedure – MAP” (Procedimento Amigável<sup>34</sup>), não objeto deste artigo.

## **4 – AS QUESTÕES ENVOLVENDO O VALOR DO MERCADO CONSUMIDOR E DESAFIOS PARA PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA**

Muito tem sido discutido acerca da importância do mercado consumidor para fins tributários. Isso porque, os países da OCDE, os conhecidos “residence countries”, antes exportadores, agora se veem também como consumidores. Como apontado pelo Professor Sergio André Rocha<sup>35</sup>, “a digitalização da economia trouxe os países desenvolvidos para o debate, criando um ambiente de “Guerra Fiscal Internacional”.

34 No Brasil o Procedimento Amigável está regulado pela Instrução Normativa 1.846 de 28 de Novembro de 2018 e pela Portaria COSIT 12, de 14 de dezembro de 2018. Todos os tratados brasileiros têm previsão de tal procedimento (embora não conste cláusula de arbitragem)

35 Conforme palestra no evento “Impactos da Nova Diretiva da União Europeia: tendências da tributação da economia digital” do grupo de estudos de Tributação

No mesmo sentido, Pascal Saint-Amans afirmou no Congresso da IFA ocorrido em 2017 no Rio de Janeiro<sup>36</sup> que esses países estão novas situações, agora precisando garantir suas receitas tributárias.

Assim, muito se vê acerca de tentativas de instituir tributos sobre serviços digitais tanto no âmbito da União Europeia<sup>37</sup> como também de seus países membros sendo que algumas propostas focam justamente na quantidade de usuários e mercado consumidor.

Não obstante, do ponto de vista dos preços de transferência, podemos considerar que tais dados são difíceis de mensurar.

Seriam então *hard to value intangibles*? Ou essa questão é ainda mais difícil e polêmica? A já transcrita definição de HTVI (vide rodapé na página anterior), afirma que eles são “intangíveis ou direitos sobre intangíveis para os quais, no momento de sua transferência em uma transação entre empresas associadas, não existem comparáveis suficientemente confiáveis, e há uma falta de projeções confiáveis de fluxos de caixa futuros ou renda que se espera derivar do intangível transferido, ou as premissas usadas na avaliação do intangível são altamente incertas.”

Entretanto, entendemos que diferentemente de listas de clientes, “likes”, “clicks” e “seguidores” possam ser considerados intangíveis de uma empresa (eis que não se enquadram em qualquer das hipóteses de avaliação de intangíveis mencionadas na seção anterior e não são propriedade de um grupo empresarial e sim consequência de seus produtos e serviços).

Ocorre que tais pontos são determinantes para a avaliação da mesma e seus produtos no mercado atual. Muitas vezes, empresas podem ser avaliadas pelos números de “likes” e seguidores em suas redes sociais, aumentando seu valor de mercado.

Não obstante, o mercado consumidor dificilmente entrará na definição de intangíveis eis que, como mencionado, não é criado ou pertencente à empresa. Além disso, usuários são difíceis de identificar, diferentemente de dados e listas de clientes.

---

e Novas Tecnologias da FGV, disponível em: [https://direitosp.fgv.br/nucleo-de-pesquisas/nucleo-de-direito-tribut%C3%A1rio-do-mestrado-profissional,apresentação:https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/estabelecimento\\_permanente\\_e\\_tratados.pdf](https://direitosp.fgv.br/nucleo-de-pesquisas/nucleo-de-direito-tribut%C3%A1rio-do-mestrado-profissional,apresentação:https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/estabelecimento_permanente_e_tratados.pdf), acesso em 28/05/2019

36 Conforme palestra em sessão plenária da IFA ocorrida em agosto de 2017 no Rio de Janeiro

37 European Union, Fair Taxation of the Digital Economy, disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en), acesso em 28/05/2019

Acrescenta-se que o mercado consumidor também não é controlável por parte da empresa (conforme mandam as normas contábeis), embora pode ser identificável (por exemplo uma região) e apresentar benefícios econômicos futuros.

Assim, esse tema, ainda não abordado do ponto de vista dos preços de transferência merece atenção por ser crucial a valoração dos intangíveis de uma empresa, principalmente sua marca e suas tecnologias.

## 5 – CONEXÕES DA AÇÃO 8 COM A AÇÃO 13

De acordo com as disposições da Ação 13 do BEPS (Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting), as operações envolvendo intangíveis deverão ser documentadas através do Master File, sendo solicitadas as seguintes informações (OCDE, 2015 B, p. 28):

- Uma descrição geral da estratégia de desenvolvimento, propriedade e exploração de intangíveis, incluindo a localização das instalações de pesquisa e desenvolvimento e dos seus respectivos centros de gerenciamento;
- Uma lista dos intangíveis do grupo, que são importantes para fins de preços de transferência e detalhes sobre quais entidades do grupo são suas proprietárias legais;
- Uma descrição geral da política de preços de transferência do grupo; e
- Detalhes sobre qualquer transferência de intangíveis realizada.

Além disso, o *Country-by-Country Report* (CbCR) solicita informações que serão úteis para avaliar a existência de um intangível em uma localidade em qualquer jurisdição na qual uma entidade atue. Para citar apenas um exemplo, o CbCR solicita informações sobre receita, lucros e número de funcionários com 100% do tempo alocado em cada entidade do grupo no exterior. Somente através desses três dados é possível apurar evidências da existência de um intangível em uma entidade que aufera receita e lucros desproporcionais ao número de funcionários em período integral.

No Brasil, as informações relativas ao CbCR (Declaração país-a-país) devem ser apresentadas no Bloco W da Escrituração Contábil Fiscal (ECF).<sup>38</sup> O Brasil, inclusive, foi um dos primeiros países a instituir tal

38 A Declaração País a País está regulada na Instrução Normativa 1.681 de 28 de dezembro de 2016.

obrigação (já referente ao ano fiscal iniciado a partir de janeiro de 2016) e, em Novembro de 2018, a Receita Federal iniciou o compartilhamento das informações constantes da aludida declaração<sup>39</sup>.

## 5 - APLICAÇÃO DAS REGRAS BRASILEIRAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA A INTANGÍVEIS

Diferentemente da legislação da OCDE, a legislação brasileira apresenta uma lista de métodos de preços de transferência taxativa e não alinhada com os padrões internacionais. Portanto, métodos similares ao *Profit Split Method* (PSM), ou mesmo ao *Transactional Net Margin Method* (TNMM), não são encontrados em nosso ordenamento, o qual privilegiou os métodos transacionais. Assim, o contribuinte dispõe de instrumentos de aplicações limitadas ou simplesmente incapazes de avaliar transações complexas envolvendo intangíveis, como apontado por Xavier (2010, p. 308):

Na verdade, os métodos de preços de transferência tipificados pela legislação brasileira, muito embora não tenham restringido a sua aplicação a bens, direitos ou serviços amplamente comercializáveis, foram claramente concebidos para tais situações, tendo sempre como base preços no mercado de varejo, no mercado atacadista, preços no mercado brasileiro ou de outros países, preços de revenda e as afirmações nas quais baseia a definição do preço parâmetro são aquelas disponíveis em publicações ou relatórios oficiais do governo, pesquisas efetuadas por empresa ou instituição de notório conhecimento técnico ou publicações técnicas. Tais métodos são estruturalmente inadequados para operações com bens que não são amplamente comercializáveis e que enfrentam obstáculos insuperáveis na sua aplicação. É precisamente esse o caso dos bens intangíveis (...)

De fato, os métodos transacionais adotados em nossa norma demandam elementos que não se alinham com a natureza de um ativo intangível.

39 Receita Federal inicia intercâmbio da Declaração País-a-País (DPP), disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-inicia-intercambio-da-declaracao-pais-a-pais-dpp>, consulta em 27/05/2019

Método dos Preços Independentes Comparados (PIC): sua aplicação requer a existência de comparáveis idênticos ou similares. Ainda que exista a possibilidade de da realização de ajuste de similaridade sem as amarras do conceito previsto no art. 42 da IN RFB 1.312/12, o qual só faz remissão a bens, sua aplicação a intangíveis é complexa em virtude da sua singularidade e da necessidade de condições contratuais e de negócio que se coadunem.

Por seu turno, a aplicação do método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) esbarra em duas barreiras:

- a) Geralmente as multinacionais que atuam no Brasil são resistentes em abrir suas estruturas de custos a terceiros.
- b) Sob uma perspectiva contábil, a maior parte dos gastos incorridos para a composição de um direito é usualmente registrada no resultado, inexistindo, portanto, uma base de amortização que possa ser tratada como custo – elemento essencial à aplicação do método. Como exemplo, podemos citar os gastos com marketing. Eles contribuem para o aumento do valor do intangível (*branding*) ao longo do tempo, mas são lançados como despesa no resultado.
- c) Podemos ter a negociação de ativos que não possuem custo registrado em virtude de aspectos temporais. Exemplo: podemos ter a cessão do direito de imagem de uma obra cinematográfica, cujos custos incorridos para a sua produção já tenham sido totalmente amortizados na proporção da receita auferida com a sua exibição. Nesse caso, qualquer receita adicional auferida pela produtora no exterior será tratada como marginal e descolada de qualquer elemento de custo (custo igual a zero), inviabilizando a aplicação do método.

Finalmente, o uso do método PRL também encontra limitações, na medida em que somente podem ser submetidos a esse sistema os direitos que são utilizados como insumo no processo produtivo local. Desta feita, uma das condições para aplicação do método é que o gasto incorrido com a parte relacionada na importação seja tratado, sob uma perspectiva contábil, como custo de produção do bem, serviço ou direito que será revendido a terceiros. Caso o valor incorrido pela aquisição do intangível seja registrado como despesa, a aplicação do método é vedada.

Do lado da exportação a situação é mais limitada. Os métodos dos Preços Venda da Exportação (PVEx)<sup>40</sup> e do Custo de Aquisição ou

40 No caso do PVEx somente é possível o uso de comparáveis decorrentes de exportações provenientes do Brasil, ainda que realizadas por terceiros.

Produção mais Lucro (CAP) possuem as mesmas limitações dos métodos PIC e CPL aplicáveis às importações; enquanto os métodos dos Preços de Venda no Atacado e no Varejo (PVA e PVV, respectivamente) não são aplicáveis à direitos por ausência de previsão legal.

Em virtude das limitações apresentadas, acreditamos que a norma brasileira de Preços de Transferência terá que passar por uma atualização, de modo a acolher as transações *intercompany* envolvendo intangíveis, uma vez que o modelo atual é incapaz de gerar preços parâmetros que permitam avaliar com precisão tais transações.

## 6 – CONCLUSÕES

Embora do Projeto BEPS deva ser comemorado como uma importante contribuição para a discussão de Preços de Transferência envolvendo ativos intangíveis, ainda restam desafios importantes, dentre os quais destacamos alguns:

- Dificuldade na obtenção de comparáveis
- Dificuldade em isolar o impacto de um intangível específico na renda do grupo;
- Mensuração do peso de cada uma das funções DEMPE, quando essas forem desempenhadas concomitantemente por diversas empresas do grupo com alto grau de integração entre elas;
- Descasamentos entre os momentos das contribuições dadas para a constituição de um intangível e o momentos dos retornos financeiros decorrentes dessas mesmas contribuições;
- Como quantificar a transferência/compra de intangíveis que ainda estão em fase de desenvolvimento.

Esses pontos, e muitos outros, somente serão solucionados à medida que as discussões contribuirão para o amadurecimento das recomendações da OCDE (OCDE, 2015). Somente o tempo será capaz de solucionar alguns impasses.

Sob a perspectiva nacional, embora o Brasil tenha participado ativamente das discussões do BEPS no âmbito da OCDE e apontado preços de transferência como uma das ações chave dentre seus interesses

(EY, 2015), também deixou explícito que não pretende alterar o modelo de margens fixas atualmente em vigor, conforme evidenciado nas notas das ações 8 a 10 (OCDE, 2015 A, p. 185).<sup>41</sup> Essa postura deixa as empresas que atuam no Brasil em desvantagem, pois a compreensão dos aspectos de preços de transferência ligados aos intangíveis é essencial, eis que pode ajudar a análise do efetivo valor contribuído por cada empresa às criações tecnológicas e científicas e garantir uma precificação justa de tais criações no mercado dentro dos novos padrões internacionais, permitindo a definição de critérios justos de tributação.

Entretanto, deve-se ressaltar que a resistência do Brasil em adotar as diretrizes da OCDE para intangíveis não é gratuita. Ela tem como pano de fundo o peso dado pela OCDE à jurisdição no qual o valor da transação é gerado, com especial relevância para os ativos intangíveis. Dessa forma, países criadores de intangíveis (geralmente os mais desenvolvidos economicamente) se apropriam da maior parte do lucro gerado na transação, em detrimento dos países onde a renda foi gerada pela força dos seus mercados consumidores (países em desenvolvimento, geralmente). Não por acaso, o relatório de preços de transferência da ONU reconhece o mercado consumidor como elemento essencial na avaliação da distribuição do lucro tributável em uma transação.

Resta evidente que a nova orientação da OCDE (OCDE, 2015A) é focar em “substância” na condução da análise de Preços de Transferência, sendo certo que as empresas deverão ser remuneradas pelo valor de suas contribuições e dos riscos assumidos e não com base em contratos intragrupo ou outras formas de alocação de valores dentro do grupo empresarial.

Novas questões como o tratamento do mercado consumidor par afins de preços de transferência também se apresentam.

Os desafios já elencados serão enfrentados no dia a dia dos contribuintes e nos resta aguardar para verificar como eles serão enfrentados na prática.

41 “Brazil provides for an approach in its domestic legislation that makes use of fixed margins derived from industry practices and considers this in line with arm’s length principle. Brazil will continue to apply this approach and will use the guidance in this report in this context. When Brazil’s Tax treaties contain Article 9, paragraph 1 of the OECD and UN Model Tax Conventions and a case of double taxation arises that is captured by this Treaty provision, Brazil will provide access to MAP in line with the minimum standard of Action 14.”

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BAUMAN, Zygmunt. Tempos Líquidos. Rio de Janeiro, Jorge Zahar Ed., 2007.

CARDOSO, Bruno Oliveira e LOPO, Antonio Martinez, Preços de Transferência nas Operações com Intangíveis: Uma Análise do Modelo Brasileiro. Revista da Receita Federal de Estudos Tributários e Aduaneiros, 2014. <http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/70>

Comitê de Pronunciamentos Contábeis, CPC 04

European Commission - Press release, Commission decides selective tax advantages for Fiat in Luxembourg and Starbucks in the Netherlands are illegal under EU state aid rules [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-5880\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-5880_en.htm), October 21<sup>st</sup>, 2015

European Commission - Press release, State aid: Commission opens formal investigation into Luxembourg's tax treatment of McDonald's [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6221\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6221_en.htm). December 3, 2015

EY Global Tax Alert – The Latest on BEPS – 7 December 2015, <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--The-Latest-on-BEPS---7-December-2015>

EY, Global Tax Alert, 27 June 2018: OECD releases guidance for tax administrations on application of approach to hard-to-value intangibles, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--oecd-releases-guidance-for-tax-administrations-on-application-of-approach-to-hard-to-value-intangibles> International Accounting Standards, IAS 38

IUDICIBUS, Sérgio, Avaliação dos Ativos Intangíveis criados internamente: um sonho realizável? In: MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Brodel, Controvérsias Jurídico-Contábeis, 6º volume, Editora Dialética, São Paulo, 2015

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2010

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10, Final reports, 2015 A

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting – Action 13, Final reports, 2015 B

OECD: Guidance for Tax Administrations on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles - BEPS Action 8, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/guidance-for-tax-administrations-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-beps-action-8.htm>,

RECEITA FEDERAL, Instrução Normativa 1.846 de 28 de novembro de 2018

RECEITA FEDERAL Portaria COSIT 12, de 14 de dezembro de 2018

RECEITA FEDERAL, Instrução Normativa 1.681 de 28 de dezembro de 2016

RECEITA FEDERAL, Receita Federal inicia intercâmbio da Declaração País-a-País (DPP), disponível em: <http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-inicia-intercambio-da-declaracao-pais-a-pais-dpp>

SCHOUERI, Luis, The BEPS Proposals on Intangibles: The Guidelines in Breach of the Convention, Kluwer Tax Blog, <http://www.kluwertaxlawblog.com/blog/2015/10/19/the-beps-proposals-on-intangibles-the-guidelines-in-breach-of-the-convention/2015>.

SCHWARZ, Jonathan, Are legal rights irrelevant for transfer pricing after BEPS Actions 8, 9 and 10?, Kluwer Tax Blog, <http://www.kluwertaxlawblog.com/blog/2015/11/15/are-legal-rights-irrelevant-for-transfer-pricing-after-beps-actions-8-9-and-10/>

XAVIER, Alberto, Direito Tributário Internacional do Brasil, Editora Forense, 2010



# 6

## OS RELATÓRIOS DO PROJETO BEPS AÇÃO 1, AS PROPOSTAS DA UNIÃO EUROPEIA E AS ATUALIZAÇÕES REFERENTES A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL.

*Escrito com Marcus Livio Gomes<sup>42</sup>*

*Publicado no livro Tributação da Economia Digital coordenado pelos Profs. Sergio André Rocha, Marcus Livio Gomes e Gustavo Gama 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, v. 1, p. 171-188.*

### 1. INTRODUÇÃO

**A** digitalização não só transformou radicalmente aspectos do cotidiano, mas também a organização e as funções da economia e da própria sociedade. É inegável que tal impacto afetou as normas

---

42 Pesquisador Associado do Instituto de Estudos Jurídicos Avançados (IALS / University of London). Professor Associado dos programas de Bacharelado, Mestrado e Doutorado em Direito Tributário e Direito Tributário Internacional na Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Brasil. Pesquisador Líder do Grupo de Estudos sobre BEPS (Base Erosion e Profit Shifting) da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade Complutense de Madrid, Espanha. Juiz Federal da 2ª Região, Ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil e ex-Auditor Fiscal da Receita Federal do Estado de Minas Gerais. Coordenador e Docente do Comitê de Direito Tributário da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados da 2ª Região. Ex-Coordenador e Docente do Comitê de Direito Tributário do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Membro do Comitê de Avaliação, Seleção e Acompanhamento do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Membro do Comitê Executivo e Associado do Instituto Latino-Americano de Direito Tributário (ILADT).

tributárias internacionais. Mais especificamente, a digitalização mudou os métodos de comunicação e a interação entre as pessoas e a sociedade trazendo dispositivos e máquinas que transformaram relacionamentos e mercados consequentemente mexendo com empregos, privacidade e segurança, educação, saúde e política. Além de trazer mudanças, a digitalização desempenha um papel central na promoção da inovação. Diversas tecnologias emergentes, incluindo a Internet das Coisas, criptografia, impressão 3D, robótica avançada e dados governamentais abertos foram introduzidas em nossas vidas.

Nesse contexto, a Ação 1 do Projeto BEPS teve como foco a tributação da economia digital (ou digitalização da economia, nomenclatura escolhida por alguns doutrinadores<sup>43</sup> eis que, para eles, as indústrias tradicionais também estão sofrendo as transformações da era digital). A intenção desse artigo é apontar os principais pontos abordados pelos relatórios da OCDE acerca da aludida ação bem como a evolução dos estudos até a presente data.

## 2. OCDE E A AÇÃO 1 BEPS – DESAFIOS DA ECONOMIA DIGITAL<sup>44</sup>

Em 5 de outubro de 2015, a OCDE divulgou o relatório final sobre a Ação 1 do Projeto BEPS, que aborda os Desafios Tributários da Economia Digital. O relatório foi inconclusivo no que tange a aspectos de tributos diretos e, assim, a OCDE indicou que o trabalho referente à economia digital deveria prosseguir e um relatório suplementar que reflita os resultados da continuação do trabalho em questão será feito até 2020.

A fim de prosseguir as pesquisas, em setembro de 2017, a OCDE procedeu a uma consulta pública, discutida em novembro de 2017 em Berkeley, Califórnia, para melhor entender os desafios tributários da

43 PETRUZZI, Raffaele, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules? Abril, 2018, IBD Bulletin for International Taxation 72 (4a/2018)

44 Resumo elaborado com base no OECD Interim Report to discuss Tax Challenges Arising from Digitalisation disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm> consulta em 2 de abril de 2018

economia digital na prática e solicitou sugestões para enfrentar esses desafios. Em tal consulta, as partes interessadas comentaram sobre: (i) o impacto da digitalização nos modelos de negócios e na criação de valor; (ii) desafios e oportunidades para os sistemas tributários; (iii) a implementação das medidas descritas no pacote BEPS; e (iv) opções potenciais para enfrentar os desafios fiscais diretos da digitalização.

Com base nos comentários feitos por diversas empresas do setor como Sony, exemplo de empresa tradicional que viu seu “supply chain” ser alterado com a digitalização da economia e Spotify, empresa que nasceu em virtude da evolução tecnológica global, foi preparado o relatório provisório, apresentado em março de 2018, conforme havia sido solicitado pelo G20, organizado em oito capítulos diferentes, listados abaixo:

- Capítulo 1: Introdução ao Relatório Provisório sobre os desafios fiscais decorrentes da digitalização
- Capítulo 2: Digitalização, modelos de negócios e criação de valor
- Capítulo 3: Implementação e impacto do pacote BEPS
- Capítulo 4: Evolução da política fiscal
- Capítulo 5: Adaptar o sistema tributário internacional à digitalização da economia
- Capítulo 6: Medidas temporárias para enfrentar os desafios tributários decorrentes da digitalização
- Capítulo 7: Além das regras tributárias internacionais: O impacto da digitalização em outros aspectos do sistema tributário
- Capítulo 8: Conclusão do Relatório Provisório sobre os desafios fiscais decorrentes da digitalização

Dos diversos pontos destacados no relatório indicamos a seguir os que entendemos mais relevantes:

## 2.1 DIGITALIZAÇÃO, MODELOS DE NEGÓCIOS E CRIAÇÃO DE VALOR (CAPÍTULO 2)

O relatório identifica três características comuns que são frequentemente observadas em certos negócios altamente digitalizados e

que se espera que se tornem características comuns de um número maior de empresas, à medida que a digitalização continua:

i) Produção transnacional: A digitalização possibilitou que as empresas colocassem os diversos estágios de seus processos de produção em diferentes países e fornecessem acesso a um grande número de clientes em todo o mundo. Empresas altamente digitalizadas podem estar fortemente envolvidas na vida econômica de um país sem qualquer presença física significativa e alcançar escala local operacional sem mão de obra local.

ii) Dependência de ativos intangíveis, incluindo propriedade intelectual (PI): Outra característica dos negócios digitalizados é que eles investem cada vez mais em intangíveis, especialmente ativos de PI. Foi observado que o uso intenso de ativos de PI (por exemplo, software, sites e algoritmos) é central para os modelos de negócios de tais empresas.

iii) Dados, participação do usuário e suas sinergias com PI: Os modelos de negócios de empresas altamente digitalizadas incluem dados, participação do usuário, efeitos de rede e fornecimento de conteúdo gerado pelo usuário. Os benefícios da análise de dados também podem aumentar com a quantidade de informações coletadas vinculadas a um usuário ou cliente específico.

Embora a existência das três características acima mencionadas de empresas digitalizadas seja reconhecida pelos membros do “BEPS Inclusive Framework - IF”, não há consenso sobre sua relevância e importância para a localização da criação de valor e a identidade do (s) criador (es) de valor.

Ressalta o relatório que os mercados digitais são caracterizados por efeitos de rede diretos, já que a utilidade do consumo de um bem ou serviço específico é frequentemente dependente do número de outros usuários finais que consomem o mesmo bem ou serviço. Em mercados multilaterais, os efeitos de rede indiretos também podem ocorrer quando um grupo específico de usuários finais se beneficia da interação com outro grupo de usuários finais, geralmente por meio de uma plataforma on-line.

Por fim, a complementaridade é outra característica dos mercados digitais, uma vez que os clientes obtêm mais utilidade do consumo de dois ou mais produtos complementares (por exemplo, laptop complementado por programas de software).

O Relatório Provisório classifica os processos de criação de valor em três grupos e descreve sistematicamente o processo em cada um dos mesmos:

- i) Cadeias de valor, que é uma teoria da empresa que modela uma tecnologia de longo alcance em que o valor é criado pela conversão de entradas em produtos por meio de atividades sequenciais discretas, mas relacionadas.
- ii) Redes de valor, uma estrutura mais natural para muitas empresas altamente digitalizadas, contando com uma tecnologia de mediação que é usada por operadores de plataforma para vincular clientes interessados em participar de uma transação ou relacionamento.
- iii) Lojas de valor, que operam em mercados unilaterais onde as interações ocorrem com um tipo específico de usuário ou cliente, e que se caracterizam pelo uso de uma tecnologia intensiva aplicada para resolver uma demanda ou problema específico do cliente.

Para ajudar na análise de vários processos de criação de valor, o Capítulo 2 também descreve diferentes estudos de casos de modelos de negócios que são analisados em detalhes com o objetivo de isolar os recursos relevantes para o sistema tributário. Os modelos de negócios examinados nos estudos de caso são: (i) um revendedor de bens tangíveis como exemplo de uma cadeia de valor, duas plataformas multilaterais; (ii) uma empresa de aluguel de automóveis e uma rede social como exemplos de redes de valor; e (iii) uma empresa de computação em nuvem como exemplo de uma loja de valor.

### *EVOLUÇÃO DA POLÍTICA FISCAL RELEVANTE (CAPÍTULO 4)*

O Capítulo 4 descreve as medidas unilaterais relevantes para a digitalização que foram introduzidas pelos países e as agrupa em quatro categorias: (i) aplicações alternativas do limite do estabelecimento permanente; (ii) impostos retidos na fonte; (iii) impostos sobre o volume de negócios; e (iv) regimes específicos destinados a grandes empresas multinacionais. Essas medidas caracterizam-se por proteger e / ou expandir a base tributária no país em que os clientes ou usuários estão localizados, incluindo elementos vinculados a um mercado no projeto da base tributária (por exemplo, receita de vendas, local de uso ou consumo) e refletem um descontentamento entre alguns países com os resultados tributários produzidos pelo atual sistema internacional de imposto de renda. O relatório provisório apresenta o seguinte detalhamento de cada medida:

i) Aplicações alternativas dos limites do Estabelecimento Permanente (PE): Incluir medidas tomadas por alguns países, a fim de alterar a forma como o limite da tributação baseada na fonte dos lucros das empresas - a definição do PE - é aplicado ao abrigo da legislação nacional e / ou em tratados fiscais. Os desenvolvimentos observados são ou medidas que incorporam fatores de presença digital ou a aplicação do limite de “estabelecimento permanente de serviço” sem restrições de requisitos de presença física. As primeiras medidas são projetadas para estabelecer nexos em situações em que uma empresa não residente, fisicamente estabelecida em um local remoto, está tomando medidas proativamente para criar e manter uma interação contínua com os usuários e clientes de um determinado país. Exemplos de países que avançaram com a adoção do teste de presença econômica significativa são Israel e a Índia. As últimas medidas referem-se à opinião expressa por alguns países de que a exigência de presença física deixou de ser relevante para a aplicação da definição de “o estabelecimento permanente de serviço” do Artigo 5 (3) (b) da Convenção Modelo. Esta posição decorre da preocupação de que a digitalização facilitou a adoção de modelos centralizados de vendas e distribuição, onde os serviços online podem ser realizados remotamente, sem qualquer presença significativa nos mercados atendidos. Essa ampla interpretação é conhecida como o “estabelecimento permanente de serviço virtual” e foi oficialmente endossada na Arábia Saudita.

ii) Impostos retidos na fonte: Entre as medidas relevantes nessa área, o Relatório Provisório aponta que alguns países expandiram sua definição interna de royalties sujeitos a retenção em valores brutos incorporando a essa categoria itens de receita tradicionalmente classificados como lucros empresariais em tratados de dupla tributação.

Outras medidas dizem respeito à criação de uma exceção ao limite de PE para certos tributos relativos a serviços na legislação nacional e / ou tratados de dupla tributação, permitindo uma retenção na fonte em termos brutos no país de origem quando o pagador é residente naquele país. Deve-se notar que a Convenção Modelo da OCDE não contém essa exceção, ao passo que foi recentemente adicionado a Convenção Modelo da ONU como parte de sua atualização de 2017. Por fim, outros países introduziram novos impostos retidos na fonte sobre outras categorias específicas de renda, como receita de publicidade on-line.

O Brasil é apontado como exemplo de país que usa a tributação na fonte (embora isto ocorra bem antes do projeto BEPS e não tenha sofrido qualquer influência deste Projeto). Um exemplo utilizado no

relatório é a Solução de Consulta 191/2017 na qual a Receita Federal classifica o “Software as a Service” como serviço técnico consequentemente sujeito a elevada tributação na importação de serviços.

iii) “Turnover taxes” (tributos sobre o volume de negócios): refere-se a ações fora do arcabouço do imposto de renda para reivindicar direitos de tributar empresas não residentes, como fornecedores de produtos e serviços digitais sediados no exterior. Estas medidas incluem impostos setoriais sobre o volume de negócios direcionados para receitas de serviços de publicidade online e são geralmente combinados com regras de nexos abrangentes focadas no destino dos fornecimentos, sendo aplicadas a empresas residentes e não residentes, independentemente da sua localização. Exemplos dessas medidas são a taxa de equalização da Índia ou a imposição da Itália sobre transações digitais.

iv) Regimes específicos que visam as grandes empresas multinacionais: Este grupo inclui respostas legislativas mais gerais que ou criam novos regimes administrativos destinados a restabelecer um equilíbrio de poder entre as autoridades fiscais e as grandes empresas multinacionais ou introduzem regras específicas antiabuso para abordar a utilização excessiva de erosões de base pagamentos por grandes empresas multinacionais. Como exemplos, o relatório menciona o imposto sobre lucros desviados no Reino Unido e na Austrália e o tributo antierosão e antiabuso nos EUA (BEAT).

## 2.2 ADAPTAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL À DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA (CAPÍTULO 5)

Considera possíveis soluções de longo prazo para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização, com foco particular nas revisões que podem ser necessárias para a alocação de lucros existente e as regras do nexos. O capítulo começa com uma análise destes conceitos fundamentais e descreve como as características descritas no Capítulo 2 do Relatório Provisório podem interagir com tais regras. Sobre este tópico, o Relatório Provisório afirma que os membros do BEPS IF têm pontos de vista divergentes e divide os países em três grandes grupos.

O primeiro grupo de países sustenta que algumas características de modelos de negócios altamente digitalizados podem levar a desalinhamentos entre o local em que os lucros são tributados e o local em que o

valor é criado. Esse desalinhamento é, segundo o Relatório Provisório, o resultado da participação ativa dos usuários por meio de uma plataforma on-line e o valor que essa participação cria para o negócio (ou seja, valor gerado pelo usuário), que é uma característica nova e única observada em alguns modelos de negócios altamente digitalizados que não são capturados pela estrutura tributária internacional existente.

O segundo grupo de países compartilha a visão de que a transformação digital contínua da economia e, de forma geral, as tendências associadas à globalização, apresentam desafios para a contínua eficácia do atual quadro tributário internacional que não é exclusivo ou específico para modelos de negócios altamente digitalizados. Alguns países desse grupo também rejeitam explicitamente a sugestão de que os dados e a participação do usuário devem ser considerados como criadores de valor pelas empresas no país do usuário.

O terceiro grupo de países considera que as ações do BEPS trataram em grande parte das preocupações de evitar a não-tributação, embora ainda seja cedo demais para avaliar plenamente o impacto de todas as medidas. Esses países geralmente estão satisfeitos com o sistema tributário existente e atualmente não veem necessidade de qualquer reforma significativa das regras tributárias internacionais.

Embora reconhecendo essas divergências, o Relatório Provisório declara que os países compartilham um interesse comum em manter um único conjunto de regras tributárias internacionais relevantes e coerentes, para promover eficiência econômica e bem-estar global. Para esse fim, eles concordaram em construir uma revisão coerente e simultânea dos dois aspectos-chave da estrutura tributária existente (a alocação de lucros e as regras de nexos) que considerariam os impactos da digitalização na economia.

### 2.3 MEDIDAS TEMPORÁRIAS PARA ENFRENTAR OS DESAFIOS FISCAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO (CAPÍTULO 6)

Discute a opção pela adoção de medidas temporárias. A partir de sua introdução, o Relatório Provisório destaca que não há consenso global sobre o mérito ou a necessidade de medidas temporárias e, portanto, não recomenda a introdução de tais medidas. Um grupo de países opõe-se a tal medida, pois consideram que uma medida temporária dará origem a

riscos e consequências adversas. Em contraste, outros países reconhecem esses desafios, mas, ao mesmo tempo, consideram que eles não superam a necessidade de garantir que o imposto seja pago em suas jurisdições em determinados serviços eletrônicos fornecidos em suas jurisdições.

Para a concepção de tais medidas, o Relatório Provisório aponta que os países a favor de medidas temporárias reconhecem a necessidade de levar em conta as seguintes questões:

- (i) Qualquer novo imposto que um país introduz deve estar em conformidade com suas obrigações internacionais existentes. Essas obrigações incluem as impostas por convenções tributárias bilaterais, bem como as obrigações de um país como Membro da Organização Mundial do Comércio ou da UE e do Espaço Econômico Europeu;
- (ii) A intenção política de qualquer medida nesse sentido deve ser temporária, pois é essencial que os países mantenham o compromisso de alcançar um consenso global mais amplo e assegurem que, uma vez encontrada uma solução global, ela possa ser implementada de maneira rápida e coordenada;
- (iii) As medidas temporárias devem ser direcionadas àquelas empresas que são consideradas como de maior risco, que para vários países são aquelas que combinam altos níveis de escala sem massa e têm modelos de negócios que dependem muito da participação do usuário e dos efeitos da rede. Um âmbito bem definido e orientado das medidas temporárias é essencial, a fim de minimizar o impacto colateral da medida sobre outros elementos do sistema fiscal nacional e internacional.
- (iv) Um objetivo fundamental de uma medida temporária deve ser equilibrar a necessidade de abordar os desafios emergentes da digitalização da economia, evitando ao mesmo tempo o risco de excesso de tributação. Para esse fim, a taxa de imposto e o escopo da medida serão fatores importantes.
- (v) Uma consideração importante ao conceber uma medida temporária deve ser também evitar qualquer impacto negativo nas empresas em fase de arranque e nas pequenas empresas em geral, devido a restrições financeiras e obrigações de conformidade. Uma medida fiscal temporária precisaria ter um limite que não inibisse esse tipo de negócio.
- (vi) O custo administrativo e a complexidade devem ser mantidos a um mínimo durante o projeto de uma medida temporária.

## 2.4 PARA ALÉM DAS REGRAS FISCAIS INTERNACIONAIS: O IMPACTO DA DIGITALIZAÇÃO SOBRE OUTROS ASPECTOS DO SISTEMA FISCAL (CAPÍTULO 7)

Analisa as implicações da digitalização em outras partes do sistema tributário além das regras tributárias internacionais. Desde a concepção do sistema tributário até a administração tributária, desenvolvimentos relevantes incluem a ascensão de modelos de negócios que facilitam o crescimento das economias “gig” e “sharing”, bem como um aumento em outras transações peer-to-peer (P2P), o desenvolvimento de tecnologias como o blockchain e a crescente capacidade de coleta e correspondência de dados.

Uma das principais mudanças na economia facilitada pela digitalização é o rápido crescimento em plataformas on-line multilaterais que facilitam as transações entre vendedores individuais de bens e serviços para consumidores individuais, transações P2P e o crescimento e a proliferação de “compartilhamento” e “gig” economias. No que diz respeito à tributação, o Relatório Provisório observa que as plataformas multilaterais facilitam a integração na economia formal, já que as transações anteriormente não relatadas são agora realizadas através dessas plataformas, oferecendo uma trilha de auditoria eletrônica aprimorada e maior geração de relatórios de renda.

Além disso, essas plataformas on-line multifacetadas impulsionam o crescimento e aumentam as receitas porque proporcionam novas oportunidades para a atividade econômica e incentivam o movimento para a economia formal. Se essas informações das transações P2P facilitadas pelas plataformas on-line puderem ser disponibilizadas para as autoridades fiscais, elas poderão ser integradas à análise de correspondência de dados para aprimorar a conformidade fiscal.

De acordo com o relatório, a tecnologia está, de fato, expandindo as capacidades das administrações tributárias de várias maneiras, para melhorar a eficácia das atividades, melhorar os serviços prestados pelos contribuintes e reduzir os encargos.

A fim de obter os benefícios acima mencionados, áreas em que mais trabalho ajudará os governos a aproveitar os mais recentes desenvolvimentos tecnológicos são identificadas. Em primeiro lugar, salienta-se que, com o aumento do gig e das economias de compartilhamento de custos, as mudanças no mix de status tributável na economia - por exemplo, de empregado para autônomo - podem ter consequências signi-

ficativas. A compreensão das implicações fiscais da natureza mutável do trabalho é, portanto, importante nesse sentido.

A evolução das plataformas online e a natureza dos contratos entre as plataformas e seus usuários podem, por exemplo, proporcionar maiores oportunidades para que as atividades sejam estruturadas de forma a minimizar os passivos tributários e reduzir a base tributária.

Em segundo lugar, fomentar a atividade econômica nascente e assegurar tratamento tributário adequado requer que os governos levem em conta o impacto dos encargos administrativos sobre os usuários das plataformas online. Mais trabalho poderia ser realizado, diz o Relatório Provisório, para analisar as opções para alcançar um equilíbrio entre a redução da carga de conformidade para alguns contribuintes e a preservação de condições equitativas.

Em terceiro lugar, uma outra área é onde uma transação envolve pagamento de um indivíduo para outro pode ter consequências tributáveis para as partes envolvidas. As plataformas podem criar certos desafios fiscais para seus usuários, incluindo a incerteza entre os usuários em relação às suas obrigações fiscais, especialmente nos casos em que transações P2P estão envolvidas. Para enfrentar esse desafio, o Relatório Provisório discute a melhoria da educação e das declarações do contribuinte e a obtenção de dados tributários sobre transações facilitadas pelas plataformas.

## 2.5 CONCLUSÃO DO RELATÓRIO PROVISÓRIO SOBRE OS DESAFIOS FISCAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO

O capítulo final descreve as áreas de trabalho adicional que foram indicadas no Relatório Provisório e as orientações para o trabalho futuro do BEPS IF. Continuar a monitorar o impacto do pacote BEPS, em particular após as medidas de reforma tributária dos EUA 2017, será uma parte importante do trabalho do TFDE no futuro.

Apesar do vasto leque de economias em diferentes níveis de desenvolvimento e das diferentes opiniões, os membros do BEPS IF têm interesse comum em manter um conjunto relevante e coerente de regras fiscais internacionais. Reconhece-se que ações descoordenadas e unilaterais podem levar a impactos adversos sobre o investimento e o crescimento e aumentar os riscos de dupla tributação e complexidade.

O Relatório Provisório identifica as diferentes visões entre os países sobre se e em que medida as características dos modelos de negócios altamente digitalizados e da digitalização em geral devem resultar em mudanças nas regras tributárias internacionais.

Embora existam pontos de vista diferentes, o Relatório Provisório afirma que todos os membros do grupo de estudos concordam com uma revisão coerente e simultânea de dois aspectos-chave da estrutura tributária existente (regras de alocação de lucro e nexos) que considerariam os impactos da digitalização.

Após uma atualização sobre o progresso em 2019, o BEPS IF trabalhará em direção a uma solução baseada em consenso até 2020. Uma parte importante do trabalho adiante será também o monitoramento do impacto do pacote BEPS e sua implementação.

## 2.6 MENÇÕES AO BRASIL NO RELATÓRIO PROVISÓRIO

O Brasil é mencionado três vezes no relatório em questão. Na primeira delas, mostra como aumentaram as empresas que têm presença virtual de 60% (em 2009) para 70% (em 2015)<sup>45</sup>.

A segunda menção<sup>46</sup> ocorre quando é afirmado que o Brasil já tomou as providências internamente para estabelecer a declaração país a país. Vale mencionarmos que o Brasil foi um dos primeiros países a cobrar a referida declaração, já em 2017 referente ao ano-calendário 2016 na ECF dos contribuintes.

A última menção ao Brasil ocorre no âmbito dos comentários referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte para serviços técnicos, como ocorre no Brasil<sup>47</sup>. O relatório afirma que a definição de serviços técnicos não é direcionada aos serviços e produtos digitais, mas acaba por englobar diversos desses serviços.

Ademais, em suas notas de rodapé, o relatório faz menção à Solução de Consulta COSIT 191 de 23 de março de 2017 (como já exposto) que deixa claro o entendimento das autoridades fiscais de que Software as a Service (SaaS) deve ser considerado um serviço técnico por depender de conhecimentos especializados em informática e decorrer de estruturas automatizadas com claro conteúdo tecnológico.

45 Relatório, página 14

46 Relatório, página 27

47 Vide ampla definição de serviços técnicos na Instrução Normativa 1455 de 06 de março de 2014, artigo 17

## 2.7 NOVA CONSULTA SOBRE IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NA ECONOMIA DIGITAL

Acrescenta-se que nos dias 13 e 14 de março de 2019, a OCDE fará uma reunião para discutir os comentários apresentados pelo público acerca de suas novas propostas para a tributação da economia digital. O aludido relatório está dividido em 3 partes, sendo elas: 1) Introdução; 2) Alocação de lucros e nexos e 3) Propostas globais para evitar a erosão da base tributária.

A Seção 2 aponta 3 propostas referentes a alocação de lucros e nexos que são:

- (i) “participação do usuário”: tem foco no valor criado por empresas altamente digitalizadas por meio do desenvolvimento de uma base de usuários ativa e engajada e da solicitação de dados e contribuições de conteúdo. A proposta baseia-se na ideia de que a participação ativa dos usuários é um componente crítico da criação de valor para determinados negócios altamente digitalizados como plataformas de mídia social; sites de busca e marketplaces
- (ii) Intangíveis de marketing: Nesse caso, um grupo pode “alcançar” uma jurisdição, remotamente ou por meio de presença local limitada para desenvolver usuários / bases de clientes e outros intangíveis de marketing. Assim, ocorre um elo funcional intrínseco entre intangíveis de marketing e a jurisdição do mercado. Levando este link em conta, a proposta modificaria regras de preços de transferência e de tratados atuais para exigir que intangíveis e riscos de marketing associados a tais intangíveis sejam alocados “a jurisdição do mercado. A proposta considera que tal jurisdição teria o direito de tributar alguns ou todos os rendimentos associados a tais intangíveis e seus riscos associados, enquanto todas as outras receitas seriam alocadas entre os membros do grupo com base nos princípios de preços de transferência.
- (iii) Presença Econômica Significativa: presença tributável em uma jurisdição surgiria quando uma empresa não residente tivesse uma presença econômica com base em fatores que evidenciam interação com a referida jurisdição via tecnologia digital e outros meios automatizados. Receita gerada desta forma é o fator básico, mas a receita não seria suficiente isoladamente para estabelecer nexos. Somente quando combinada com outros fatores (como a existência de uma base de usuários, o volume de conteúdo digital derivado da jurisdição e

marketing, por exemplo) seria potencialmente usado para estabelecer um nexos para as receitas como uma presença econômica significativa no país em questão. A tributação poderia se dar na fonte ou através de uma fórmula.

Já o capítulo sobre propostas globais para evitar a erosão da base tributária apresenta duas propostas principais relacionados ao risco de erosão da base tributável: (i) uma regra de inclusão de renda tributável, e (ii) um imposto sobre a base de erosão dos pagamentos. Importante, mencionar que o escopo da proposta contra a erosão da base tributável não está limitado a empresas digitais e sim procura propor uma solução sistemática concebida para garantir que todas as empresas paguem um nível mínimo de imposto.

### **3. UNIÃO EUROPEIA (UE) E SUAS PROPOSTAS<sup>48</sup>**

Tal como a OCDE, a Comissão da União Europeia também propôs novas regras para garantir que as atividades digitais sejam tributadas de uma forma justa e favorável ao crescimento na UE. Segundo a Comissão, tais medidas tornariam a UE uma líder global na elaboração de leis tributárias adequadas à economia moderna e à era digital.

O recente boom nos negócios digitais, como empresas de mídia social, plataformas colaborativas e provedores de conteúdo on-line, contribuiu muito para o crescimento econômico na UE. Mas as regras fiscais atuais não foram projetadas para atender às empresas que são globais, virtuais ou que têm pouca ou nenhuma presença física.

Os dados levantados pela União Europeia indicam que 9 das 20 maiores empresas do mundo em capitalização de mercado são agora digitais, comparadas a 1 em 20 há dez anos. O desafio para a UE é aproveitar ao máximo essa tendência, garantindo que as empresas digitais também contribuam com sua parcela justa de impostos. Caso contrário, existe um risco real para as receitas públicas dos Estados-Membros: as empresas digitais têm atualmente uma taxa média efetiva de imposto que é a metade da economia tradicional na UE.

48 Resumo elaborado com base no “Press Release” da Comissão Europeia, disponível em: [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-18-2041\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_en.htm), consulta em 10 de abril de 2018

Assim, as propostas apresentadas surgiram no contexto dos Estados-Membros procurarem soluções permanentes e duradouras para garantir uma parte equitativa das receitas fiscais das atividades em linha, tal como solicitado urgentemente pelos líderes da UE em outubro de 2017. Receitas obtidas através de atividades lucrativas, como a venda de dados e conteúdos gerados pelos usuários não são capturados pelas regras fiscais de hoje. Os Estados-Membros estão agora a começar a procurar soluções rápidas e unilaterais para tributar as atividades digitais, o que cria um campo minado legal e incerteza fiscal para as empresas. Uma abordagem coordenada seria, para a eu, a única maneira de garantir que a economia digital seja tributada de maneira justa e sustentável.

Desta forma, duas iniciativas legislativas distintas propostas hoje pela Comissão conduzirão a uma tributação mais justa das atividades digitais na UE:

- (i) A primeira iniciativa visa reformar as regras tributárias das empresas para que os lucros sejam registrados e tributados onde os negócios tenham interação significativa com os usuários por meio de canais digitais. Isto constitui a solução preferida a longo prazo da Comissão.
- (ii) A segunda proposta responde a pedidos de vários Estados-Membros no sentido de um imposto provisório que abranja as principais atividades digitais que atualmente escapam totalmente aos impostos na UE.

Este pacote estabelece uma abordagem coerente da UE a um sistema de tributação digital que apoia o mercado único digital e que servirá de base para discussões internacionais destinadas a corrigir a questão a nível mundial.

### **3.1. DETALHAMENTO DAS PROPOSTAS**

Desta forma, segue abaixo um breve detalhamento das propostas apresentadas pela União Europeia.

*3.1.1. Proposta 1: Uma reforma comum das regras fiscais da UE para as atividades digitais* Esta proposta permitiria aos Estados-Membros tributare os lucros gerados no seu território, mesmo que uma empresa não tenha aí uma presença física. As novas regras assegurariam que as empresas on-line contribuíssem para as finanças públicas no mesmo nível das empresas tradicionais. Considera-se que uma plataforma digital tem uma

presença digital tributável ou um estabelecimento virtual permanente em um Estado-Membro se preencher um dos seguintes critérios: (i) exceder de 7 milhões de euros em receitas anuais num Estado-Membro; (ii) ter mais de 100.000 usuários num Estado-Membro num ano fiscal ou (iii) ter mais de 3000 contratos comerciais para serviços digitais criados entre a empresa e os usuários corporativos em um ano fiscal. As novas regras irão também alterar a forma como os lucros são atribuídos aos Estados-Membros de uma forma que reflita melhor como as empresas podem criar valor online: por exemplo, dependendo de onde o usuário está baseado no momento do consumo.

Em última análise, o novo sistema garante uma ligação real entre onde os lucros digitais são obtidos e onde são tributados. A medida poderia eventualmente ser integrada no âmbito da matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) - a iniciativa já proposta pela Comissão de afetar lucros de grandes grupos multinacionais de uma forma que reflita melhor onde o valor é criado.

### *3.1.2. Proposta 2: Tributo provisório sobre determinadas receitas de atividades digitais*

Este tributo provisório assegura que as atividades que atualmente não são efetivamente tributadas começariam a gerar receitas imediatas para os Estados Membros. Ajudaria também a evitar medidas unilaterais para tributar as atividades digitais em determinados Estados-Membros, o que poderia conduzir a uma série de respostas nacionais que seriam prejudiciais para o mercado único.

Ao contrário da reforma comum da UE das regras fiscais subjacentes, este tributo seria aplicável às receitas criadas a partir de certas atividades digitais que escapam inteiramente ao atual quadro fiscal. Este sistema será aplicado apenas provisoriamente até que a reforma abrangente tenha sido implementada e tenha mecanismos embutidos para aliviar a possibilidade de dupla tributação.

O tributo será cobrado das receitas criadas a partir de atividades nas quais os usuários desempenham um papel importante na criação de valor e são os mais difíceis de capturar com as regras fiscais atuais, como por exemplo: venda de espaço publicitário online; - atividades intermediárias digitais que permitem aos usuários interagir com outros usuários e

que podem facilitar a venda de bens e serviços entre eles; venda de dados gerados a partir de informações fornecidas pelo usuário.

Tal tributo seria cobrado pelos Estados-Membros em que os usuários estão localizados e aplicar-se-ão apenas às empresas com receitas anuais globais totais de 750 milhões de euros e receitas na UE de 50 milhões de euros. Isso ajudará a garantir que pequenas empresas iniciantes e empresas em expansão permaneçam sem carga. Estima-se que 5 milhões de euros em receitas por ano possam ser gerados para os Estados-Membros se o imposto for aplicado a uma alíquota de 3%.

Atualmente, aguarda-se a apreciação das referidas propostas pelo Conselho e pelo Parlamento Europeu.

### 3.2 COMENTÁRIOS SOBRE AS PROPOSTAS DA UNIÃO EUROPEIA E OCDE:

Conforme amplamente discutido ao longo do projeto BEPS, é difícil, e também controverso, separar a economia digital do resto da economia. Isso porque, no mundo moderno, quase todas as transações podem ser realizadas virtualmente, da compra de uma roupa a reserva de um hotel ao envio de um parecer.

Essa evolução das relações sociais levou a necessidade da evolução nos conceitos e forma de tributar, porém a complexidade, conforme apontada no relatório da Ação 1 do Projeto BEPS, deixa espaço para dúvidas e não tributação.

Vê-se, assim, que tanto a OCDE quanto a Comissão Europeia estão literalmente “correndo atrás” (vide sugestões de medidas temporárias) da possibilidade de tributar tais atividades e da atualização de suas respectivas legislações, visando evitar, no entanto, medidas unilaterais dos países que possam vir a ser prejudiciais aos contribuintes, demais países e tratados celebrados.

Os EUA já emitiram um comunicado informando que são contra qualquer tributação que seja prejudicial exclusivamente às empresas com atividades digitais eis que estas são, atualmente, as maiores geradoras de empregos e responsáveis pelo crescimento econômico do país.<sup>49</sup>

49 Vide comentário do Secretário do Tesouro dos EUA, Steve Mnuchin em <https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm0316>, acesso em 10 de abril de 2018: The U.S. firmly opposes proposals by any country to single out digital companies.

Conforme noticiado pelo Business insider<sup>50</sup>, os países membros da União Europeia têm visões diferentes sobre um tributo temporário. Enquanto Áustria, Alemanha e França são a favor de tal tributação, os países Nórdicos argumentam que tal tributo pode gerar custos administrativos mais altos do que o valor que efetivamente poderá ser recolhido.

## 4. CONCLUSÕES

Como se vê, o assunto ora tratado é instigante, porém polêmico e todos estão aprendendo a navegar no novo mundo digital. Há um claro embate entre a necessidade de tributação e também do incentivo ao crescimento das atividades digitais. Os conceitos tributários até aqui utilizados não estão dando conta da nova economia digital que quase não exige a presença física para a celebração de negócios. Desta forma, ficamos no aguardo dos próximos capítulos da evolução desse assunto tão recente e desafiador.

---

Some of these companies are among the greatest contributors to U.S. job creation and economic growth. Imposing new and redundant tax burdens would inhibit growth and ultimately harm workers and consumers. I fully support international cooperation to address broader tax challenges arising from the modern economy and to put the international tax system on a more sustainable footing.”

50 <http://business-review.eu/tech/the-eus-digital-service-tax-may-be-set-for-all-member-states-by-march-2019-193392>

# NOVA ERA DE TROCA DE INFORMAÇÕES INTERNACIONAIS: O BLOCKCHAIN COMO FACILITADOR

*Publicado no livro Estudos de Tributação Internacional - Edição Especial, coordenado por Ana Paula Saunders, Flavia Cavalcanti Pepe e Ana Claudia Utumi 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, v. 1, p. 241-258*

## 1. INTRODUÇÃO

O mundo dos negócios está cada vez mais virtual e, conseqüentemente, as transações estão interligadas e a presença física para realização de negócios em determinado país se tornou dispensável. É inquestionável que a digitalização da economia mudou nossos comportamentos diários, dos feitos mais simples como pedir um taxi ou comprar uma roupa às mais complexas transações entre grupos multinacionais.

As conseqüências desse rápido e “admirável mundo novo” são a crescente importância dos intangíveis e a facilidade de criação de estruturas empresariais globalmente eficientes e econômicas do ponto de vista fiscal, dentre outros.

Assim, cada vez mais, os países viram a necessidade de se unir para garantir a sua receita tributária, levando não só à criação do projeto BEPS<sup>51</sup> como também a diversos acordos de troca de informações, como por exemplo a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Assuntos Fiscais (no Brasil, Decreto 8.842/2016), Lei de Conformidade

51 Projeto desenvolvido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com apoio do G20, contendo 15 ações distintas para o combate às estratégias internacionais de erosão de bases tributáveis por meio de planejamentos tributários agressivos, denominadas Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”).

Tributária de Contas Estrangeiras (*Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA*) (no Brasil, Decreto 8.506/2015), Declaração País-a-País (*Country-by-Country Reporting*, oriunda da ação 13 do projeto BEPS, no Brasil regulada pela Instrução Normativa 1.681/2016), alterações em tratados para evitar a dupla tributação visando a atualização da cláusula referente a troca de informações (recentes alterações em tratados com Espanha, África do Sul, Índia, entre outros) e celebração de acordos para troca de informações com o Reino Unido e Jersey, entre outros.

Paralelamente a tais questões, o *blockchain* vem ganhando importância no meio empresarial para as mais diversas atividades, seja para Universidades atestarem a idoneidade dos diplomas emitidos, para o setor de saúde controlar o “*supply chain*” de remédios, recrutar pacientes para testes e preservar dados confidenciais.

Verificando o amplo uso do *blockchain*, é possível questionar se, nesse novo mundo da troca de informações, tal tecnologia pode vir a ter um papel relevante para os governos a fim de garantir maior eficiência nessa finalidade.

Assim, o objetivo deste artigo não é a análise dos diversos acordos para troca de informações, mas sim as discussões internacionais sobre o uso do *blockchain*, bem como o posicionamento da Receita Federal do Brasil (RFB), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN) do ponto de vista brasileiro. Serão discutidos também os direitos dos contribuintes que não podem ser esquecidos no contexto de troca de informações.

## 2. O QUE É *BLOCKCHAIN*

O *blockchain* pode ser considerado um livro-razão de informações que são replicadas em computadores unidos em uma rede “*peer to peer*”<sup>52</sup>. Seu nome vem da forma como os dados das transações são armazenados – em blocos (“*blocks*”) que são ligados entre si formando uma corrente (“*chain*”). O *blockchain* cresce conforme o número de transações ocorridas e os blocos registram e confirmam a hora e a sequência das transações que são nele incluídas. Cada bloco tem um identificador para

52 Redes de computadores onde cada um dos pontos ou nós da rede funciona tanto como cliente quanto como servidor, permitindo compartilhamentos de serviços e dados sem a necessidade de um servidor central.

as transações recentes nele incluídas com a hora, bem como o identificador do bloco anterior. A identificação do bloco anterior liga os dois blocos e impede que ele seja alterado ou um novo seja inserido entre blocos existentes. Desta forma, cada novo bloco fortalece a verificação do bloco anterior e, consequentemente, de todo o *blockchain*, garantindo a imutabilidade<sup>53</sup> dos dados.<sup>54</sup>

Assim, o passo a passo de inclusão das transações no *blockchain* é o seguinte: (i) transação é inserida no *blockchain*; (ii) a informação acerca da transação é passada aos membros do *blockchain*; (iii) os seus membros validam a transação; (iv) ocorre consensualmente a confirmação de cada bloco; (v) após o consenso o bloco é incluído no *blockchain* que consequentemente é atualizado.<sup>55</sup>

Embora tenha se tornado conhecido pelas transações com criptomoedas, o *blockchain* pode ser utilizado por diversos setores da economia como por exemplo os setores médico e educacional, mencionados na introdução a este artigo.

Conforme estudo realizado pela KPMG<sup>56</sup>, não existe uma única forma de estruturar um *blockchain*. Enquanto, de modo geral, eles têm as mesmas funções, nem sempre existe o mesmo nível de segurança e tecnologia, razão pela qual as empresas (e os governos) devem avaliar a capacidade de cada um para suas funções, bem como a segurança e risco para suas atividades.

O aludido estudo aponta dois usos diferentes do *blockchain*: (i) público que, como diz o nome, tem o acesso aberto e qualquer um pode participar, sendo as transações com as criptomoedas como *bitcoin* um exemplo e (ii) privado que tem o acesso limitado a usuários específicos - como um grupo de bancos - através de uma rede privada baseada em permissões. Quem não está na rede não pode ver ou participar das transações que ocorrem naquele *blockchain*.

Não há dúvidas que o *blockchain* a ser utilizado em trocas de informações pelos governos é o privado. Inclusive, a própria Receita Federal do Brasil<sup>57</sup> deixou claro que

53 Para fins tributários, a imutabilidade pode ser prejudicial eis que é comum a retificação de informações prestadas à Receita Federal do Brasil.

54 BILANEY, Sunny Kishore. From Value Chain to *Blockchain* – Transfer Pricing 2.0, IBFD International Transfer Pricing Journal. Julho/Agosto/2018, p. 294-296.

55 Ob cit.

56 KPMG. *Realizing Blockchain's Potential*, acesso em 18/12/2018 <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/09/realizing-blockchains-potential.pdf>.

57 Receita Federal Publica Norma Sobre Compartilhamento de Dados Utilizando

A implementação da Receita Federal utiliza a tecnologia *Blockchain*, em uma abordagem de rede permissionada em que apenas as entidades autorizadas participarão da rede. Toda a tecnologia está baseada em software livre de código fonte aberto e auditável.

Gisele Bossa e Eduardo Gomes<sup>58</sup> chamam atenção para formas de utilização da referida tecnologia e sua importância para a Administração Tributária

Em vista da dinâmica de funcionamento do *blockchain* é oportuno reconhecer sua capacidade de evitar as referidas assimetrias internas e internacionais. A *blockchain* pode sim aumentar a eficiência da Administração Tributária pois otimiza o cruzamento de informações, auxiliando na pouca uniformidade e assertividade dos campos constantes dos formulários usualmente adotados.

Ao trazer informações específicas sobre contribuintes, permitiria ao fisco selecionar as operações que devem ser fiscalizadas, com maior propriedade, resultando em trabalhos fiscais mais sofisticados e com alto potencial de arrecadação.

No mais, como poderia ser utilizada simultaneamente e em tempo real por Administrações Tributárias diversas, constituiria relevante ferramenta para a implementação de tratados internacionais.

Ademais, Aleksandra Bal<sup>59</sup> destaca que no âmbito tributário, o *blockchain* teria três usos em potencial: (i) segurança na cadeia de fornecedores; (ii) automatização do cálculo dos tributos e (iii) identificação das atividades que geram valor nas operações do grupo.

Assim, no próximo tópico serão apresentados exemplos de como o *blockchain* está sendo utilizado, bem como as discussões em âmbito internacional para posteriormente apresentar o avanço da RFB, CVM e BACEN sobre o assunto e, ao final, os debates acerca da proteção da segurança dos contribuintes na ocasião do uso do *blockchain* para troca de informações.

---

Tecnologia *Blockchain*, Novembro, 2018. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-publica-norma-sobre-compartilhamento-de-dados-utilizando-tecnologia-blockchain>. Acesso em 01/12/18

58 BOSSA, Gisele Barra e GOMES, Eduardo Paiva. *Blockchain: Tecnologia à Serviço da Troca de Informações Fiscais ou Instrumento de Ameaça a Privacidade dos Contribuintes?* In PISCITELLI, Tathiane (Coord), *Tributação da Economia digital*. RT. 2017, p. 375.

59 BAL, Aleksandra. *Does the Tax Sector Need Blockchain?* Abril, 2018. Disponível em [https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fwp%252Fpdf%252Fwp\\_tax\\_sector\\_blockchain.pdf&WT.z\\_nav=Navigation&title=Does+the+Tax+Sector+Need+Blockchain%253F](https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fwp%252Fpdf%252Fwp_tax_sector_blockchain.pdf&WT.z_nav=Navigation&title=Does+the+Tax+Sector+Need+Blockchain%253F). Acesso em 13/01/2019. Tradução livre

### 3. DISCUSSÕES NO CONTEXTO INTERNACIONAL

No contexto internacional, dois artigos acadêmicos, de autores com perfis distintos chamam bastante atenção eis que chegam às mesmas conclusões sendo o primeiro, escrito por Jose Angel Gomes Requena<sup>60</sup>, doutorando e *fellow* no Ministério da Economia da Espanha e o segundo por Sunny Kinshore Bilaney<sup>61</sup> membro do *Institute of Chartered Accountants* da Índia.

Ambos os autores concluem que do ponto de vista dos contribuintes, o *blockchain* pode ser útil para controle de transações e apresentação de informações, principalmente para fins de preços de transferência onde tal controle é essencial não só para garantir a correta aplicação dos métodos como também para ter conhecimento do local e momento onde cada transação ocorre e também para facilitar o conhecimento de transações comparáveis.

A Deloitte<sup>62</sup> ressaltou que há grandes benefícios para preços de transferência no uso do *blockchain* eis que os grupos deixariam de contar apenas com seus servidores, documentos em papel e transações informadas manualmente.

Sunny ressalta que as autoridades fiscais podem apresentar resistência ao uso do *blockchain* (o que, como veremos, não vem ocorrendo) enquanto Jose Angel ressalta a importância da privacidade e respeito ao direito dos contribuintes no compartilhamento dessas informações (vide maiores detalhes sobre esse assunto no item V).

Sobre o uso de *blockchain*, Aleksandra Bal<sup>63</sup> aponta que:

O uso de bancos de dados tradicionais é preferível onde há uma entidade confiável para gerenciar as informações e onde a garan-

60 REQUENA, Jose Gomes Angel, *Smart Contracts to Price Intercompany Transactions at Arm's Length*, Journal of International Taxation. Agosto, 2018, p. 58/62

61 BILANEY, Sunny Kishore *From Value Chain to Blockchain – Transfer Pricing 2.0*, IBFD International Transfer Pricing Journal. Julho/Agosto/2018, p. 294-296.

62 Deloitte. *Blockchain technology and its potential in taxes*. Dezembro/2017. Disponível em: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl\\_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF). Acesso em 13/01/2019.

63 BAL, Aleksandra. *Does the Tax Sector Need Blockchain?* Abril, 2018. Disponível em [https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fwp%252Fpdf%252Fwp\\_tax\\_sector\\_blockchain.pdf&WT.z\\_nav=Navigation&title=Does+the+Tax+Sector+Need+Blockchain%253F](https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fwp%252Fpdf%252Fwp_tax_sector_blockchain.pdf&WT.z_nav=Navigation&title=Does+the+Tax+Sector+Need+Blockchain%253F). Acesso em 13/01/2019. Tradução livre

tia da confidencialidade é importante. Em contraste, a tecnologia *blockchain* é uma boa solução para repositórios de informações, onde cada usuário deve poder validar e visualizar todas as informações. Em outras palavras, há um forte argumento para o uso de *blockchain* quando a desintermediação e a transparência são mais importantes que o desempenho e a confidencialidade. As marcas da tecnologia *blockchain* (transparência, desintermediação e imutabilidade) são típicas de *blockchains* públicos. *Blockchains* privados não garantem esses recursos.

Como será visto a seguir, diversos governos adotaram o *blockchain* para melhor conduzir algumas de suas atividades. Entretanto, ainda é incipiente concluir acerca da efetiva segurança de tais informações.

Exemplos de tais governos são: Dubai planeja usar a tecnologia para facilitar renovações de visto e pagamento de contas, Estônia para base de dados a ser utilizado pelos setores de segurança, judiciário legislativo e de saúde bem como a criação dos *ID-kaarts* - sistema de administração de carteiras de identidade; Gibraltar para armazenamento e transferência de bens digitais, sendo que o sistema também está integrado com a sua bolsa de valores e o Estado de Illinois nos EUA que pretende usar a tecnologia para registro de nascimentos.<sup>64</sup> Há notícia de que órgãos reguladores (como a CVM) de países como Reino Unido e Austrália também estão usando ou pretendem utilizar essa tecnologia.<sup>65</sup> Já a China emitiu a primeira nota fiscal no sistema *blockchain*<sup>66</sup>.

Vale acrescentar que em 10 de abril de 2018, diversos países Europeus assinaram uma declaração que cria a *European Blockchain Partnership (EBP)* e cooperam entre si na criação de uma infraestrutura específica para *blockchain - European Blockchain Services Infrastructure (EBSI)* que apoiar a prestação de serviços públicos digitais transfronteiriços, com os mais altos padrões de segurança e privacidade.<sup>67</sup> A Itália, inclusive, criou um con-

64 *Blockchain Adoption in Government. Maio/2018. Disponível em in <https://cryptodigestnews.com/blockchain-adoption-in-government-509398692184>. Acesso em 01/12/2018.*

65 SCHINCARIOL, Juliana, CVM Estuda uso de *Blockchain* para Cadastro no Mercado. *Jornal Valor Econômico*. Novembro/2018. Disponível em <https://www.valor.com.br/financas/5995431/cvm-estuda-uso-de-blockchain-para-cadastro-no-mercado>. Acesso em 01/12/2018

66 HUILLET, Marie. *China Issues First Tax Authority-Approved Invoice on Blockchain* Disponível em <https://cointelegraph.com/news/china-issues-first-tax-authority-approved-invoice-on-blockchain>. Acesso em 13/01/2019.

67 *European Countries to Join Blockchain Partnership*. Disponível em: <https://>

selho consultivo de blockchain composto por 30 especialistas cada um dos quais com especialização em uma indústria relevante como por exemplo meios de pagamento, telefonia e auditoria. Eles avaliarão casos de uso do *blockchain* para os setores privado e público<sup>68</sup>.

De acordo com a Comissão de Economia Digital da União Europeia<sup>69</sup>,

No futuro, todos os serviços públicos usarão a tecnologia *blockchain*. *Blockchain* é uma excelente oportunidade para a Europa e os Estados-Membros repensarem os seus sistemas de informação, promoverem a confiança dos usuários e a proteção de dados pessoais, ajudar a criar novas oportunidades de negócio e a criar novas áreas de liderança, beneficiando cidadãos, serviços públicos e empresas. A Parceria lançada hoje permite que os Estados-Membros trabalhem em conjunto com a Comissão Europeia para transformar o enorme potencial da tecnologia *blockchain* em melhores serviços para os cidadãos.

Assim, vê-se que cada vez mais, os governos estão procurando a tecnologia constante do *blockchain* para otimizar suas atividades.

Entretanto, para fins fiscais, do ponto de vista prático, quem está utilizando o *blockchain* é o governo tailandês. De acordo com informações do jornal *Bangkok Post*<sup>70</sup>, o chefe da Receita Federal da Tailândia disse que o uso de tecnologias disruptivas, como o *blockchain* com o objetivo de melhorar o sistema de coleta de impostos é a sua prioridade e tal tecnologia será usada para conferir o pagamento de tributos e acelerar ressarcimentos.

Também há informações que Estônia, Rússia, Austrália, Finlândia, Dinamarca e Polônia realizaram diversos investimentos a fim de se

---

ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/european-countries-join-blockchain-partnership. Acesso em 13/01/2019. Atualmente, os países signatários são: Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia Holanda, Itália, Irlanda, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Noruega, Polônia, Portugal, República Tcheca, Suécia, Reino Unido e Romênia.

68 **Italian Government Presents a Blockchain Advisory Board.** 08/01/2019. Disponível em: <https://coinpedia.org/news/italian-blockchain-advisory-board/>. Acesso em 13/01/2019.

69 **European Countries to Join Blockchain Partnership.** Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/european-countries-join-blockchain-partnership>. Acesso em 13/01/2019.

70 **Revenue Department to use blockchain for probes**, 05/11/2018. Disponível em link:<https://www.bangkokpost.com/business/news/1570158/%20acesso%20em%2001/12/2018>. Acesso em 01/12/2018

tornarem completamente digitais no que se refere ao cumprimento de obrigações tributárias.<sup>71</sup>

Em artigo para a revista Forbes, o economista Adam Bergman<sup>72</sup> afirma que o *blockchain* privado pode “salvar” o fisco americano (IRS) do ponto de vista de tempo, custo e segurança tornando-o um regulador mais eficiente eis que no ano de 2019 a previsão e gastos do IRS com atualizações de sistemas e outras operações *back-office* está com um custo estimado de USD 11.4 bilhões.

Já em estudo realizado sobre o assunto, a Deloitte<sup>73</sup> concluiu que além do uso para *compliance* fiscal e preços de transferência, o uso do *blockchain* seria útil em transações com tributos indiretos como por exemplo o VAT Europeu, bem como para emissões de notas fiscais eis que resultaria (i) na redução do tempo para cálculo dos tributos, (ii) as transações seriam acompanhadas em tempo real, (iii) redução dos riscos e fraudes das operações, e (iv) a maior transparência e visibilidade do sistema como um todo. Percebe-se, assim, que no exterior a maior parte das discussões inda gira no mundo acadêmico e, na prática, em setores que não são fiscais. Ainda não são conhecidas discussões para o uso do *blockchain* na troca de informações internacionais como por exemplo para fins do *Country-by-Country Reporting*. Como será exposto a seguir, a RFB está bastante avançada no que tange ao compartilhamento de informações através do *blockchain*, o BACEN também já implementou um sistema nesse sentido e a CVM está estudando a possibilidade.

71 BOSSA, Gisele Barra e GOMES, Eduardo Paiva. *Blockchain: Tecnologia à Serviço da Troca de Informações Fiscais ou Instrumento de Ameaça a privacidade dos Contribuintes?* In PISCITELLI, Tathiane (Coord), *Tributação da Economia digital*. RT., 2017, p. 370.

72 BERGMAN, Adam, *How Blockchain Technology can Save the IRS*. Junho/2018. Disponível em <https://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2018/06/04/how-blockchain-technology-can-save-the-irs/#5bd31485e7ab>. Acesso em 02/12/2018.

73 Deloitte. *Blockchain technology and its potential in taxes*. Dezembro/2017. Disponível em: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl\\_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pl/Documents/Reports/pl_Blockchain-technology-and-its-potential-in-taxes-2017-EN.PDF). Acesso em 13/01/2019.

## 4. BRASIL

### 4.1 RECEITA FEDERAL DO BRASIL

A RFB tem um dos sistemas de cruzamento de informações mais modernos do mundo. Assim, em vista da crescente importância do *blockchain* para troca de informações não foi surpresa a emissão da Portaria 1.788/2018, que inclui a possibilidade de compartilhamento de dados por *blockchain* na Portaria 1.639/2016, regulamentadora do Decreto 8.789/2016 referente ao compartilhamento de bases de dados na administração pública federal.

A segurança do *blockchain* é um dos pontos chave apontados pela Receita Federal para justificar seu uso:

O desenvolvimento de mecanismos seguros e eficientes para realizar o compartilhamento dessa base cadastral é um desafio constante da Receita Federal, que busca balancear a rastreabilidade dos dados com a maior facilidade no acesso aos dados pelas entidades autorizadas. A tecnologia *blockchain*, que tem como principal característica disponibilizar um conjunto de dados, de maneira distribuída, imutável, e com claro rastreamento de qual partícipe fez qual alteração nos dados, se mostra bastante interessante para ambiente onde a confiança é indispensável.<sup>74</sup>

Vê-se que a RFB ainda não se manifestou quanto ao uso do *blockchain* para fins internacionais como por exemplo nas informações referentes a declaração país a país ou no âmbito de troca de informações nos tratados internacionais assinados pelo Brasil.

Em seu comunicado<sup>75</sup>, ao mencionar o futuro, a RFB apenas se manifesta sobre a forma de participação:

Olhando-se para o futuro, no modelo *blockchain* da Receita Federal são três os tipos de participação: (i) a participação apenas

74 Receita Federal publica norma sobre compartilhamento de dados utilizando tecnologia *Blockchain*, Novembro/2018. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-publica-norma-sobre-compartilhamento-de-dados-utilizando-tecnologia-blockchain>. Acesso em 10/12/2018.

75 Receita Federal publica norma sobre compartilhamento de dados utilizando tecnologia *Blockchain*, Novembro/2018. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-publica-norma-sobre-compartilhamento-de-dados-utilizando-tecnologia-blockchain>. Acesso em 10/12/2018.

para consumo dos dados, (ii) a participação para contribuição sobre um campo do dado e (iii) a participação para alteração do dado, esta última a ser realizada pela entidade com as prerrogativas legais para esta ação prevista em *smart contracts*. Tais modelos permitirão a implementação não só do bCPF<sup>76</sup>, mas de futuras soluções a serem disponibilizadas pela RFB, tanto para Governo, quanto para toda a sociedade.

Entretanto, é inquestionável a internacionalização da troca de informações no mundo moderno. Do ponto de vista prático, a RFB informou recentemente<sup>77</sup> que o compartilhamento das informações da declaração país a país<sup>78</sup> iniciou-se no dia 27/11/2018 com mais 38 jurisdições referente ao ano-calendário de 2016.

Além disso, também foi noticiada a troca, pela RFB, de informações bancárias, com o envio de informações de cidadãos de 54 países que mantém contas bancárias em território nacional e recebimento de dados financeiros de brasileiros em 85 países, no contexto da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua em Assuntos Fiscais.<sup>79</sup>

76 *Blockchain* do Cadastro de Pessoas Físicas. Uma solução G2G (*Government to Government* – Governo para Governo) que busca simplificar o processo de disponibilização da base CPF, com mecanismos seguros, integrados e eficientes.

77 Receita Federal Inicia Intercâmbio de Declaração País a País. Novembro/2018. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/novembro/receita-federal-inicia-intercambio-da-declaracao-pais-a-pais-dpp>. Acesso em 10/12/2018

78 Ob Cit: relatório anual por meio do qual grupos multinacionais devem fornecer à administração tributária da jurisdição de residência de seu controlador final diversas informações e indicadores relacionados à localização de suas atividades, à alocação global de renda e aos impostos pagos e devidos. A declaração também deve identificar as jurisdições nas quais esses grupos multinacionais operam, bem como todas as entidades integrantes do grupo localizadas nessas jurisdições, incluindo estabelecimentos permanentes, e as atividades econômicas que desempenham. A referida obrigação acessória está sendo implementada coordenadamente pelos países participantes do Projeto BEPS (sigla em inglês para Base Erosion and Profit Shifting - Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros), coordenado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) com o objetivo de estudar medidas de combate à evasão fiscal por meio da transferência artificial de lucros para países com baixa tributação. Dentre os compromissos assumidos nesse contexto está o compartilhamento da Declaração País-a-País entre os países nos quais os grupos multinacionais estão presentes, por meio de acordos para a troca automática de informações em matéria tributária.

79 TAUHATA, Sergio. Receita já recebe informação de 85 Nações. *Jornal Valor Econômico*, Novembro/2018. Disponível em <https://www.valor.com.br/node/5979283>. Acesso em 18/12/2018.

Assim, no futuro, o *blockchain* poderá facilitar o compartilhamento dessas informações e é bastante provável que a RFB venha a participar de iniciativas nesse sentido.

## 4.2 CVM<sup>80</sup>

De acordo com recente notícia do Jornal Valor Econômico,<sup>81</sup> a CVM está estudando usar o *blockchain* para o desenvolvimento de um cadastro único de investidores no mercado de capitais brasileiro.

A autarquia teria assinado um acordo de cooperação acadêmica e técnica com o Instituto de Tecnologia e Sociedade do Rio (ITS Rio) para realização do primeiro passo que é a realização de um levantamento sobre o assunto. Assim, o objetivo do primeiro trabalho seria estudar o mercado e como o *blockchain* poderia ser introduzido com a garantia de proteção do investidor, além de analisar os riscos envolvidos.

O diretor do ITS informou ao Valor Econômico que, se for bem-sucedido, o cadastro único no mercado de capitais pode ser estendido a outros setores:

A CVM pode fazer convênios com outros órgãos públicos, com objetivo de dispensar burocracias. Com esse carimbo virtual não seria preciso repetir determinadas operações. Dentre as vantagens, estariam a criação de um cadastro único que traz vantagens, por exemplo, para um investidor que deseja operar em mais de uma corretora. Ele não precisaria ter um cadastro diferente em cada instituição e as informações estariam asseguradas e com a garantia de que os dados são de propriedade do investidor, que teria uma chave de segurança.

Assim, embora a CVM não tenha ainda um sistema implementado, como a RFB, acredita-se que os estudos e implementação devem avançar em breve.

---

80 Tópico escrito com base em artigo de SCHINCARIOL, Juliana, CVM Estuda uso de *Blockchain* para Cadastro no Mercado. Jornal Valor Econômico, Novembro/2018. Disponível em <https://www.valor.com.br/financas/5995431/cvm-estuda-uso-de-blockchain-para-cadastro-no-mercado>. Acesso em 01/12/2018.

81 Ob cit.

### 4.3 BACEN<sup>82</sup>

O BACEN e outros órgãos reguladores do Sistema Financeiro Brasileiro trocarão informações utilizando uma plataforma de tecnologia baseada em *blockchain*: a Plataforma de Integração de Informações de Entidades Reguladoras (Pier).

Tal sistema permite a troca de dados e informações entre o BACEN e outros órgãos reguladores como SUSEP, CVM e PREVIC principalmente no que se refere a processos administrativos sancionatórios, controle societário das empresas reguladas e conduta dos representantes das instituições financeiras.

O *blockchain* foi escolhido por, entre outros motivos, registrar os dados de cada solicitação com assinaturas criptográficas, assegurando que não haja manipulação externa. O órgão também explica que, como os dados não podem ser apagados, a troca de informações passa a estar menos sujeita a falhas de controle.

O BACEN também realizou um estudo para implementação futura de *Distributed Ledger Technology*, gênero de forma de compartilhamento de dados e informações, do qual o *blockchain* é uma espécie<sup>83</sup> em pagamentos entre bancos, similar a iniciativas de outros bancos centrais ao redor do mundo.<sup>84</sup> Entenderam os pesquisadores que “Por natureza, o valor dessa tecnologia está intimamente ligado ao efeito de rede. (...) A tecnologia *Distributed Ledger Technology* possibilitaria a criação de uma visão compartilhada única de uma grande variedade de informações alimentadas e replicadas entre as instituições.”

Os pesquisadores também demonstram preocupação com a privacidade. Para eles, “a privacidade ainda é o principal desafio: ao longo desses experimentos, não foi possível obter privacidade sem abrir mão do consenso. (...) Mais investigações são necessárias para verificar se essas opções serão capazes de resolver esse problema, e a avaliação de outras abordagens inovadoras também deve estar em ordem.”

82 Tópico escrito com base em nota do BACEN: *The new Central Bank of Brazil blockchain platform will strengthen supervisory information exchange between Brazilian regulatory authorities*, Junho/2018. Disponível em <https://www.bcb.gov.br/en/#!/c/news/1853>. Acesso em 18/12/2018.

83 Para as distinções ver *The Difference Between Blockchains and Distributed Ledger Technology*. Disponível em <https://towardsdatascience.com/the-difference-between-blockchains-distributed-ledger-technology-42715a0fa92>. Acesso em 18/12/2018.

84 Distributed Ledger Technical Research in Central Bank of Brazil. Disponível em: [https://www.bcb.gov.br/htms/public/microcredito/Distributed\\_ledger\\_technical\\_research\\_in\\_Central\\_Bank\\_of\\_Brazil.pdf](https://www.bcb.gov.br/htms/public/microcredito/Distributed_ledger_technical_research_in_Central_Bank_of_Brazil.pdf). Acesso em 18/12/2018.

Como será exposto no próximo item, não obstante a utilidade e relevância das novas tecnologias, os direitos dos contribuintes não devem ser esquecidos ou deixados em segundo plano.

## 5. GARANTIAS DOS DIREITOS DOS CONTRIBUINTES

Como amplamente mencionado tanto pelo doutrinador Jose Angel Gomes Requena quanto pelos pesquisadores do BACEN, é imprescindível a garantia da privacidade e, do ponto de vista fiscal, dos direitos dos contribuintes. O Professor Sergio André Rocha também ressalta essa importância<sup>85</sup>:

A troca de informações fiscais sempre foi tratada como uma questão de Estado. Os direitos dos contribuintes não fazem parte do dia-a-dia. Uma forma de estado de exceção está se desenvolvendo em relação a questões tributárias, sob as quais os contribuintes são tratados como transgressores que não têm direito a tais direitos básicos e fundamentais como o direito de receber notificações. (tradução livre)

Essa questão é tão relevante que foi tema do congresso da *International Fiscal Association* (IFA) em 2015 sendo que tais preocupações aumentam no atual cenário das crescentes trocas de informações.

Roberto Duque Estrada<sup>86</sup> relatou um debate ocorrido no referido congresso, levantado pelo professor Philip Baker em virtude do crescente ambiente digital e a posição de representante da OCDE sobre o assunto:

Mas a polêmica se acendeu mesmo nas intervenções do sempre lúcido e mordaz Philip Baker, que criticou severamente a inexistência de limites ao alcance da troca automática de informações e, principalmente, a impossibilidade de se garantir uma integridade

85 ROCHA, Sergio André, *Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective*, IBFD Bulletin for International Taxation, Setembro 2016, p. 502/516 tradução livre.

86 DUQUE-ESTRADA, Roberto Mais poderes ao Fisco exige maior proteção dos direitos dos contribuintes, Setembro 2015. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2015-set-30/consultor-tributario-maiores-poderes-fisco-exigem-maior-protecao-direitos-contribuintes>. Acesso em 18/12/2018.

das informações coletadas. No ambiente digital introduzido pela revolução tecnológica, quem assegura que a absurda massa de informações coletadas pelos governos não será objeto de ataques cibernéticos de hackers de todos os cantos do mundo? Quanto tempo poderão dispor os governos das informações? Para que finalidades essas informações serão utilizadas? O propósito fiscal justifica o fim da privacidade? O automatismo da informação é mesmo necessário? Mecanismos de pedidos específicos de execução célere não seriam mais prudentes?

A representante da OCDE não deixou de reconhecer que há riscos no caminho da troca automática, no que Baker retrucou: na minha terra, se diz que, quando o caminho é perigoso, não devemos segui-lo. A busca de um caminho seguro é dever das administrações, pois não há antagonismo entre a eficiência das autoridades fiscais e o respeito aos contribuintes. A conclusão geral do painel foi o reconhecimento inevitável de que, quanto maiores forem os poderes conferidos às autoridades fiscais, maior deve ser a proteção aos direitos dos contribuintes.

Quanto ao *blockchain* privado, modalidade utilizada pela Receita Federal do Brasil, como já dito, não obstante as promessas de segurança na rede, Aleksandra Bal<sup>87</sup> faz a seguinte ressalva

Embora os *blockchains* privados possam fazer uso de criptografia, eles não empregam garantias matemáticas no nível de validação ou em relação à irreversibilidade de transações. As promessas de *blockchains* privados para oferecer segurança são tão válidas quanto a honestidade das entidades que fazem a validação das transações.

Especificamente do ponto de vista brasileiro, a Constituição Federal proíbe, em seu artigo 5º, LVI a obtenção de provas por meios ilícitos, determinação também constante no artigo 30 da Lei 9.784/99 que regula o processo administrativo no âmbito federal. Assim, é possível a interpretação desses dispositivos no sentido que apenas com base legal é possível o compartilhamento de informações dos contribuintes.<sup>88</sup>

87 BAL, Aleksandra. *Does the Tax Sector Need Blockchain?* Abril, 2018. Disponível em [https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fwp%252Fpdf%252Fwp\\_tax\\_sector\\_blockchain.pdf&WT.z\\_nav=Navigation&title=Does+the+Tax+Sector+Need+Blockchain%253F](https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Fcollections%252Fwp%252Fpdf%252Fwp_tax_sector_blockchain.pdf&WT.z_nav=Navigation&title=Does+the+Tax+Sector+Need+Blockchain%253F). Acesso em 13/01/2019. Tradução livre

88 Para maiores discussões acerca de provas obtidas por meios ilegais, ver ROCHA, Sergio André, *Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective*, IBFD Bulletin for

Na esfera tributária, o artigo 199 do Código Tributário Nacional dispõe na forma abaixo, deixando claro que a troca de informações deve se dar no contexto tributário e no cenário internacional mediante acordos ou convênios.<sup>89</sup>

Art. 199. A Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio. Parágrafo único. A Fazenda Pública da União, na forma estabelecida em tratados, acordos ou convênios, poderá permutar informações com Estados estrangeiros no interesse da arrecadação e da fiscalização de tributos.

Outra questão levantada pelo Professor Sergio André Rocha<sup>90</sup> diz respeito à impossibilidade da transferência de informações a terceiros Estados. Isso se torna extremamente relevante no mundo virtual e, principalmente, no que se refere aos países que terão acesso a eventuais *blockchains* futuros contendo informações sigilosas dos contribuintes.

Nesse sentido, Gisele Bossa e Eduardo Gomes<sup>91</sup> ressaltam que

Dado o caráter anônimo e descentralizado do *blockchain*, não é recomendável sua utilização em matéria tributária antes da edição de legislação que discipline questões atinentes à ausência de nexo físico com determinada jurisdição, à devida identificação das partes envolvidas na operação, às penalidades ante a violação da confidencialidade, à inserção de cláusula de confidencialidade nos tratados firmados, dentre outras.

---

International Taxation, Setembro 2016, p. 502/516 item 4.4

89 Para maiores detalhes acerca de trocas de informações e a perspectiva brasileira, bem como a adequação dos tratados à legislação local, vide ROCHA, Sergio André, Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective. IBFD Bulletin for International Taxation. Setembro 2016, p.502/516.

90 ROCHA, Sergio André, Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective. IBFD Bulletin for International Taxation. Setembro 2016, p.502/516.

91 BOSSA, Gisele Barra e GOMES, Eduardo Paiva. *Blockchain: Tecnologia à Serviço da Troca de Informações Fiscais ou Instrumento de Ameaça a privacidade dos Contribuintes?* In PISCITELLI, Tathiane (Coord), Tributação da Economia digital. RT., 2017, p. 379/380.

Não há dúvidas que a transparência inerente à tecnologia deve ser harmonizada com os ideais de privacidade e confidencialidade na seara tributária. Se a tecnologia tem o potencial de fornecer grande quantidade de dados às Administrações Tributárias e as informações financeiras são extremamente sensíveis aos contribuintes, medidas de proteção de dados e informações dos sujeitos passivos devem ser instituídas mediante legislação própria.

Desta forma, percebe-se que embora seja autorizada a troca de informações dos contribuintes (inclusive pelo *blockchain*), o sigilo e os direitos dos contribuintes de não ter suas informações compartilhadas sem bases legais para tanto não podem ser perdidos de vista.

## 6. CONCLUSÕES

Vê-se que o compartilhamento de informações fiscais pelo *blockchain* é um caminho quase natural na esteira do uso dessa tecnologia por governos e empresas para diferentes finalidades, do controle de nascimento e carteiras de identidade ao controle de medicamentos.

Especificamente do ponto de vista dos preços de transferência, o *blockchain* pode ser extremamente útil na criação de base de dados para eventuais comparáveis, acompanhamento das transações em tempo real, registro do *supply chain* com acessos por empresas do grupo e pelo fisco reduzindo assim o risco da perda de informações e uso pelos fiscos dos diversos países para compartilhamento de informações relativas a declaração país a país além de ser um facilitador no *compliance* tributário, emissão de notas fiscais e também do ponto de vista dos tributos indiretos e vista do já mencionado controle do *supply chain*. A tecnologia pode ter a mesma utilidade no contexto dos demais acordos e tratados celebrados para fins de troca de informações, tornando esses processos mais eficientes.

Embora ainda não tenha sido criado um *blockchain* para essa finalidade internacional e a discussão de seu uso para fins fiscais ainda seja incipiente e local, a RFB já tem um sistema interno para tanto, o BACEN tem o sistema para se comunicar com outros reguladores e a CVM está estudando o assunto. Tais sistemas e estudos, entretanto, estão atualmente limitados ao cenário nacional.

Entende-se que o *blockchain* pode ajudar na criação de uma base de dados para trocas de informação globais eis que, de uma forma geral, é possível afirmar que é seguro por ser rastreável, imutável e à prova de hackers, o que leva a crer que o seu uso para a troca de informações reguladas, registradas e sigilosas faz sentido como levantado por diversos países, sendo a RFB uma das defensoras do uso dessa tecnologia.

Não obstante, é imprescindível que se tenha em mente a segurança, confiabilidade e o sigilo das informações constantes bem como a proteção do direito dos contribuintes a fim de que seja garantido que as informações lançadas são corretas e que seu compartilhamento ocorra tão somente com aqueles que têm direito a acessá-las após o devido procedimento de solicitação das informações.



## MARKETPLACES: ISS E DESAFIOS

*Publicado na Revista de Direito e as Novas Tecnologias.  
São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 3, abr./jun. 2019.*

### 1. INTRODUÇÃO

Os efeitos da digitalização da economia são inquestionáveis. A organização da sociedade e do cotidiano foi rapidamente alterada. As formas de arquivar documentos (dos disquetes para a nuvem), armazenar fotos (de álbuns para o Instagram), pedir um táxi (de um telefonema para os aplicativos), ouvir música (dos discmans para o Spotify) e de comunicação (dos telefones para celulares, Skype, etc.) são exemplos claros das alterações no dia a dia.

Além de trazer mudanças, a digitalização desempenha um papel central na promoção da inovação. Diversas tecnologias emergentes, incluindo a Internet das Coisas, criptografia, impressão 3D, robótica avançada e dados governamentais abertos foram introduzidas em nossas vidas.

Vê-se que a digitalização afetou das atividades mais simples às mais complexas. Como aponta a OCDE<sup>92</sup>, uma das principais mudanças na economia facilitada pela digitalização é o rápido crescimento de plataformas online multilaterais. Estas geralmente facilitam transações entre vendedores de bens e serviços a consumidores individuais que ocorrem fora das estruturas empresariais tradicionais. Exemplos familiares são os alugueis de quartos de hóspedes, entrega de mercadorias, serviços de transporte e compra de mercadorias online. Tais plataformas são chamadas de *marketplaces*, que são objeto desse artigo.

Dessa forma, as normas tributárias também devem se adequar à nova realidade.

---

92 OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018

No âmbito internacional, a Ação 1 do Projeto BEPS<sup>93</sup> teve como foco a tributação da economia digital (ou digitalização da economia, nomenclatura escolhida por alguns doutrinadores<sup>94</sup> eis que, para eles, as indústrias tradicionais também estão sofrendo as transformações da era digital). O estudo ainda não foi concluído tendo em vista a complexidade do tema.

No Brasil, a digitalização da economia leva a debates no nível estadual e municipal tendo ambas as esferas atualizado suas legislações a fim de englobar a nova economia digital, levando à guerra fiscal na tributação desse novo modelo.

Não obstante as vastas discussões internacionais sobre o tema e a guerra fiscal local, o foco desse artigo é a classificação dos serviços prestados pelos *marketplaces* e a incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) sobre eles.

## 2. MARKETPLACES

Marketplaces são, sem sombra de dúvida a nova forma de fazer compras. Por “compras” podemos imaginar os bens mais variados – de livros a eletrodomésticos a roupas e joias. Instintivamente, isso pode nos levar a entender que o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) incidiria sobre as atividades dos *marketplaces*.

Entretanto, é essencial a compreensão da função, responsabilidade e atividades prestadas pelos *marketplaces* a fim de melhor entender o porquê da tributação da maioria de suas atividades pelo ISS. Como aponta Richard Kestenbaum<sup>95</sup>: “*marketplace* é um website ou aplicativo que facilita a compra de várias “lojas” diferentes. O operador do *marketplace* não possui estoque. Seu negócio é apresentar o estoque de outros vendedores a um usuário e facilitar uma transação”.

93 Projeto criado pela OCDE e países do G20 contendo 20 ações para evitar a erosão da base tributária.

94 PETRUZZI, Raffaele, Addressing the Tax Challenges of the Digitalization of the Economy – A Possible Answer in the Proper Application of the Transfer Pricing Rules? Abril, 2018, IBD Bulletin for International Taxation 72 (4a/2018)

95 KESTENBAUM, Richard, What are Online Marketplaces and What is Their Future? Disponível em <https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/#3c0a0aee23284> consulta em 28/02/2019. Tradução livre.

O Banco Central do Brasil (BACEN)<sup>96</sup> define os *marketplaces* da seguinte forma: “Em sentido estrito, os *marketplaces* são empresas de comércio eletrônico, que aproximam compradores e vendedores por meio de plataformas centralizadas para a venda de produtos ou serviços.”

Richard Kestenbaum<sup>97</sup> afirma que existem 3 tipos de *marketplaces*:

- (1) Vertical: que vende bens de diversos fornecedores, mas todos os bens são de um único tipo como por exemplo joias;
- (2) Horizontal: que vende bens diferentes de diversos fornecedores, mas todos eles têm a mesma característica, por exemplo roupas;
- (3) Global: que vende bens de qualquer tipo, como roupas, livros, eletrodomésticos, carros, móveis etc.

Alberto Macedo<sup>98</sup> indica, ainda, a existência de *marketplaces* de serviços como, por exemplo, os já mencionados aplicativos de transporte.

Desta forma, é possível resumir as características dos *marketplaces* do seguinte modo: são plataformas online que não têm estoque próprio e sim apresentam os estoques de terceiros aos seus clientes, possibilitando compras de fornecedores diferentes com informação em tempo real.

Tais características podem ser observadas na cláusula contratual abaixo, retirada de um contrato celebrado entre um *marketplace* e seus consumidores finais:

*Se o estoque das lojas parceiras da xxx não puder entregar as mercadorias encomendadas por você, iremos notificá-lo o mais rápido possível e qualquer quantia debitada pela xxx do seu cartão de crédito será re-creditada em sua conta e a xxx irá notificá-lo por e-mail, no endereço fornecido por você no momento da encomenda*

A OCDE aponta, ainda, que os *marketplaces* podem ser considerados “value network” eis que seu objetivo é ser um intermediário faci-

96 Banco Central do Brasil, O que são “arranjos de pagamento”. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/htms/novaPaginaSPB/liqcentralizada.asp?idpai=SPBARRPAG&frame=1#11>, consulta em 28/02/2019

97 KESTENBAUM, Richard, What are Online Marketplaces and What is Their Future? Disponível em <https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/#3c0aaee23284> consulta em 28/02/2019. Tradução livre.

98 MACEDO, Alberto. Plataformas de Marketplace que Aproximam Usuários e Motoristas e Impostos Sobre o Consumo – O caso Uber. In: FAIM, Eurípedes; SERRANO, Mônica (Coords.). Ed. Quartier Latin, 2018, no prelo

litando (1) interações bilaterais entre ele próprio e os usuários e (2) interações multilaterais entre os usuários (e.g., compradores e vendedores; passageiros e motoristas). A criação de valor se dá na forma do estabelecimento de links entre os usuários e os serviços prestados, o que envolve operar a infraestrutura, administrar os diversos serviços e networking<sup>99</sup>.

A importância desse novo modelo de negócio é explicitada na afirmação de Giacomo Paro<sup>100</sup>:

*Não há dúvida, portanto, que os marketplaces digitais, à medida que expandem suas redes de usuários (vendedores e compradores) tendem a impulsionar os números verificados nos setores econômicos nos quais suas plataformas estão inseridas.*

*Os marketplaces digitais proporcionam assim o ganho de escala para aqueles que ofertam produtos e agregam à relação entre o consumidor e o fornecedor o elemento confiança, o que, sem dúvida, estimula o consumo.*

Ademais, para ter sucesso, os *marketplaces* devem ter êxito em atingir os seguintes objetivos: (1) redução de atritos tanto na venda quanto na compra a fim de que haja liquidez o suficiente tanto do lado do comprador quanto do vendedor; (2) garantir altos níveis de transparência e confiança a fim de que as partes se sintam incentivadas a participar das transações no *marketplace* e (3) criação de mecanismos proativos e reativos para tratar de conflitos inevitáveis que possam surgir entre os participantes do *marketplace*.<sup>101</sup>

Assim, vê-se que o *marketplace* atua precipuamente como intermediário de serviços. No próximo tópico avaliaremos as atividades que podem ser prestadas pelo *marketplace* e a incidência do ISS.

99 OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, P.43

100 PARO, Giacomo, A tributação no marketplace digital In <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-no-marketplace-digital-03062018>, acesso em 28/02/2019

101 KESTENBAUM, Richard, What are Online Marketplaces and What is Their Future? Disponível em <https://www.forbes.com/sites/richardkestenbaum/2017/04/26/what-are-online-marketplaces-and-what-is-their-future/#3c0aaee23284> consulta em 28/02/2019. Tradução livre.

### 3. INCIDÊNCIA DO ISS NAS ATIVIDADES PRESTADAS PELOS MARKETPLACES

Antes de adentrar à questão da incidência do ISS e classificação dos serviços prestados pelos *marketplaces*, vale apontar algumas características do referido tributo.

O ISS é um imposto incidente sobre fatos, no caso, a prestação de serviços e não sobre resultados (exemplo, se a elaboração de um quadro é contratada, não importa se o quadro ficou bom ou não) ou relações jurídicas (não incide sobre serviço potencial – só surge a obrigação de recolher o ISS diante de fato que efetivamente se concretizou). Isso é importante pois são irrelevantes outras informações como o Código Nacional de atividade Econômica - CNAE indicado pela empresa ou se existe um contrato formalizado. Lucro também é irrelevante para a incidência do imposto, mas há um pressuposto de que houve remuneração. O que importa é, principalmente, se houve ou não a prestação do serviço.<sup>102</sup>

Quanto aos diferentes aspectos do imposto, vale destacar<sup>103</sup>:

- **Material:** prestação de serviço, não compreendido no âmbito de incidência do ICMS (Constituição Federal artigo 155, II) e que a atividade seja prestada em proveito alheio ex. intermediação, pesquisa de mercado, publicidade. Ressalta-se que a Lei Complementar 116/2003 em sua lista anexa indica os serviços sujeitos ao ISS e cada Município tem sua lei própria (em geral cópia da referida Lei Complementar e sua lista anexa). Ademais, a incidência do imposto independe do nome dado ao serviço.
- **Temporal:** exaurimento da prestação do serviço. Esse exaurimento não pode ser confundido com o pagamento. Em regra, o serviço não é fracionado embora existam exceções como a construção civil.
- **Espacial:** trata-se do local onde os serviços foram completados (independentemente do local da escrituração, contrato, etc.). O estabelecimento prestador é qualquer lugar onde concretamente se dê a prestação de serviços. Ressalta-se que atividades consideradas “meio” não ensejam ISS.
- **Pessoal:** o sujeito ativo é o Município ou Distrito Federal onde ocorre a prestação dos serviços e o sujeito passivo é o prestador

102 BARRETO, Aires, ISS na Constituição e na Lei. Saraiva, 2009.

103 Ob cit

do serviço (existem hipóteses onde a lei atribui ao tomador dos serviços a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, como por exemplo na importação de serviços).

- **Quantitativo:** no preço do serviço está incluído tudo que é pago pelo tomador ao prestador desde que proveniente da prestação de serviços. Hipóteses de não inclusão: valores que compõem outros negócios jurídicos, valores referentes a tributos exigidos por outras esferas de governo, despesas e valores de terceiros - reembolso próprio e receitas e despesas próprias não são deduzidas enquanto despesas incorridas por terceiros e reembolsadas não são tributáveis. Já o preço do serviço é do pagamento à vista (não inclui correção monetária, juros, etc.) e o ISS incide sobre o valor após desconto.
- **Alíquotas:** de 2% a 5%.

Vale ressaltar que, com a nova economia digital a lista anexa à Lei Complementar 116/03 foi atualizada pela Lei Complementar 157/2016 a fim de englobar os novos serviços oriundos da economia digital. Essa atualização também se deu em Municípios como Rio de Janeiro e São Paulo. Dentre estes serviços estão:

Alteração de redação:

Redação Antiga	Nova Redação
Processamento de dados e congêneres. (subitem 1.03)	Processamento, <b>armazenamento ou hospedagem</b> de dados, <b>textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos</b> , e congêneres. (subitem 1.03)
Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos (subitem 1.04)	Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, <b>incluindo tablets, smartphones</b> e congêneres (subitem 1.04)

Também foram incluídos novos serviços na lista como por exemplo:

- Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet – i.e., *streaming*, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (subitem 1.09).
- Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos).

dicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita) – i.e., veiculação de publicidade e propaganda (subitem 17.25).

Dentre a vasta gama de serviços que os *marketplaces* podem prestar exemplificamos alguns como intermediação, veiculação de publicidade, pesquisa de mercado, apoio e infraestrutura administrativa.

Não obstante, ao analisar o CNAE de diversos *marketplaces*, vê-se que não há qualquer uniformidade na indicação de sua atividade primária. Os chamados *marketplaces* indicam as mais diversas atividades como primárias como 63.19-4-00 - Portais, provedores de conteúdo e outros serviços de informação na internet, 74.90-1-04 - Atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários e 73.19-0-03 - Marketing direto, para não se falar naqueles *marketplaces* que indicam apenas o comércio direcionado ao usuário final, como por exemplo 47.89-0-99 - Comércio varejista de outros produtos não especificados anteriormente ou 47.81-4-00 - Comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios.

Destaca-se, entretanto que, como já mencionado, as indicações CNAE são irrelevantes para a determinação da incidência do ISS.

No que se refere às alterações introduzidas pela Lei Complementar 157/16 e os *marketplaces*, Vitor Magnani e Jorge Luiz de Brito Junior<sup>104</sup> ressaltam que:

*Apesar das alterações promovidas pela LC 157/16, as atividades exercidas por meio dos aplicativos de mobilidade e marketplaces não se enquadram nas exceções que autorizam a cobrança do ISS no local em que localizado o tomador do serviço.*

*Isso porque, em essência, as atividades exercidas por estas empresas correspondem à intermediação de serviços (usuário/taxista, por exemplo) por meio de plataforma online (softwares), que podem ser enquadradas no item 10.02 da lista da LC 116/03 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer).*

*O Município de São Paulo inclusive se posicionou nesse sentido[ Solução de Consulta nº 32, de 10 de dezembro de 2014, editada pelo*

104 MAGNANI, Vitor e BRITO JUNIOR, Jorge, Economia Colaborativa e Imposto Sobre Serviços, in <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/economia-colaborativa-e-imposto-sobre-servicos-16102017>, acesso em 28/02/2019

*Município de São Paulo], ao analisar a prestação de serviço de viabilização de corridas de taxi por meio de uma base de taxis cadastrados e um aplicativo que conecta o passageiro ao taxi mais próximo.*

*Desse modo, aplica-se aos aplicativos mencionados a regra geral prevista pela LC 116/03, que dispõe que o serviço considera-se prestado e o ISS devido no local do estabelecimento prestador.*

Os autores apontam a dificuldade prática enfrentada pelos contribuintes em vista de cobranças indevidas de ISS perpetradas pelos Municípios e das características dos negócios dos *marketplaces*:

*Todavia, precisando lidar com situações financeiras precárias, alguns municípios vêm demonstrando, em esforço argumentativo, interesse em exigir o ISS, ainda que estas startups não tenham estabelecimentos prestadores em seu território, ou seja, sem que estejam presentes os pressupostos que autorizariam tal exigência.*

*Tais empresas usualmente atuam por meio de escritórios centrais, em que ficam concentrados os poderes de gestão e de decisão acerca dos serviços prestados. Assim, devem recolher o ISS no local em que localizados tais escritórios, já que é nessas localidades que o serviço se perfectibiliza.*

Quanto a decisões envolvendo especificamente as atividades dos *marketplaces* e a incidência do ISS, vale chamar atenção para a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13, de 14 de maio de 2018 proferida pela Secretaria de Fazenda do Município de São Paulo. A referida solução de consulta diz respeito a três serviços prestados pelo website/*marketplace*/plataforma de serviços e reflete a complexidade da análise bem como a prestação de diversos serviços simultâneos. As alíquotas apontadas e número dos serviços na lista se referem a legislação do Município de São Paulo.

*5. A análise da petição de consulta e do contrato de prestação de serviços demonstra que os serviços prestados pela consulente são os seguintes:*

*5.1 O serviço que a consulente denomina “Plataforma de comparação de preços” permite que a pessoa interessada na compra de mercadorias compare preços e características. Trata-se de uma ferramenta que auxilia a tomada de decisões.*

*5.2 O serviço que a consulente denomina “marketplace” permite a efetivação das operações de compra e venda.*

5.3 O serviço que a consulente denomina “inserção de material publicitário no website” consiste na apresentação de propagandas com o objetivo de promover a venda das mercadorias anunciadas.

6. Os serviços descritos nos subitens 5.1 e 5.3 desta solução de consulta consistem na inserção de materiais de publicidade e propaganda. Trata-se do serviço previsto no subitem 17.24 da lista constante do artigo 1o da Lei nº 13.701, de 2003, sofrendo a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sob a alíquota de 2,9%. 7. Os serviços descritos no subitem 5.2 desta solução de consulta consistem na intermediação da operação de compra e venda por meio de uma plataforma de pagamentos pertencente à consulente e remunerada por uma parcela do valor transacionado. Trata-se do serviço previsto no subitem 10.05 da lista constante do artigo 1o da Lei nº 13.701, de 2003, submetendo-se ao ISS com alíquota de 5%.

Vê-se que há evidente diferença de alíquotas dos serviços prestados (conforme legislação do Município de São Paulo). É importante, assim, que o prestador de serviços consiga delimitar os serviços prestados não só em sua execução, mas também em sua contabilidade, contratos e notas fiscais a fim de que seja de fácil percepção qual valor se refere a qual serviço.

Os *marketplaces* devem observar também o cumprimento de obrigações acessórias municipais. Um exemplo dessas obrigações é o Cadastro de Empresas de Fora do Município (CPOM), sem o qual há risco de incidência dupla do ISS.

## 4. CONCLUSÕES

Como se vê, o assunto ora tratado é novo e instigante. A fim de se adaptar à nova realidade, os Municípios já atualizaram a lista de ISS e estão buscando identificar e tributar as atividades prestadas pelos *marketplaces*.

Estes, por sua vez, prestam diversas atividades, muitas vezes simultâneas. Desta forma, para que cobranças indevidas e exacerbadas do ISS sejam evitadas, são recomendadas providências como, por exemplo, a clara indicação das atividades prestadas nos contratos, contabilidade e faturamento, bem como evidente demonstração do local de prestação do serviço e cumprimento de obrigações acessórias nos diversos Municípios.

Os desafios são muitos e, tanto as autoridades fiscais, quanto os contribuintes, estão aprendendo, ainda, a navegar e a aplicar as regras no novo mundo digital. Tal quadro leva, não raro, a guerras fiscais locais e ao embate entre, por um lado, a necessidade de tributação e, por outro, o incentivo ao crescimento das atividades digitais, que podem ser desencorajadas pela insegurança jurídica tributária.

Ficamos no aguardo, assim, dos próximos capítulos da evolução desse assunto tão recente e desafiador.

# TAXATION OF CLOUD COMPUTING IN BRAZIL: LEGAL AND JUDICIAL UNCERTAINTIES.

*Escrito com Tathiane Piscitelli<sup>105</sup>*

*Publicado no IBFD Bulletin on International Taxation, v. 72, p. 72-88, 2018.*

## 1. INTRODUCTION

Debates on the taxation of cloud computing in Brazil have primarily focused on operations involving Software as a Service (SaaS) and on the dispute between states and municipalities as to how to tax these activities. There were several normative changes in 2017 regarding this subject, and the current situation is of profound legal uncertainty for all those involved in this market. From the federal taxation perspective, *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (Brazilian Federal Revenue Service) has issued very few decisions on this topic. On the other hand, if other aspects of cloud computing are considered, such as Infrastructure as a Service (IaaS) and Platform as a Service (PaaS), the loophole is even greater.

In addition, the federal government has attempted to implement tax reforms that would significantly change the distribution of taxing powers by introducing a singular tax on goods and services. Such a tax should resolve the conflict between states and municipalities regarding the taxation of operations that take place in a virtual environment, including in the cloud. Under the Brazilian federative regime, the taxing

---

105 Professora da FGV Direito SP e coordenadora do Núcleo de Direito Tributário da mesma instituição. Presidente da Comissão Especial de Direito Tributário da OAB/SP. Doutora e mestre em Direito pela Universidade de São Paulo

power with regard to services lies with the municipalities; with regard to goods, it lies with the states. However, in the current circumstances of financial and political crisis in Brazil, it is unlikely that these changes to the tax system will be approved, given potential revenue losses.

The goal of this article is to present the central aspects of cloud computing taxation in Brazil, especially focusing on the evolution of promulgated norms and case decisions. From a general perspective, the intention is to draw attention to the existing federative disputes in order to present an analysis of the current legal scenario at all levels.

The article is structured as follows. Section 2. briefly discusses the concept of cloud computing to identify the relevant legal discussions. Subsequently, in section 3., the authors, by exclusive focusing on SaaS, analyse the evolution of the precedents of the Brazilian *Supremo Tribunal Federal* (Federal Supreme Court, STF) regarding the taxation of computer programs. This analysis is relevant, as many of the concepts adopted in STF decisions are the starting point for the legal discipline on the subject. Section 4. considers sub-national norms and, specifically, the conflict between the states, which levy the *imposto sobre circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação* (tax on the sale of goods and on the provision of interstate and intermunicipal transportation services and communication services, ICMS), and municipalities, which apply the *imposto sobre serviços* (municipal tax on services, ISS) on digital goods, primarily since the end of 2015. Section 5. addresses the federal tax treatment that has been applied to these operations and evaluates the effect that the federal tax treatment has on state and municipal taxation. In section 6., which concludes the article, the authors critically apprise all that has been analysed previously with the intention of contributing to the future institutional design of the taxation of cloud computing in Brazil.

## 2. CLOUD COMPUTING: DEFINITION AND POTENTIAL LAYERS

The concept of cloud computing adopted in this article is based on the definition of the US National Institute of Standards and Technology (NIST), which was created a few years after this expression was first

used by Eric Schmidt,<sup>106</sup> then Chief Executive Officer (CEO) of Google. According to the NIST:

Cloud computing is a model for enabling ubiquitous, convenient, on-demand network access to a shared pool of configurable computing resources (e.g., networks, servers, storage, applications, and services) that can be rapidly provisioned and released with minimal management effort or service provider interaction.<sup>107</sup>

From a general perspective, the intention is to enable the user, *inter alia*, to access software, storage space and data processing capacity without acquisition of the relevant infrastructure. Access to such functions would typically be via the Internet, and flexibility would be one of its central characteristics, with the possibility for contracting according to the user's demands.<sup>108</sup>

According to the NIST, cloud computing can be offered in the following three distinct layers: (1) IaaS; (2) PaaS; and (3) SaaS. The difference between them lies in the level of outsourcing available for the user to access the necessary technology and carry out its business and operations.

IaaS is intended to provide the user with the ability to process, store, and use Internet together with other resources that are necessary to develop and use computer programs. This layer has the lowest level of outsourcing. The user accesses the computing infrastructure essential to the business via the Internet, but retains on the premises the operating system and all of the other applications necessary for the company's activities. According to the NIST:

the consumer does not manage or control the underlying cloud infrastructure but has control over operating systems, storage, and

106 .“What’s interesting [now] is that there is an emergent new model,” Schmidt said, “I don’t think people have really understood how big this opportunity really is. It starts with the premise that the data services and architecture should be on servers. We call it cloud computing - they should be in a “cloud” somewhere.” See A. Regalado, *Who Coined “Cloud Computing”?*, MIT Tech. Rev. (31 Oct. 2011), available at [www.technologyreview.com/s/425970/who-coined-cloud-computing](http://www.technologyreview.com/s/425970/who-coined-cloud-computing) (accessed 20 Dec. 2017).

107 .P. Mell & T. Grance, *The NIST Definition of Cloud Computing*, NIST Special Publication 800-145. US Department of Commerce (Sept. 2011), available at <http://faculty.winthrop.edu/domanm/csci411/Handouts/NIST.pdf> (accessed 20 Dec. 2017).

108 .Other essential characteristics according to the NIST definition are: broad network access, resource pooling, rapid elasticity and measured service. See Mell & Grance, *supra* n. 2.

deployed applications; and possibly limited control of select networking components (e.g., host firewalls).<sup>109</sup>

On the other hand, when using PaaS, the user, in addition to having access to the computational infrastructure, i.e. the IaaS layer relating to the hardware, is able to work on the development of software and therefore access an operating system from which he can, inter alia, create databases, tools and applications. In this case:

the consumer does not manage or control the underlying cloud infrastructure including network, servers, operating systems, or storage, but has control over the deployed applications and possibly configuration settings for the application-hosting environment.<sup>110</sup>

Finally, SaaS is the latest layer of cloud computing, which is based on the other layers without, however, the user being able to control them. SaaS provides the user with access to a computer program that has an application, which is installed on a given platform and uses a determined storage infrastructure:

The applications are accessible from various client devices through either a thin client interface, such as a web browser (e.g., web-based email), or a program interface. The consumer does not manage or control the underlying cloud infrastructure including network, servers, operating systems, storage, or even individual application capabilities, with the possible exception of limited user specific application configuration settings.<sup>111</sup>

The sum of the IaaS and PaaS layers is what is referred to as the “cloud”<sup>112</sup>. Its typical users are software developers and service providers that either need to access such infrastructure to provide SaaS to end-users<sup>113</sup> or entities that choose not to be concerned about such issues. It is, therefore, a business-to-business (B2B) solution.

109 .Mell & Grance, *supra* n. 2.

110 .Id.

111 .Id.

112 .O. Mazur, *Tax Challenges in the Cloud*, J. Internet L. 10 (2015) and R.B. Cummings, *Taxation in the Cloud*, 29 J. St. Taxn. p. 15 (2010-2011), available at <http://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/jrnsttax29&div=21&id=&page> (accessed 20 Dec. 2017).

113 .G. Savir, *Cloud IT and Tax IT: A Suggested Framework for the Taxation of Cloud*

On the other hand, the provision of SaaS can be carried out either by entities or by individuals, using a model under which all of the computational infrastructure, including software, is outsourced. It is probably because of the greater use of SaaS that legal disputes often focus on this layer.<sup>114</sup>

In Brazil, the scenario is the same. Debates on the correct taxation of cloud computing operations have primarily focused on the legal qualification of SaaS and the disputes between states and municipalities with regard to the power to tax such operations. The peculiarity of the Brazilian tax system regarding the attribution of power to municipalities to tax services, and the attribution of power to states to tax goods and specific transport and communication services, has been the focus of the controversy involving the definition of the taxation of computer programs. This is true both from a general perspective and regarding SaaS specifically. Details of this dispute are considered in section 3.

### 3. THE TAXATION OF COMPUTER PROGRAMS AND THE STF JUDGEMENTS

The more general normative discipline regarding the ownership of computer programs has its origin in Brazilian copyright law, which, as early as 1987, established that the economic exploitation of such assets could only occur by way of licences or assignment agreements entered between the parties.<sup>115</sup> In other words, the software owner would grant the user the right to use the program without transferring the ownership in a strict sense.

In 1998, with the enactment of *Lei* (Law) 9.609/1998 (the “Software Law”), Law 7.646/1987 was repealed. Despite this, there was no substantial change in the form of the hiring out of assets according to article 9, which stated that: “the use of a computer program in the country will be subject to a license agreement”<sup>116,117</sup>

---

*Computing* p. 13, available at [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2851690](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2851690) (accessed 20 Dec. 2017).

114 .See Cummings, *supra* n. 7 and O. Mazur, *Taxing the Cloud*, 103 Cal. L. Rev. 1, pp. 1-66 (Feb. 2015).

115 .BR: *Lei* (Law) 7.646/1987, art. 27. This law was so arranged to complement BR: Law 5.899/1973, which dealt with copyright protection.

116 .BR: Law 9.609/1998, art. 9.

117 .This and all subsequent translation from Portuguese into English are the authors’

Initial discussions on the taxation of computer programs were carried out in the light of this legal framework. As noted in section 1., the Brazilian *Constituição* (Constitution) distributes the power to tax goods and/or merchandise and services between sub-national political units, by way of the ICMS (the Brazilian tax that most closely resembles a value-added tax), under which the states can tax the movement of goods, and the ISS, under which municipalities can tax the services listed in a complementary national law.

Given this, and considering that the license agreement does not result in the transfer of software ownership, would it not make sense to consider the levy of the ICMS? If not, would the appropriate solution be taxation under the ISS? In other words, could the granting a licence for use be considered a “service”?

The answer to these questions was initially given by the list of services set out in *Decreto-Lei* (Decree-Law) 406/1968,<sup>118</sup> which was legislation that originally applied to the ISS, taken together with the amendments in *Lei Complementar* (Complementary Law) 56/1987.<sup>119</sup> For the municipalities, item 24 of the list contemplated licences granted regarding the operation of software, i.e. an “analysis, including of systems, examinations, surveys and information, collection and processing of data of any nature”. On the other hand, states continued with the intention of taxation by way of the ICMS, on the ground of the existence of “goods” in the event of the assignment of a licence to use standardized software.

Initially, the understanding of the courts at various levels was directed to the exclusive taxation by way of the ISS, due to the wording of item 24 of the list of services attached to Decree-Law 406/1968. However, the dispute soon reached the STF, and the previous decisions of the inferior courts were subject to significant change.

The first related Brazilian Supreme Court decision, issued in 1998, held that it was possible to levy the ICMS in cases of “circulation of copies of mass-produced and commercialized computer programs in the retail sector - such as so-called “off-the-shelf software”. In such circumstances, before the materialization of the *corpus mechanicum* of the intellectual creation, there would be “merchandise available for sale”. However, with regard to intangible assets, in respect of which there is

---

unofficial translations.

118 .BR: *Decreto-Lei* (Decree-Law) 406/1968.

119 .BR: *Lei Complementar* (Complementary Law) 56/1987.

“licensing or assignment of right of use”, the power to tax would lie with the municipalities by way of the ISS.<sup>120</sup>

Shortly after this decision, Complementary Law 116/2003,<sup>121</sup> which established a new list of services in respect of the ISS, was published. In this context, item 1.05 determined the levy of the tax in the “licensing or assignment of right to use computer programs”, which legitimized the municipal power to levy the tax and reflects the understanding of the STF.

However, technological developments quickly resulted in the decision of the STF becoming obsolete. With the progressive abandonment of physical media and the commercialization of standardized software by way of downloads, the paradigm of the materialization of the *corpus mechanicum* could not prevail.

For this reason, in 2010, the issue was once again considered by the STF, during a judgement in respect of the injunction in the *Ação Direta de Inconstitucionalidade* (Direct Action of Unconstitutionality) No. 1.945/MT (ADI/MC 1945).<sup>122</sup> In this lawsuit, the issue in question was whether standardized software, transferred by way of a download, should be subject to the ICMS or, alternatively, whether such a levy would be conditional on the existence of tangible property, as the 1998 decision appeared to assume.

The ruling decided that the ICMS should be levied even in cases of the absence of physical support. The criterion that prevailed in determining the existence of merchandise was the standardization of the software and, therefore, the presence of “off-the-shelf software”.

Consequently, from the perspective of existing precedents, it is possible to say that the STF has decided on the basis of the degree of customization of the program as being a relevant feature in the definition of the ICMS or the ISS levy the levying of the ICMS or the ISS with regard to software. If the software is standardized, it should be taxable by way of the ICMS. Alternatively, if the software is customized, it should be regarded as a service and, therefore, taxable under the ISS.

However, with regards to operations performed in the cloud and specifically in the case of SaaS, this distinction may not be so clear. Despite the fact that a SaaS contract can give access to standardized soft-

120 .BR: STF, *Apelo Extraordinário* (Extraordinary Appeal) No. 176.626/SP.

121 .BR: Complementary Law 116/2003.

122 .BR: STF, 2010, *Ação Direta de Inconstitucionalidade* (Direct Action of Unconstitutionality) No. 1.945/MT (ADI/MC 1945).

ware, it also has features that are shaped by demand, on the needs of each user. As a result, initially, the simple fact that there is standardized software accessible by way of cloud does not appear to be sufficient to define the incidence of the ICMS or the ISS.

In this context, it is necessary to analyse the normative evolution that occurred following the 2010 decision to understand fully the legal scenarios that surrounds this issue. This is the subject of section 4.

#### 4. THE CONFLICT BETWEEN STATES AND MUNICIPALITIES REGARDING THE TAXATION OF CLOUD COMPUTING

The progressive diffusion of software operations, coupled with the decisions of the STF, which extended the standardization criterion to download software, resulted in the intensification of the dispute between states and municipalities regarding the taxation of such operations. The first action of the states to assure their power to tax downloads of digital goods occurred with the publication of Convênio ICMS (Agreement) 181/2015 of the *Conselho Nacional de Política Fazendária* (National Council of Finance Policy, CONFAZ).<sup>123</sup> As one of the authors has already noted,<sup>124</sup> ICMS Agreement 181/2015 authorized 18 out of the 26 states of the Brazilian Federation to grant a reduction in the calculation basis for transactions with regard to:

software, programs, electronic games, applications, electronic files and similar, standardized, even if they are or can be adapted, made

123 .BR: *Convênio* (Agreement) ICMS 181/2015. “The National Council of Finance Policy - CONFAZ is the college formed by the Secretaries of Revenue, Finance or Taxation of the States and the Federal District, whose meetings are chaired by the State Minister of Finance. It is the responsibility of the State Minister of Finance to enter into agreements for concession or revocation of exemptions, incentives and fiscal and financial benefits of the Tax on Operations related to the Circulation of Goods and on Services of Interstate, Intermunicipal and Communication Services - ICMS (Brazilian Constitution, art. 155, II § 2º, XII, g and Complementary Law nº 24, of 7.1.1975)”. See [www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ](http://www.confaz.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/CONFAZ) (accessed 6 Feb. 2018).

124 .T. Piscitelli, *Os desafios da tributação do comércio eletrônico*, 1 Revista de Direito Tributário Contemporâneo, pp. 195-216 (2016).

available by any means, including in the operations carried out by means of the electronic transfer of data.

Under the terms of the first clause, once the reduction was performed, the tax burden must correspond to the minimum percentage of 5% of the value of the operation.

The publication of ICMS Agreement 181/2015 did not, however, have immediate effects. This was due to the absence of clear criteria in respect of the essential elements of the tax levy, such as the definition of the place of incidence, for the purposes of determining the state that was competent to impose it, and also the timing of taxation. The State of São Paulo, for example, which initially changed its ICMS regulations to take account of the effect of downloads, ceased this some months later due to the absence of these criteria.<sup>125</sup>

Nevertheless, considering the STF position adopted in 2010 in the judgement of the injunction in ADI/MC 1945, together with the provisions of ICMS Agreement 181/2015, the legal scenario was relatively clear. Operations involving software, physical or transferred by way of download, would be subject to the ICMS only if they were standardized. In the case of customization, the taxing power would lie with municipalities by way of the ISS.

Approximately one year after the publication of ICMS Agreement 181/2015, given the ineffectiveness of its provisions, Complementary Law 157/2016,<sup>126</sup> which proposed several changes to the ISS, was published. For the purposes of this article, the authors would emphasize the expansion of the list of services provided in Complementary Law 116/2003, consider hypotheses arising from technological developments, such as the dissemination of videos and music by way of streaming (item 1.09) and “processing, storage or hosting of data, texts, images, videos, electronic pages, applications and information systems, among other formats, and similar” (item 1.03).

The last item enabled municipalities to tax cloud computing, in all of its manifestations, i.e. IaaS, PaaS or SaaS. The only condition is the approval of the relevant municipal laws, which include in the municipalities’ lists of the services covered in Complementary Law 157/2016. It is precisely this question that has reopened the debate between states and municipali-

125 .For details regarding the normative evolution in the State of São Paulo up to 2016, see Piscitelli, *supra* n. 19.

126 .BR: Complementary Law 157/2016.

ties, as, with regard to cloud computing, there is no downloading because the software, standardized or not, is accessed by way of the Internet.

The Municipality of São Paulo was the first to position itself regarding the possibility of taxing such operations under ISS, even if with regard to standardized software. In this sense, *Parecer Normativo Municipal* (Municipal Normative Opinion) 1/2017<sup>127</sup> not only declares the municipal power to tax SaaS contracts, but also states that all electronic transfers of software, even standardized ones, are subject to ISS.

In analysing the wording of the legislation in question, there are two important points to consider. First, there is a clear denial of the guidance of the STF regarding the tax power of the states in imposing the ICMS on downloads of off-the-shelf software. Second, if there is no download, as access is by way of the cloud, even in respect of standardized software, the Municipality of São Paulo has affirmed its taxing power with regard to the ISS.

The reaction of the State of São Paulo was immediate. A few months later, the Tax Administration Office of the State of São Paulo published the *Decisão Normativa CAT* (CAT Normative Decision) 4/2017,<sup>128</sup> in which stated its position with regard to the levying of the ICMS involving any and all standardized software, regardless of the form of commercialization, i.e. physical, by way of a download or access by way of the cloud.

In order to corroborate this position, in less than 15 days, the ICMS Agreement 106/2017 was published, with the intension of improving the ICMS collection procedures with regard to digital goods and merchandise commercialized by way of electronic data transfers. The objective was to make ICMS Agreement 181/2015 effective by clearly defining the taxable person and the place where the tax should be imposed. The wording of ICMS Agreement 181/2015 also clarifies the possibility not only of taxing goods transferred by way of downloads, but also software accessed via a virtual platform. ICMS Agreement 181/2015, therefore, permits the taxation by the ICMS of cloud computing.

The only condition for states to exercise this power is the adequate nature of their internal legislation. The State of São Paulo was the first to act. On 22 December 2017, it published *Decreto* (Decree) 63.099/2017,<sup>129</sup> which amended its ICMS regulations to incorporate the rules of ICMS

127 .BR: Municipality of São Paulo, *Parecer normativo Municipal* (Municipal Normative Opinion) 1/2017.

128 .BR: State of São Paulo, *CAT Decisão Normativa* (CAT Normative Decision) 4/2017.

129 .BR: State of São Paulo, *Decreto* (Decree) 63.099/2017.

Agreement 181/2015 regarding the taxing power and liability regarding operations with digital goods.

In spite of this, there are several questions regarding the constitutionality of Decree 63.099/2017, which can be raised in light of the wording of ICMS Agreement 181/2015. The most obvious of these is the misuse of this legal method to discipline subjects that are exclusive of complementary law. A Direct Action of Unconstitutionality (ADI No. 5659) has been filed in the STF to consider this and other points. At the time of the writing of this article, the STF had not yet given its decision regarding this issue.

Given this brief history and an exclusive focus on cloud computing, it is possible to state that, currently, there is an overlap of the levy tax with regard to these operations. This is because of the existence of, on the one hand, the ISS, based on the most recent version of Complementary Law 116/2003, and, on the other, the ICMS, given the recently issued ICMS Agreement 106/2017.

Section 5. now considers the federal tax treatment that has been applied to these operations. Consequently, with a full view of the normative structure regarding the issue, it is possible to present criticisms and a potential solution to this legal conflict.

## 5. FEDERAL NORMATIVE EVOLUTION

At the outset, it is important to emphasize that Brazil imposes higher taxation on both imported and locally provided services. With regard to the import of technical services,<sup>130</sup> where the SaaS models applies, the relevant rates of tax are: a withholding tax of 15% or 25%;<sup>131</sup> the ISS at rates of between 2% and 5%, the *programa de integração social* (social integration programme, PIS)/the *contribuição para financiamento da seguridade social* (contribution for financing social security, COFINS)

130 .Under BR: *Instrução Normativa* (Normative Instruction) 1.455/2014, art. 17, IIa, a technical service is considered to be the execution of a service that depends on specialized technical knowledge or that involves administrative assistance or consultancy carried out by independent professionals or with an employment relationship or as a result of automated structures with technological content.

131 .The rate is 15% when the amounts remitted to jurisdictions that are not considered to be tax havens under BR: Normative Instruction 1.037/2010, art. 1 and 25% when the remittance is made to such jurisdictions.

at a rate of 9.25%; the *contribuição de intervenção no domínio econômico* (contribution for the intervention on the economic domain, CIDE) at a rate of 10%; and the *imposto sobre operações financeiras* (tax on financial transactions, IOF) at a rate of 0.38%. The withholding tax and the ISS are imposed on foreign legal entities, and the CIDE, the PIS/COFINS and the IOF are imposed on Brazilian legal entities. Given the tax treaties that Brazil has concluded with Austria, Finland, France, Japan and Sweden, the withholding tax rate on the import of services regarding these countries is 0% as under *Ato Declarativo Interpretativo* (Interpretative Declaratory Act) 5/2014.<sup>132</sup> Details regarding the offset and credit of these taxes are not covered in this article.

Locally, Brazilian legal entities providing services are liable to pay: the *imposto de renda das pessoas jurídicas* (corporate income tax, IRPJ)/the *contribuição social sobre o lucro líquido* (social contribution on net profit, CSLL) at a rate of 34%; the PIS/COFINS at rates of 9.25% or 3.65%; and the ISS at rates of between 2% and 5%. With regard to SaaS, the discussion in section 4. regarding the levying of the ICMS and/or the ISS should be noted. Details of the effective tax rate (ETR) and the use of credits are not covered by this article.

In contrast to the state and municipal issues considered in this article (*see* section 4.), there is little debate at a federal level regarding the taxes that should be levied on the provision of such services. Until 2017, the Federal Revenue Service did not have a declared position on SaaS, with most of its decisions being focused on: (1) consideration of the right to commercialize or distribute software for resale to the final consumer that receives a licence to use the software and whether this falls within the concept of royalties and what is the applicable tax;<sup>133</sup> and (2) non-occurrence of withholding and the CIDE on amounts remitted abroad regarding the acquisition or licence of rights in respect of off-the-shelf software.<sup>134</sup> In addition, under Interpretative Declaratory Act 7/2014, the federal tax authorities understand that remittances made abroad in respect of payments related to data centres should be taxed as the import of services.

132 .BR: *Ato Declarativo Interpretativo* (Interpretative Declaratory Act) 5/2014.

133 .Inter alia, BR: *Solução de Consulta* (Consultation Solution) COSIT 99124 (6 Oct. 2017) and BR: Consultation Solution COSIT 44 (18 Sept. 2017).

134 .BR: *Solução de Divergência* (Divergence Solution) 27 (30 May 2008); BR: Consultation Solution COSIT 67 (14 July 2010); and BR: Consultation Solution DISIT/SRRF 83 (7 Aug. 2013).

However, as this article specifically focuses on SaaS, only two decisions are relevant.<sup>135</sup> These decisions are now analysed.

The *Solução de Consulta* (Consultation Solution) COSIT 191 of 23 March 2017<sup>136</sup> clarifies the understanding of the Federal Revenue Service that SaaS should be considered a provision of a technical service, as it relies on specialized knowledge regarding computer science and is derived from automated structures with clear technological content. In the case in question, the consulting company:

sells access and use authorizations of Software as a Service (SaaS), which are acquired from foreign suppliers to be resold to users/customers in Brazil. SaaS can be accessed from any computer or mobile device by users through a password. The system access authorizations take place remotely, through the Internet, where the user accesses databases that are hosted in indeterminate places, called “cloud”.

The Federal Revenue Service understood that, in the case under consideration, there is not a traditional sale of software, but only the commercialization of the right of customers, i.e. users to access programs and databases that are hosted in the “cloud”. Users are also not given the programs to be installed in their own computers and do not pay for the ownership of the software, but, rather, only for its use, as the maintenance and technical support, as well as all of the development features, are the supplier’s responsibility. In this sense, the Federal Revenue Service concluded that it is evident that, in respect of SaaS, the software continues to be owned by the foreign legal entity, which receives monthly payments as consideration from the use of the programs at a distance by way of the Internet. Examples of the services so provided and referred to in the consultation are network protection against viruses and other threats, remote access to databases, and participation in conferences, meetings and projects through an internet service, with personalized access and use.

Consequently, under Consultation Solution COSIT 191, withholding tax and the CIDE should be levied on remittances abroad relat-

135 .Available at [http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?-facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&ordemColuna=&ordemDirecao=&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=%22software+as+a+service%22&numero\\_ato=&somente\\_atos\\_vigentes=on&tipoData=2&dt\\_inicio=&dt\\_fim=&ano\\_ato=&optOrdem=relevancia](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?-facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposAtosSelecionados=SC&ordemColuna=&ordemDirecao=&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=%22software+as+a+service%22&numero_ato=&somente_atos_vigentes=on&tipoData=2&dt_inicio=&dt_fim=&ano_ato=&optOrdem=relevancia)

136 .BR: Consultation Solution COSIT 191 (23 Mar. 2017).

ing to such services. Following this reasoning, the other taxes on imports of services that have already been referred to, i.e. the PIS/COFINS, the ISS and the IOF should also be imposed.

In Consultation Solution 499 of 10 October 2017,<sup>137</sup> which was requested by the same taxpayer, regarding on the need to register transactions related to SaaS in the SISCOSEV system,<sup>138</sup> the Federal Revenue Service concluded that:

payments made to legal entities located abroad, in consideration of the authorizations of access and use of Software as a Service (SaaS) by users residing in the Brazilian territory, derive from service provision. Accordingly, purchases of access authorizations and use of programs or applications made available in cloud computing, also known as Software as a Service (SaaS), acquired from abroad must be registered in the **SISCOSEV**.

It is clear from the foregoing that there is no doubt as to the treatment of SaaS as a service provision at the federal level.

Despite the debates that such classification may give rise to, as well as the existence of mistaken assumptions on the part of the Federal Revenue Service, especially in respect of the classification of SaaS as a technical service,<sup>139</sup> it is fundamental that the various levels of the tax administration act in a coherent way. As it is understood that SaaS should be taxed as a service at the municipal level, the same should treatment be followed for purposes of defining the incidence of federal taxes. For this reason, it is natural that the current debate between states and municipalities should support the federal tax levy, given the need for the internal coherence of the tax system.

## 6. CONCLUSIONS

In the light of all of the issues considered in this article, from a normative perspective, the conclusion regarding the taxation of opera-

137 .BR: Consultation Solution 499 (10 Oct. 2017).

138 .SISCOSEV is an ancillary obligation, under which taxpayers register transactions with foreign individuals or legal entities in respect of the import and export of services and intangibles.

139 .Briefly, the only basis for the Federal Revenue Service's claim that SaaS is a technical service is the fact that it depends on technological knowledge to be accessed.

tions undertaken in the cloud is still uncertain. The debate between states and municipalities is far from over. From the perspective of federal taxation, the tendency is to classify such operations as technical services in terms of the decisions examined in section 5.

On the other hand, disregarding the internal dispute with regard to tax collection, a closer examination of the technology involved, especially SaaS, would lead to the conclusion that these are services, even when standardized. This is because access to software assumes that there are other functionalities that integrate the operation itself and distinguish it from a mere download. Consequently, the appropriate tax in respect of these transactions would only be the ISS, together with the federal consequences that this imposes, such as the taxation of services implied under the decisions referred to in section 5.

In this context, it is important to note that the “tax disputes” between states and municipalities in respect of the taxation of SaaS only results in legal uncertainty in Brazil and discourages investment in Brazil’s technological sector. As a result, it is essential to consider this issue further and the various government bodies involved should align their opinions to realize consistent taxation, thereby encouraging Brazilian technological development and not discouraging current and future investment.



## DO TAXMAN AO T-REX: O USO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

*Escrito com Flávia Cavalcanti Pepe<sup>140</sup>*

*Publicado no Jota em 13/11/2020<sup>141</sup>*

**A**companhamos nas últimas décadas o irrefreável e transformador fenômeno da digitalização da economia — de aplicativos de transporte a compras online, de entretenimento por streaming a consultas e reuniões virtuais, a digitalização passou a fazer parte dos nossos cotidianos, influenciando decisivamente na configuração dos modelos de negócios dos mais diversos segmentos do mercado. Esse fenômeno configura, assim, o substrato da chamada “Revolução 4.0”, atuando como principal motor de crescimento e inovação na economia mundial.

Na seara tributária, são representativas as discussões em torno de problemas já existentes (mas que são exacerbados pela digitalização), bem como novas polêmicas advindas da singularidade e ineditismo de certas tecnologias, como é o caso da Inteligência Artificial (IA). A par das complexidades fiscais geradas pela IA, sua utilização também traz consigo contribuições relevantes para a otimização da atuação dos profissionais que militam na área. Torna-se oportuno, portanto, lançar luzes sobre como o uso da IA tem evoluído, sobretudo no contexto tributário brasileiro.

A utilização da IA em matéria fiscal, longe de ser uma concepção moderna, resultante de inovações observadas em estágios mais recentes

140 Diretora da ABDF e Co-Chair da Woman of IFA Network – WIN Brasil. Doutora em Direito Tributário pela USP. LL.M. em International Taxation pela NYU. Arthur T. Vanderbilt Scholar. Sócia do Escritório Ulhoa Canto Advogados.

141 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/politicas-tributarias/do-taxman-ao-t-rex-13112020>

do seu desenvolvimento, na verdade, apresenta vínculos que remontam às origens desse segmento da ciência da computação. Um dos projetos pioneiros da década de 1970 corresponde a um “*expert system*”, idealizado pelo professor de Harvard, L. Thorne McCarty, denominado de “Taxman”. McCarty constatou que a tributação corporativa seria um dos ramos mais profícuos para a IA, tendo em vista as suas complexidades e seus múltiplos níveis de abstrações jurídicas. De forma resumida, o Taxman buscava analisar elementos fáticos de dada reorganização societária, com o objetivo de classificá-la em um dos tipos legais previstos pela legislação fiscal dos EUA e, assim, indicar a tributação aplicável sobre a respectiva operação. Além do Taxman, vários outros projetos desenvolvidos entre as décadas de 70 e 90 (*i.e.*, ainda em uma primeira fase de evolução da IA) tiveram como foco a matéria tributária — *e.g.*, o Taxadvisor, o Choose, o Search, o Corptax.

Essa primeira geração de sistemas apresentava uma série de limitações técnicas, que acabavam por prejudicar funcionalidades indispensáveis de “*legal reasoning*”, tais como capacidade de construção de sentido a partir de experiências práticas, percepção adequada de fatores conjunturais, flexibilidade de adaptação em face de constantes mudanças (não apenas de textos normativos, mas também de posições interpretativas).

Sem dúvidas, os avanços mais recentes nos campos de “*machine learning*” e de “*deep learning*” contribuem para que diversas das limitações acima indicadas sejam minimizadas (quicá superadas), permitindo que a IA se torne ainda mais útil em matéria tributária. Muito embora não se vislumbre uma completa substituição de profissionais especializados pela IA<sup>142</sup>, existe uma grande expectativa quanto aos benefícios que essas novas tecnologias podem trazer.

Com efeito, advogados da área já podem contar com ferramentas que em muito auxiliam nas suas atuações, tanto no âmbito de *compliance fiscal*, quanto nas suas práticas consultiva e contenciosa. Exemplos envolvem desde sistemas que possibilitam a automação de decisões rotineiras, elaborações de relatórios e cumprimento de obrigações acessórias, pas-

142 Segundo relatório preparado pelo *World Economic Forum*, haveria uma transformação gradual dos trabalhos; contudo, com base nas estimativas produzidas, a criação de novos empregos superaria os cargos perdidos em função de substituição por máquinas: “[...] we estimate that by 2025, 85 million jobs may be displaced by a shift in the division of labour between humans and machines, while 97 million new roles may emerge that are more adapted to the new division of labour between humans, machines and algorithms.” *World Economic Forum* (2020). *The Future of Jobs Reports*. Disponível em: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_Future\\_of\\_Jobs\\_2020.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_Future_of_Jobs_2020.pdf)

sando por mecanismos que permitem análises cruzadas e comparativas de precedentes, legislações e outros normativos, até programas que traçam prognósticos com base no exame de padrões decisórios de cortes (administrativas e judiciais) ou que realizam avaliações avançadas de cenários para determinar potenciais exposições fiscais.

A utilização da IA na seara fiscal não tem se limitado, entretanto, à esfera privada. De acordo com levantamento realizado pela OCDE em 2019<sup>143</sup>, as administrações tributárias de ao menos quarenta e três jurisdições pretendiam implementar ou já estavam empregando ativamente o uso de IA nas suas atividades. Nesse contexto, merece especial destaque o trabalho conduzido pelas autoridades fazendárias brasileiras, responsáveis por desenvolver, aprimorar e aplicar ferramentas de IA em diversos campos de sua atuação, com níveis de excelência que as colocam como referência internacional na matéria.

Embora não seja disponibilizado um canal onde seja possível consultar todas as pesquisas e sistemas em uso de forma clara e sistematizada (o que, inquestionavelmente, seria muito bem-vindo), uma pesquisa mais seletiva permite localizar diversos projetos relevantes. Como não poderia ser diferente, um dos campos de intensa utilização de IA pelas autoridades fazendárias brasileiras diz respeito às suas atividades de fiscalização. Em particular, a fiscalização aduaneira tem sido um terreno fértil, valendo mencionar instrumentos como: (i) o Sistema de Seleção Aduaneira por Aprendizado de Máquina — SISAM, que realiza um exame das operações de importação com base em um histórico de dados de declarações anteriores com o objetivo de avaliar riscos de potenciais irregularidades nas transações; (ii) o Intelligent and Integrated Customs Transactions Analyzer — ANIITA, que extrai dados dos mais variados sistemas e bases disponíveis, seleciona as informações mais relevantes e identifica inconsistências a partir de cruzamentos; e (iii) o Painel de Acompanhamento em Tempo Real de Operações Aduaneiras — PATROA, que possibilita acompanhar em tempo real operações suspeitas e escolher o melhor momento e forma de atuação. Vale chamar atenção, também, para o sistema de reconhecimento facial utilizado em alguns aeroportos brasileiros, que auxilia os inspetores da alfândega a identificar passageiros que têm uma maior chance de trazer mercadorias não declaradas e que, portanto, devem submeter-se à conferência de bagagem.

143 OECD. *Tax Administrations 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/tax-administration-23077727.htm>

Estão ainda no radar da nova gerência em IA da Receita Federal — RFB (criada nesse ano, pela Portaria ME n. 284/2020) iniciativas como: (i) o projeto AJNA, consistente em uma plataforma de visão computacional e aprendizado de máquina, responsável por detectar mercadorias escondidas em contêineres por meio da análise de imagens escaneadas, cruzamento de dados e análises de risco; e (ii) o projeto BatDoc., que utiliza reconhecimento ótico de caracteres para batimento automático entre declarações de importação e documentos instrutivos (como faturas e conhecimentos de carga).

O uso da IA na criação de ferramentas de auxílio à inspeção não é verificado apenas no âmbito das atividades aduaneiras acima indicadas, estando notoriamente presente na classificação de contribuintes sujeitos a monitoramento especial e monitoramento econômico-tributário diferenciado, bem como nos cruzamentos realizados em fiscalizações internas e externas. São mais de quinhentos sistemas informatizados e diversas fontes externas que fornecem dados utilizados pelas autoridades fazendárias para essas finalidades; um dos sistemas mais relevantes é o Sistema Público de Escrituração Digital — SPED, que, por meio dos seus diferentes módulos eletrônicos, concentra e processa informações contábeis e fiscais dos contribuintes (apenas para se ter uma dimensão do *Big Data* obtido por meio do SPED, cf. <http://www.sped.fazenda.gov.br/estatisticascontabil/>).

O cruzamento dessas e muitas outras informações é possível graças ao “T-Rex”, um supercomputador capaz de realizar uma varredura em diferentes esferas e processar um número gigantesco de dados. Outra ferramenta interessante é o chamado “Hal”, que atua no âmbito do Cadastro de Clientes do Sistema Financeiro Nacional — CCS (sistema informatizado do BACEN, cujo acesso pela RFB se dá nos termos do Convênio de Cooperação n. 001/2013), sendo responsável por monitorar e rastrear as transações bancárias das instituições financeiras no país, compilando informações atribuíveis a cada correntista. No que tange a fiscalizações envolvendo pessoas físicas, para além de informações obtidas a partir de cadastros, declarações, documentos públicos, obrigações acessórias etc., é digna de nota a utilização de modelos de IA, pelas autoridades brasileiras, na realização de pesquisas sobre os contribuintes na internet e em redes sociais, para fins de seleção para malha, de subsídios em lançamentos ou de atribuição de responsabilidade tributária.

Ressalte-se que a utilização de IA pelas autoridades fazendárias brasileiras não se restringe às suas funções fiscalizatórias; novas tecnolo-

gias são empregadas, por exemplo, no intercâmbio de informações, no atendimento ao contribuinte e na otimização de processos administrativos — *e.g.*, o SERPRO desenvolveu módulo de distribuição para as delegacias que reduziu significativamente o tempo despendido nessa função e estuda aprimorar o agrupamento e coesão de temas para oferecer maior celeridade aos julgamentos; ainda em relação a processos administrativos de primeira instância, a RFB já iniciou testes para que a IA elabore propostas de decisão em casos de baixa complexidade.

Todos esses exemplos de aplicação da IA na seara tributária brasileira evidenciam não apenas a posição de destaque ocupada pelo Brasil nessa matéria, mas também ressaltam a necessidade de que a utilização dessa tecnologia seja realizada com transparência e em observância a padrões gerais de ética, responsabilidade e não discriminação, que já começam a ser cunhados por organismos internacionais. Mencione-se, nesse contexto, (i) o documento publicado em 2019 pela OCDE intitulado “*Principles of Artificial Intelligence*”, que veiculou o primeiro padrão internacional acordado por diversos governos (incluindo o Brasil), elencando recomendações que visam a garantir uma administração responsável e confiável do uso da IA e o desenvolvimento de políticas domésticas e internacionais de cooperação, e (ii) a minuta de recomendações da UNESCO para o uso ético da IA, preparado em 2020 por experts de diferentes áreas (incluindo representante brasileiro), após abrangente processo de consulta<sup>144</sup>.

144 UNESCO (2020). Ad Hoc Expert Group (AHEG) for the Preparation of a Draft Text of a Recommendation on the Ethics of Artificial Intelligence. Disponível em <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000373434>



# O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE E PRESENÇA DIGITAL RELEVANTE: WEBSITES COMO SUJEITOS PASSIVOS.

*Escrito com Renata Foz<sup>145</sup>*

*Artigo publicado no livro Tributação da Economia Digital, 2<sup>a</sup> Edição, RT, 2020, p.589-605 coordenado por Tathiane Piscitelli e Daniela Silveira Lara*

## 1. INTRODUÇÃO

A economia digital está presente em todos os aspectos da atividade cotidiana. Das compras no supermercado, transporte para o trabalho e lazer, compra de roupas, escolha de músicas e acompanhamento de sua série preferida ao envio de complexos pareceres jurídicos e financeiros, compartilhamento de documentos sigilosos e tomadas de importantes decisões, não há transa o que nos dias atuais não passe pela internet.

Apenas a título de exemplo, de acordo com estudo realizado na União Europeia, em 2016, 85% das residências europeias tinham acesso   internet, uma evolu o dos 55% com este acesso comparado com 2007.<sup>146</sup>

Vê-se, assim a evolu o (i) da comunica o – de telefonemas a WhatsApp; (ii) do comportamento do consumidor – das compras de CDs (no então ilegal Napster) ao Spotify e das idas ao shopping   facilidade das compras online e (iii) do mundo dos negócios com a rápida chegada

145 Advogada, atua na área de International Tax e   sócia da KPMG em São Paulo. Pós-Graduada em Direito Tributário pela FGV-SP e associada da ABDF.

146 Internet access and use statistics - households and individuals [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Internet\\_access\\_and\\_use\\_statistics\\_-\\_households\\_and\\_individuals](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Internet_access_and_use_statistics_-_households_and_individuals), consulta em 07/05/2018

de informações independentemente do país de sua origem e possibilidade de realização de conferências, discussões acadêmicas, dentre outros sem a necessidade da presença física dos participantes.

A publicidade online também evoluiu, com o investimento das marcas nas páginas das “digital influencers”, novas celebridades das redes sociais, Youtube, Instagram e Facebook em lugar dos “outdoors” e propagandas nos intervalos das novelas.

Assim, os websites e aplicativos ganham cada vez mais espaço pois é através deles que os negócios (dos mais simples aos mais complexos) se concretizam.

Evidentemente essa mudança teve consequências na esfera fiscal e cada país está tentando encontrar a melhor forma de tributar essas atividades ainda não claramente regulamentadas.

Além das medidas individuais de cada país, a OCDE também busca coesão na tributação deste novo cenário, um dos pontos principais do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS.

A intenção desse artigo não é esgotar o tópico acerca do tratamento tributário dos websites e se os mesmos podem ser sujeitos passivos de tributação, mas sim apontar as últimas discussões na OCDE, União Europeia e Brasil acerca do Estabelecimento Permanente e como os websites podem se encaixar nessas tentativas de tributação dos negócios no atual mundo do “www”.

## 2. A DIGITALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS

A digitalização está na pauta de quase todas as reuniões envolvendo novos negócios e está sendo extremamente positiva do ponto de vista das comunicações e do consumidor. Essa mesma digitalização resulta em mudanças nos produtos e nas formas de fazer negócios das empresas tradicionais como Microsoft e Sony, além da criação de empresas com conteúdos não pensados nem possíveis anteriormente, como Spotify.

A seguir, demonstraremos um pouco das opiniões dessas empresas e seus representantes e da OCDE acerca das mudanças no mundo dos negócios com o crescimento e domínio da economia digital seja no *supply chain*, comportamento do consumidor e os desafios no âmbito tributário.

Segundo Paula Bellizia, CEO da Microsoft Brasil, em evento promovido pela Federação das Indústrias do Estado do Paraná (FIEP) em 2017 “todas as empresas serão empresas de tecnologia”. A executiva explica, ainda, que “a competição virá de qualquer lugar. Uma empresa de manufatura pode ser financeira. Uma de varejo pode ter serviços. Não dá para prever na sua própria indústria como a competição vai acontecer”. Ela corrobora, afirmando que a tecnologia estaria ao centro de todas as mudanças: “Um banco é uma empresa financeira ou de tecnologia? Um governo consegue não ser um governo digital? Uma indústria consegue não embarcar e não ser de tecnologia? Acreditamos que todas as empresas serão empresas de tecnologia.”<sup>147</sup>

A questão da mudança na forma de realizar negócios em vista da tecnologia também foi apontada pela Sony na ocasião dos comentários públicos à pesquisa da OCDE acerca dos desafios tributários da economia digital, no âmbito da Ação 1 do Projeto BEPS. Antes de responder às diversas perguntas formuladas acerca da melhor forma de tributação das atividades da economia digital, a Sony indicou a mudanças que seu modelo de negócio passou nos últimos tempos especialmente no que se refere ao *supply chain* e nas formas como o consumidor pode aproveitar os produtos vendidos (por exemplo, baixar uma música ao invés de comprar o CD com todas as 14 ou 15 músicas novas lançadas), como se verifica abaixo<sup>148</sup>:

Our businesses (Music and PlayStation) are “content driven”. In other words, we develop unique content and distribute it globally. In the digitized economy, we distribute it directly to consumers and we also license it to third party digital service providers who distribute it to the consumers. The means and location of developing the content is not impacted by the move to a digital distribution model.

The supply chains are different because when our content was distributed in a physical format, we needed production facilities for the CD/DVD/BluRay products, warehousing and logistics. We had risk of damage and obsolescence. All of these added to the cost structure. In the digital world we don't have these costs. However, in the digital world, the consumer has the option to con-

147 CEO da Microsoft Brasil: “Todas as empresas serão empresas de tecnologia” <http://www.gazetadopovo.com.br/economia/nova-economia/ceo-da-microsoft-brasil-todas-as-empresas-serao-empresas-de-tecnologia-9lrseg57vxofnf1jf5gwlmv0c>, consulta em 05/05/2018

148 <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>, p. 224 e seguintes, consulta em 07/05/2018

sume our products in smaller quantities. For example, they can download one song or listen to one song on a streaming channel rather than purchase an entire CD. Similar in the PlayStation business, there is a significant growth in simple low cost mobile games. This has meant that the pricing structure for the industry has also changed. This had a significant impact on the overall economics of the business and the industry as a whole has been impacted. Thus, the advantages of the cost savings largely went to the consumers in the form of lower pricing and more purchase options.

In our businesses, the IP value has historically and continues to be in the content itself. The digital portion of the business has largely changed the distribution of the content. In the PlayStation business, the content can be enjoyed differently over the internet and that involves some patent and IP development to create that functionality. But ultimately, the content itself is the main profit driver. The digitalization has impacted the way we sell our product as noted above. However, our marketing efforts continue to be focused on the end consumer in much of the same way as the past through a variety of media and promotional outlets.

We receive data when we sell over the internet directly or through third party digital service providers. This data helps us to target our marketing and promotional efforts to the consumers most likely to be interested in buying our products. The data collected includes a whole host of information including, individual characteristics, past purchases, viewing patterns, etc.

Já o Spotify<sup>149</sup>, que é uma empresa fruto dos tempos da economia digital não tem como falar do passado e no preâmbulo de suas respostas mostrou preocupação com a intenção dos governos de tributar as empresas “altamente digitalizadas”, afirmando, na mesma linha dos argumentos de Paula Bellizia que a digitalização faz parte do mundo atual, não sendo específica a uma ou outra empresa:

The developments and debates around taxation of “highly digitalized business models” is of substantial concern to us. Some governments appear to see “fair” taxation as working only one way – the “digital” enterprises that operate in many markets, should be paying tax without any substantiation in value creation and

149 <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>, p. 227 e seguintes, consulta em 07/05/2018

realized income. Spotify does not agree that “digital” enterprises should be subject to special and differential tax rules. Today “digital” is part of all enterprises big or small. Local or international. “Digital” business cannot be separated from “other” business as they are one and same – in varying degrees yes but inseparable.

The BEPS actions 2-15 have in our view created a very solid basis (not perfect but impressively good given the time to development and the extreme complexity of the matters addressed) which given time to take effect, will ensure that income generated by international business is taxed where the value giving rise to the income has been created.

Any departure from the fundamental – and internationally agreed – principle that income should be taxed where the value giving rise to the income has been created, and from the arm’s length principle, will create very serious issues for the global economy, growth, employment and welfare. This is most evident when taxation is based on anything other than realized profits. Withholding taxes and so-called “equalization” levies which are based on gross payments disregarding whether the transactions have given rise to any profit at all will cause serious damage.

Pascal Saint-Amans, Diretor da OCDE e Líder do Projeto BEPS reconhece que a economia digital não pode ser tratada de forma separada ou diferente das demais atividades eis que, como amplamente exposto, a digitalização faz parte do mundo moderno tendo atividades digitais diversas empresas dos mais diversos setores da mídia a agricultura. Não obstante, ele ressalta que alguns aspectos específicos, como a facilidade na mobilidade e as maiores possibilidades de estruturação do negócio facilitam planejamentos fiscais abusivos no mundo altamente digitalizado<sup>150</sup>:

The digital economy is a transformative process, brought about by advances in information and communications technology (ICT) which has made technology cheaper and more powerful, changing business processes and bolstering innovation across all sectors of the economy, including traditional industries. Today, sectors as diverse as retail, media, manufacturing and agriculture are being impacted in some way by the rapid spread of digitalisation. In the broadcasting and media industry, for instance, the

150 [http://oecdoobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax\\_challenges,\\_disruption\\_and\\_the\\_digital\\_economy.html](http://oecdoobserver.org/news/fullstory.php/aid/5600/Tax_challenges,_disruption_and_the_digital_economy.html), consulta em 08/05/2018

expanding role of data through user-generated content and social networking have enabled internet advertising to surpass television as the largest advertising medium.

In other words, “digitalisation” is pervasive, making it very difficult, if not impossible, to ring-fence the digital world from the rest of the economy, including for tax purposes. This is the first finding regarding the tax challenges of the digital economy agreed by all G20 and OECD countries, under the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. BEPS refers to tax strategies that allow Multinational Enterprises to shift profits away from the locations where the actual economic activity and value creation takes place, into low or no-tax locations.

(...)

While finding that the digital economy cannot be separated out from the rest of the economy, it was equally clear that some specific features of the digital economy may exacerbate the risks of base erosion and profit shifting for tax purposes—namely mobility (e.g. intangibles, business functions), reliance on data (and other forms of user input), network effects, and the spread of multi-sided business models.

Thanks to digitalisation, we now see businesses across all sectors having the capacity to design and build their operating models around technological capabilities, with a view to improve flexibility and efficiency and extend their reach into global markets. These advances, coupled with liberalisation of trade policy and reduction in transportation costs, have significantly expanded the ability of certain business models of the digital economy—e.g. electronic commerce, online advertising and cloud computing—to take advantage of BEPS opportunities. The techniques used to achieve BEPS by these businesses however, are generally not different from the ones used in other parts of the economy, and as such, countries agreed that the digital economy does not generate any unique BEPS issues, and that the solutions designed to tackle BEPS practices in the 14 other points of the BEPS Action Plan should suffice to address these concerns.

Ademais, o Relatório Provisório de 2018 acerca da ação 1 do BEPS sobre desafios da tributação digital (resultado do questionário respondido por diversas empresas como Sony e Spotify mencionados an-

teriormente), em seu capítulo 5 indica as posições de países acerca da adequação do seu sistema tributário ao novo mundo digital.

O Capítulo 5 considera possíveis soluções de longo prazo para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização, com foco particular nas revisões que podem ser necessárias para a alocação de lucros existente e as regras donexo. O capítulo começa com uma análise destes conceitos fundamentais, antes de continuar analisando como as características de empresas altamente digitalizadas como produção transnacional, dependência de ativos intangíveis e dados, participação do usuário e suas sinergias com PI descritas no Capítulo 2 do Relatório Provisório podem interagir com tais regras. Sobre este tópico, o Relatório Provisório afirma que os membros do BEPS têm pontos de vista divergentes e divide os países em três grandes grupos:

- o primeiro grupo de países sustenta que algumas características de modelos de negócios altamente digitalizados podem levar a desalinhamentos entre o local em que os lucros são tributados e o local em que o valor é criado. Esse desalinhamento é, segundo o Relatório Provisório, o resultado da participação ativa dos usuários por meio de uma plataforma on-line e o valor que essa participação cria para o negócio (ou seja, valor gerado pelo usuário), que é uma característica nova e única observada em alguns modelos de negócios altamente digitalizados que não são capturados pela estrutura tributária internacional existente.

- o segundo grupo de países compartilha a visão de que a transformação digital contínua da economia e, de forma geral, as tendências associadas à globalização, apresentam desafios para a contínua eficácia do atual quadro tributário internacional que não é exclusivo ou específico para modelos de negócios altamente digitalizados. Alguns países desse grupo também rejeitam explicitamente a sugestão de que os dados e a participação do usuário devem ser considerados como criadores de valor pelas empresas no país do usuário.

- o terceiro grupo de países considera que as ações do BEPS trataram em grande parte das preocupações de evitar a não-tributação, embora ainda seja cedo demais para avaliar plenamente o impacto de todas as medidas. Esses países geralmente estão satisfeitos com o sistema tributário existente e atualmente não veem necessidade de qualquer reforma significativa das regras tributárias internacionais.

Embora reconheça essas divergências, o Relatório Provisório declara que os países compartilham um interesse comum em manter um

único conjunto de regras tributárias internacionais relevantes e coerentes, para promover eficiência econômica e bem-estar global. Para esse fim, eles concordaram em construir uma revisão coerente e simultânea dos dois aspectos-chave da estrutura tributária existente (a alocação de lucros e as regras denexo) que considerariam os impactos da digitalização na economia.

Acrescido ao exposto, vale ressaltar que em vista dessas evoluções no mundo dos negócios, várias novas discussões estão surgindo. Exemplos envolvem preços de transferência (ações 8-10 do BEPS) e discussões sobre os métodos mais adequados para tratar as novas atividades repletas de intangíveis; o local mais adequado para tributar o comércio e os serviços prestados através de websites (seria onde o valor é criado, onde estão os consumidores, etc.) e a própria carga tributária dos novos produtos digitais.

Não obstante todos os desafios envolvendo a economia digital, o foco deste artigo e do seu próximo capítulo, é no debate referente ao estabelecimento permanente e se os websites podem ser considerados como tal.

### **3. A EVOLUÇÃO DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE E SUA APLICAÇÃO NAS TRANSAÇÕES DIGITAIS**

O conceito de estabelecimento permanente tem sua natureza no direito internacional, definido no artigo 5º do modelo da OCDE. De acordo com tal artigo, a definição de estabelecimento permanente prevê uma instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte da atividade.

O objetivo desse conceito é o de delimitar o poder de tributar de cada país, através dos negócios exercidos fora de seu território. Afastado o caráter de estabelecimento permanente, os lucros de uma atividade realizada em um país, somente poderão ser tributados no domicílio da empresa no exterior.

No caso do Brasil, diferentemente de outros países, não existe uma legislação específica que define o conceito de estabelecimento permanente e as respectivas implicações tributárias. O regulamento do Im-

posto de Renda<sup>151</sup> apenas define algumas situações que podem ser configuradas como uma presença tributável no Brasil, a saber:

- (i) *Instalação fixa de negócios*: filiais, escritórios, agências e escritórios de representação no Brasil de não-residentes;
- (ii) *Mandatários ou comissários*: não residentes com relação aos resultados das operações realizadas por seus agentes mandatários ou de comissão no Brasil;
- (iii) *Vendas diretas*: não residentes com relação aos resultados das vendas diretas realizadas no país por meio da utilização de agentes, representantes ou filiais, escritórios, agências e escritórios de representação no Brasil; e
- (iv) *Acordo de Consignação*: não residentes com relação aos resultados das operações realizadas por seus mandatários, agentes comissionados, representantes ou outro tipo de agências no Brasil, associados às remessas de mercadorias a serem vendidas no Brasil, por conta do não residente, em regime de consignação.

Adicionalmente, existem poucas decisões no âmbito administrativo e judiciário que tratam do tema de estabelecimento permanente no Brasil e mesmo nesses casos não existe uma discussão aprofundada sobre o conceito de estabelecimento permanente. O Brasil também não buscou alterar o conceito de estabelecimento permanente nos tratados recém assinados, 2018 e 2019, com Suíça e Cingapura, Uruguai e Emirados Árabes nem na alteração do tratado com a Suécia (ainda não em vigor).

Uma das possíveis razões pelas quais as autoridades brasileiras não focaram na fiscalização de estabelecimento permanente no Brasil estaria suportada no fato da maior parte das discussões desse tema estar relacionada com casos de prestação de serviços. Note que, no caso de importação de serviços no Brasil, incide uma elevada carga tributária (aproximadamente 40%, incluindo o imposto de renda na fonte) e, portanto, o fisco brasileiro consegue arrecadar sua parcela de impostos nessa prestação de serviços sobre o preço dos serviços bruto, sem precisar provar a existência de um possível estabelecimento permanente no Brasil.

Feitas essas considerações iniciais do conceito de estabelecimento permanente e do tratamento deste no Brasil, vale trazer esse assunto para a realidade atual digital. Com a globalização e o avanço da tecnolo-

151 (Artigos. 158, 159, 468, 469 e 612 do Decreto. 9580/2018)

gia, faz-se necessário rever esse conceito trazido pelo direito internacional há quase um século.

Até então, para caracterizar uma presença tributável em um país era preciso demonstrar a existência de uma instalação material com caráter de permanência. Todavia, atualmente com a existência da tecnologia, uma empresa pode fazer vários negócios em diferentes países sem ter presença física.

Em outros casos, é até possível que a empresa se estabeleça em outro país, porém como sendo um escritório de apoio para explorar o mercado local e não como o escritório principal prestador dos serviços, o qual reconhece a receita tributável, como foi o caso do *Google* na França.

Esse é um caso público, no qual as autoridades fiscais questionaram, do ponto de vista fiscal, a estrutura de negócios do *Google* na França. O *Google* na França tinha um escritório que prestava serviços de suporte para o *Google* na Irlanda. Os serviços prestados compreendiam atividades administrativas e de marketing. Os contratos de anúncios eram celebrados entre os anunciantes franceses e o *Google* Irlanda (a empresa francesa não tinha o poder de celebrar os contratos diretamente com os anunciantes na França). Como resultado dessa operação, o lucro era reconhecido e tributado na Irlanda e na França era reconhecido apenas a parte da receita dos serviços de suporte prestados para Irlanda.

O principal questionamento das autoridades fiscais era o fato de o *Google* estar explorando o mercado francês, porém a totalidade da receita dos anúncios era reconhecida na Irlanda.

Todavia, em julho de 2017, o tribunal da França entendeu que o *Google* Irlanda não tinha um estabelecimento permanente na França, uma vez que o *Google* França não tinha o poder de concluir os contratos com os anunciantes; as suas atividades eram auxiliares para o serviço prestado pela Irlanda. O poder do escritório francês estava limitado a captação de clientes para a Irlanda, ou seja, o entendimento do tribunal da França ainda estava atrelado ao conceito antigo de estabelecimento permanente, o qual não considerava a evolução tecnológica e um possível novo elemento de conexão entre os países, possivelmente o mercado consumidor.

Com base nesses novos desafios da globalização e da economia digital, umas das ações propostas no BEPS (Ação 7) inclui a alteração do conceito de estabelecimento permanente. De acordo com esse novo conceito, um estabelecimento permanente pode existir quando *“a person acts in a State on behalf of an enterprise and in doing so, habitually concludes contracts, or*

*habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise.”*

Um dos exemplos práticos constantes do relatório referente às orientações adicionais da OCDE na ação 7 é justamente um caso envolvendo publicidade online<sup>152</sup>. A conclusão do exemplo é que para configurar a existência ou não de um estabelecimento permanente, a análise acerca de quem tem o papel principal na conclusão do negócio é essencial.

Assim, como podemos notar, a intenção seria de estender a interpretação do conceito de estabelecimento permanente. Nesse sentido, se o contrato é negociado no país A, mas é executado posteriormente com o país B, sem mudanças substanciais, seria possível a caracterização de um estabelecimento permanente no país A.

O já mencionado relatório provisório da OCDE acerca dos desafios da economia digital indica as atuais sugestões de aplicações alternativas dos limites do Estabelecimento Permanente (PE):

- incluir medidas tomadas por alguns países, a fim de alterar a forma como o limite da tributação baseada na fonte dos lucros das empresas - a definição do PE - é aplicado ao abrigo da legislação nacional e/ou em tratados fiscais.
- os desenvolvimentos observados são ou medidas que incorporam fatores de presença digital ou a aplicação do limite de “estabelecimento permanente de serviço” sem restrições de requisitos de presença física.
- as primeiras medidas são projetadas para estabelecer nexos em situações em que uma empresa não residente, fisicamente estabelecida em um local remoto, está tomando medidas proativamente para criar e manter uma interação contínua com os usuários e clientes de um determinado país.
- exemplos de países que avançaram com a adoção do teste de presença econômica significativa são Israel<sup>153</sup> e a Índia<sup>154</sup>.

152 <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/additional-guidance-attribution-of-profits-to-permanent-establishments-BEPS-action-7.pdf>, p. 19

153 Israel Adopts virtual PE concept Based on a Significant digital Presence. Disponível em <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Israel-Adopts-Virtual-PE-Conce-19025>. Acesso em 29/03/2020

154 Digital firms with ‘big presence’ in India will have to pay taxes here Disponível em: <https://www.thehindubusinessline.com/info-tech/digital-firms-with-big-presence-in-india-will-have-to-pay-taxes-here/article22661713.ece> Acesso em 29/03/2020

- as últimas medidas referem-se à opinião expressa por alguns países de que a exigência de presença física deixou de ser relevante para a aplicação da definição de “o estabelecimento permanente de serviço” do Artigo 5 (3) (b) da Convenção Modelo.
- na origem desta posição está a preocupação de que a digitalização facilitou a adoção de modelos centralizados de vendas e distribuição, onde os serviços online podem ser realizados remotamente, sem qualquer presença significativa nos mercados atendidos. Essa ampla interpretação é conhecida como o “estabelecimento permanente de serviço virtual” e foi oficialmente endossada na Arábia Saudita.<sup>155</sup>

Vale destacar também uma decisão das autoridades fiscais da Suécia de novembro/2018.<sup>156</sup> Na referida decisão, Um PE é definido nos termos da legislação tributária sueca como um local fixo a partir do qual a empresa realiza, no todo ou em parte, suas atividades comerciais na Suécia. De acordo com a declaração emitida pelas autoridades fiscais, um servidor localizado na Suécia seria considerado um PE se os negócios da empresa estrangeira consistissem em hospedar sites ou outros aplicativos para outras empresas (por exemplo, provedores de serviços de Internet), sendo a operação do servidor para fornecer serviços aos clientes um componente essencial de sua atividade comercial. De acordo com as autoridades fiscais (e de acordo com os comentários da OCDE), esses serviços não podem ser considerados preparatórios ou auxiliares. Um PE pode surgir mesmo se a atividade comercial consistir apenas em armazenar e processar informações em um servidor localizado na Suécia e mesmo se o servidor não for usado em contato direto com os clientes. No entanto, se o negócio da empresa estrangeira consistir em deixar servidores inteiros localizados na Suécia para outras empresas que estão usando os servidores em seus próprios negócios, o servidor não deve ser considerado um PE.

Desta forma, considerando a nova economia digital, uma possível interpretação da alteração do conceito de estabelecimento permanente, que começou a surgir em 2017, seria o de atrair mais receita para o mercado consumidor. O crescente valor do mercado consumidor tem

155 Saudi Arabia introduces Virtual Service PE approach. Disponível em <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Saudi-Arabia-Introduces-Virtua-12366>, Acesso em 29/03/2020

156 Disponível em: <https://www.taxathand.com/article/10809/Sweden/2018/Server-can-be-considered-a-permanent-establishment>, consulta em 29/03/2020

sido amplamente discutido em diversos fóruns de direito tributário. No 71º Congresso da IFA, ocorrido no Rio de Janeiro em 2017, Pascal Saint-Amans destacou que os países mais desenvolvidos, que costumam “condenar” a tributação na fonte, visam também tais formas de tributação quando estão na posição de “países de mercado”.<sup>157</sup>

Em evento do Grupo de Estudos de Tributação e Novas Tecnologias da FGV – SP,<sup>158</sup> a necessidade do mercado consumidor para o crescimento e manutenção dos negócios também foi destacada.

Isso se deve à problemática da nova era digital, uma vez que as novas empresas de tecnologia muitas vezes não precisam estar fisicamente estabelecidas em um país para fazer negócios, como já mencionado acima. É possível que uma empresa aufera renda em vários países sem ter escritório de apoio nesses países.

Nesses casos, para caracterizar uma presença tributável seria necessária a criação de um novo elemento de conexão entre os países, que poderia ser o mercado consumidor, tornando possível a delimitação do poder de tributação de cada país nos negócios efetuados em outros países, sem uma presença física das empresas.

Essa parece ser a tendência dos países mais desenvolvidos para atrair a tributação que não era ainda capturada de mercados consumidores muito expressivos, uma vez que até então o peso alocado para exploração do mercado não era relevante para fins de conceituação de presença tributável em um determinado país.

O entendimento acima pode ser visto na nova proposta da Diretiva da União Europeia relativa à tributação de bens digitais<sup>159</sup>. A alternativa proposta é de tributar os lucros de um estabelecimento permanente presumido, entendido como uma presença digital relevante. Essa presença digital relevante será configurada se um dos requisitos abaixo forem atendidos:

- (i) o valor total de receita pelo fornecimento de serviços digitais para usuários de um Estado membro exceder 7 milhões de euros, em um período fiscal;
- (ii) o número de usuários dos serviços digitais de um determinado Estado membro exceder 100 mil;

157

158 Conforme resumo da sessão Painel I – BEPS enviado por e-mail pelo IBFD em agosto de 2017

159 Disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/e\\_proposal\\_significant\\_digital\\_presence\\_21032018\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/e_proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf)

(iii) o número de contratos executados pelos usuários em um Estado membro exceder 3 mil, em um período fiscal.

De acordo com o artigo 5º da Diretiva, os lucros atribuídos a uma presença digital relevante devem ser equivalentes aos lucros que seriam gerados nesse Estado, se a empresa tivesse uma empresa independente atuando nesse Estado.

Entretanto, não temos notícia da promulgação da Diretiva definitiva e parece que a proposta não obteve o consenso dos Estados Membros.<sup>160</sup>

Não obstante, a França promulgou, em julho de 2019 a tributo que pretende alcançar rendas das grandes empresas de tecnologia.<sup>161</sup>

Recentemente, como aponta Alessandra Okuma, a OCDE, em janeiro de 2020, apresentou um modelo para tributação da econômica digital<sup>162</sup> e tem foco em ferramentas de busca online, redes sociais, plataformas de intermediação online (marketplaces), streaming digital, jogos online, cloud computing e publicidade online, bem como operações diretas ao consumidor (computadores pessoais, roupas, cosméticos, artigos de luxo, automóveis, franchising, licenças de uso de hotéis e restaurantes). Cogita-se que as diretrizes sejam aplicadas para grupos cuja receita bruta seja superior a 750 milhões de euros, nos moldes da Ação 13 do Beps.

A autora destaca que a proposta inclui a expansão da competência tributária do Estado do mercado consumidor (conforme as ideias que começaram em 2017), atribuindo-lhe três categorias de rendimentos:

Categoria A: um percentual das receitas auferidas no Estado do Mercado, independentemente da presença física, especialmente em relação a serviços digitais. Esse percentual deve refletir os lucros associados a uma participação ativa de um negócio na economia do Estado do Mercado, mediante atividades diretas ou indiretamente exercidas naquele país.

Categoria B: Uma remuneração fixa baseada no princípio *arm's length*, definida de acordo com a distribuição de funções que são exercidas no Estado do Mercado.

160 IACOB, Nadina e SIMONELLI, Felice, Taxing the digital Economy: time for Pragmatism, outubro de 2019 <https://www.ispionline.it/en/publicazione/taxing-digital-economy-time-pragmatism-24196>, acesso em 29/03/20

161 Lei 2019-759, de 24 de julho de 2019

162 OKUMA, Alessandra Souza, Breve panorama da tributação da economia digital, 16 de fevereiro de 2020, CONJUR disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-fev-16/alessandra-okuma-breve-panorama-tributacao-economia-digital> acesso em 29/03/20

Categoria C: Refere-se a lucros adicionais por negócios que excedam as funções compensadas pela categoria anterior. Os critérios para determinação ainda estão em discussão e não foram claramente definidos.

Assim, como leciona Gisele Bossa<sup>163</sup> É visível e previsível a tendência dos países membros da OCDE, especialmente daqueles com importante mercado consumidor, de migrarem para um sistema territorial. A própria facilidade de se alterar a residência para um país de baixa ou nula tributação, atrelada a possibilidade de estabelecimento de companhias sem residência através da manipulação e conjugação de critérios de conexão, reforçam a importância de se reconhecer o mercado consumidor como elemento hábil a legitimar a outorga de competência tributária. Em última análise, o mercado consumidor pode vir a ser considerado um eficiente elemento de conexão por não possuir a mesma fluidez e mobilidade que a residência das empresas digitais.

Trazendo essa discussão para o caso do Brasil, ainda não vemos um movimento das autoridades fiscais para tentar capturar essa receita. Essa discussão se torna muito relevante para o mercado de consumo de pessoas físicas no Brasil, uma vez que atualmente é possível que empresas estrangeiras explorem nosso mercado, sem pagar imposto de renda. O único imposto cobrado nessas operações internacionais é o IOF de 6.38%. É muito provável que o Brasil e as autoridades fiscais estejam atentos a essa fatia do mercado para poder tributar uma parte dessa receita que ainda não é capturada pelo imposto de renda.

Desse modo, seguindo a tendência internacional, é possível que o Brasil também adote novas medidas para tributar o lucro auferido pelas empresas estrangeiras em situação como a supradescrita, decorrente da exploração do mercado brasileiro, não obstante a já elevada carga tributária incidente na importação de serviços técnicos e a cobrança de imposto retido na fonte nas remessas para o exterior no caso dos contribuintes que são empresas.

163 BOSSA, Gisele, *Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual* in SAUNDERS, Ana Paula *et al*, *Estudos de Tributação Internacional Edição Especial*, Lumen juris, Rio de Janeiro, 2018, p.352

## 4. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O TRATAMENTO DOS WEBSITES

Não obstante a ausência de normas federais sobre o assunto, o Convênio ICMS 106/2017 trata especificamente sobre *websites* em âmbito estadual. As principais regras trazidas são:

- O contribuinte do ICMS é a pessoa jurídica detentora de *site* ou plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização dos bens / mercadorias digitais;
- O contribuinte deve recolher o ICMS ao Estado no qual se localiza o adquirente;
- A responsabilidade pelo recolhimento do ICMS poderá ser transferida à administradora de cartão de crédito, ao adquirente, dentre outros, variando caso a caso; e
- Obrigações acessórias poderão surgir, tais como a necessidade de registro, pelo vendedor, em diferentes Estados para onde as suas vendas são realizadas, para fins de recolhimento do ICMS.

Assim, tal Convênio é a primeira legislação do país a tratar especificamente dos *websites*. Ou seja, mesmo o *website* estando em outro país, o estrangeiro seria contribuinte do ICMS no Brasil e recolher o aludido tributo para qualquer Estado eis que o *website* pode ter consumidores em todo o país.

O Convênio em questão demanda um alto investimento em *compliance* para garantir o cumprimento das obrigações tributárias que estabelece. Além disso, pode levar a questionamentos e futura tributação pelo fisco federal caso este entenda no futuro que os *websites* têm presença no Brasil. Resta o questionamento se isso seria um novo tipo de “estabelecimento permanente”.

O referido Convênio já foi objeto de mandados de segurança que discutem especificamente a questão do download de software, assunto antigo na jurisprudência brasileira.

Vale destacar o Mandado de Segurança Coletivo impetrado pela BRASSCOM – Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação<sup>164</sup>, para as empresas por ela representadas a fim

164 Processo n.1010278-54.2018.8.26.0053

de suspender a cobrança de ICMS na venda de software. A BRASSCOM alegou, em síntese, que “com a edição do Decreto 63.099/17, na mesma linha do que foi estabelecido no Convênio ICMS 106/17, foi criada uma nova incidência tributária do ICMS sobre as atividades de disponibilização ou de transferência eletrônica de softwares, conteúdos ou outros diversos programas e aplicativos eletrônicos padronizados ou customizados, com nítida ofensa à Constituição Federal e Leis Complementares 116/03 e 87/96, visto que os Convênios ICMS, no âmbito do Confaz, só possuem competência para tratar de benefícios fiscais (anistias, remissões, transações e parcelamentos). Acrescentou que, na esfera municipal, a Lei Complementar 116/03, com as alterações introduzidas pela Lei Complementar no. 157/16, já determina a incidência de ISS sobre programa de computação, que prepondera sobre o Convênio, bem como sobre o Decreto Estadual.”<sup>165</sup> e a juíza da 9ª Vara de Fazenda Pública de São Paulo concordou com os fundamentos do pedido e deferiu o pedido de liminar.

A liminar foi confirmada em sentença que julgou procedente o pedido em agosto de 2018 sob os seguintes fundamentos:

verifica-se que embora existam vários elementos que compõem a regra matriz do ICMS, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, merecem ser analisadas, nesta lide, as operações de circulação de mercadorias. Para a operação ser objeto de incidência do ICMS é necessária a circulação jurídica do bem, isto é, a transferência de titularidade, como já decidido pelo STF, no julgamento do RE 540829/SP, fato que não ocorre no licenciamento de uso de software, no qual o titular da propriedade cede tão somente o seu uso e gozo ao usuário, de forma temporária ou perpétua, mas não a disponibilidade do software. Na verdade, não existe uma transferência de titularidade por download, mas apenas uma cessão do direito de uso do programa, com direito de acesso ao software na “nuvem” e a disponibilização do conteúdo via “internet”, sem cessão definitiva afastando-se, portanto, a existência de operação de circulação de mercadoria. Além disso, a exação prevista no Decreto Estadual no. 63.09/17 (e Convênio Confaz 106/17), viola o disposto nos arts. 146, II e 15, § 2o, XI da Constituição Federal, que exigem lei complementar nacional para a edição de as regras de regulamentação do imposto (base de cálculo, fato gerador e responsáveis pelo pagamento). Cabe ressaltar que tema semelhante foi levado ao Plenário do Supremo Tribunal

165 Conforme sentença p.1

Federal (STF), no julgamento da Adin 1945/MT, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o qual posicionou-se pela necessidade de tratamento idêntico ao software em base física e ao objeto de download, para fins de incidência de ICMS e o mérito ainda está pendente de análise. Porém, tal decisão teve como base lei do Estado do Mato Grosso editada em 1988 e, desde tal data até a presente, ocorreram inovações tecnológicas, que exigem uma análise mais adequada acerca da materialização das hipóteses de incidência do ICMS. Por outro lado, o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programa de computador está prevista no item 1.05 da Lei Complementar no. 116/03 e a exigência de ICMS sobre a mesma atividade configura assim, possível bitributação, vedada pelo nosso ordenamento jurídico. Diante do exposto, JULGO PROCEDENTE a ação, nos termos do art. 487, I do CPC, confirmo a liminar (...)

Atualmente, a Apelação do Estado aguarda julgamento perante o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Em março de 2018, o Estado de São Paulo desconsiderando todas as discussões e os argumentos de ilegalidade regulamentou o Convênio pela Portaria CAT 24. De acordo com a referida Portaria, são considerados bens e mercadorias digitais todos aqueles não personificados, inseridos em uma cadeia massificada de comercialização, como eram os casos daqueles postos à venda em meios físicos, por exemplo:

- *Softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados (de prateleira), ainda que tenham sido ou possam ser adaptados independentemente de serem utilizados pelo adquirente mediante *download* ou em nuvem;
- Conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto, com cessão definitiva (*download*), respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos.

Os *sites* e plataformas eletrônicas deverão ter uma inscrição específica no Cadastro de Contribuintes do ICMS para realizar operações com bens e mercadorias digitais destinadas à pessoa domiciliada ou estabelecida em São Paulo. A referida Portaria criou ainda a figura de “estabelecimento virtual” ao determinar que, no processo de inscrição, as empresas incluam como endereço do estabelecimento virtual “Praça da Sé, s/n, CEP: 01001-000, São Paulo, SP”.

Vejam que, além de criar uma nova incidência para a venda de mercadorias digitais, a portaria CAT 24/2018 também instituiu um novo conceito de estabelecimento virtual na era digital.

Como resultado, além da guerra fiscal entre os Estados e Municípios com a entrada em vigor dessa Portaria, parecia que discussões surgiriam acerca do novo conceito de estabelecimento virtual criado pela Portaria. Entretanto, isso não parece estar ocorrendo.

É importante ressaltar, entretanto, que para fins de imposto de renda, a OCDE, em seus comentários, deixa claro que a obrigação de registro para fins de VAT (no caso ICMS) é irrelevante para fins de configurar um estabelecimento permanente.<sup>166167</sup>

## 5. CONCLUSÕES

Conforme amplamente exposto, o aumento das transações realizadas no mundo virtual tem apresentado diversos desafios aos Estados que visam garantir sua parcela de tributação. A complexidade levou inclusive ao adiamento da apresentação de conclusões referentes à tributação direta da atividade digital na ação 1 do BEPS.

Ainda não há “resposta certa” ou “melhor fórmula” para isso, o que resulta na diversidade de interpretações e medidas apontadas nesse artigo.

É de ressaltar, também, a importância do mercado consumidor (que pode ser considerada “nova versão” do estado da fonte), agora, não mais composto por “países em desenvolvimento”, mas também por muitos países membros da OCDE, resultando em propostas como a Diretiva da União Europeia como também em novos estudos e relatórios da OCDE.

A questão sobre *websites* e servidores como estabelecimento permanente deve ser estudada caso a caso em vista da atividade da empresa e funções dos aludidos websites e servidores.

Do ponto de vista brasileiro, os maiores embates no que se refere à tributação das atividades digitais se encontram em âmbito Estadual e Municipal, provavelmente em vista da possibilidade de tributação na fonte pelo Poder Público Federal em situações de importação de serviços e pagamentos de royalties.

Desta forma, resta aguardar para verificar as próximas questões a serem levantadas sobre o assunto e eventual tratamento dos websites e servidores.

166 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (as it read on 21 November 2017), p. 116/117.

167 O Brasil ainda não teve aprovada sua acessão à OCDE.



## VESTINDO INTELIGÊNCIA – IOT NA MODA

*Escrito com Érika Tukiama<sup>168</sup>, Gisele Bossa<sup>169</sup>,  
Catarina Rodrigues<sup>170</sup> e Douglas Mota<sup>171</sup>  
Publicado no Jota em 17/09/2020<sup>172</sup>*

**T**ecidos inteligentes que nos vestem de tecnologias, monitoram a saúde e medem a qualidade do nosso sono<sup>173</sup>; sutilã com sensores que se conectam com celulares e controlam o nível de estresse de uma mulher; etiquetas digitais que dão dicas aos consumidores sobre como lavar e passar as suas roupas<sup>174</sup> e onde encontrar os seus sapatos perdidos; roupas de ginástica que, através de *smartphones*, corrigem as posições de yoga do seu usuário; calças inteligentes que avisam a pessoa

- 
- 168 Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharel em Direito pela USP. Membro do Grupo de Pesquisa de Tributação da Economia Digital da FGV/SP. Professora do curso de pós-graduação em Fashion Law da Faculdade Santa Marcelina e do curso de Negociações de Tratados Internacionais do IBDT.
- 169 Professora, Mestre e Doutoranda em Ciências Jurídicas-Econômicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Membro do Núcleo de Direito Tributário Aplicado do Mestrado Profissional e do Grupo de Pesquisa de Tributação e Novas Tecnologias da FGV Direito SP.
- 170 Doutoranda e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora dos cursos de especialização em Direito Tributário do IBET e da PUC/COGEAE. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP.
- 171 Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP e especialista em Direito Tributário pela PUC/COGEAE. Advogado.
- 172 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/vestindo-inteligencia-iot-na-moda-17092020>
- 173 FOSTER, Ashley. **Top Performance Sportwear Smart Textiles to Watch out for 2019**. Disponível em: <https://butlertechnologies.com/performance-sportwear-smart-textiles/>. Acesso em: 21.Jul.2020.
- 174 MARQUES, Xande. **Tecnologia Fashion ou Moda Tecnológica?** Disponível em: <https://medium.com/neworder/tecnologia-fashion-ou-moda-tecnologica-2cc7f03f6ed4>. Acesso em: 21.Jul.2020.

quando o zíper permanece aberto por mais de três minutos<sup>175</sup>; camisetas que carregam um ar-condicionado portátil que, através de um aplicativo instalado em um celular, resfria ou aquece o corpo do seu usuário<sup>176, 177</sup>. Apesar do ar futurista, o mercado de *wearables* é uma realidade do presente e que vem se desenvolvendo desde um passado já não tão recente.

Em 2017, Google e a marca Levi's se juntaram para o lançamento da Levi's *Trucker Jacket*, uma jaqueta inteligente, fruto de um projeto iniciado em 2015, feita de fibras metálicas incorporadas ao jeans que, com base na tecnologia *Jacquard* (tecido inteligente, *app*, antena *bluetooth* e uma bateria com autonomia de até dois dias<sup>178</sup>), funciona como um tecido conectado, que envia informações da jaqueta a um *gadget* (celular, *tablet*, computador, *iWatch* etc.), sem a necessidade de uma tela. Ao toque no punho da jaqueta, o seu usuário controla, por exemplo, o *Spotify* do seu celular<sup>179</sup> e atende a chamadas telefônicas. E, nessa mesma linha disruptiva, a *startup* Sewbo, localizada em Seattle, desenvolveu uma máquina capaz de, sozinha, cortar, medir, montar, alimentar a costura e finalizar as vestimentas por completo<sup>180</sup>.

Estes são alguns exemplos de aplicação da IoT na indústria da moda, que nos mostram como a junção de tecnologias tem possibilitado a comunicação entre as coisas e a prestação do que, no âmbito internacional, se denomina *telematic services*. Por telemática entende-se a combinação das tecnologias da informação (computadores, *software*, periféricos<sup>181</sup> e sistemas de redes) e da telecomunicação (telefonia, cabo, fibras ópticas, satélite),

175 MAUÉS, Adriana. **A internet das coisas nas novas tendências da moda**. Disponível em: <https://studioestrategia.com.br/2018/04/05/a-internet-das-coisas/>. Acesso em: 23.Jul.2020.

176 SONG, Victoria. **Sony está desenvolvendo um wearable que funciona como um ar-condicionado do corpo**. Disponível em: <https://gizmodo.uol.com.br/sony-wearable-ar-condicionado-aquecedor/>. Acesso em: 22.Jul.2020.

177 JUNQUEIRA, Daniel. **Reon Pocket é um ar condicionado 'vestível' da Sony**. Disponível em: <https://olhardigital.com.br/noticia/reon-pocket-e-um-ar-condicionado-vestivel-da-sony/103166>. Acesso em: 23.Jul.2020.

178 VENTURA, Felipe. **Como funciona a jaqueta conectada de US\$ 350 criada por Google e Levi's**. Disponível em: <https://tecnoblog.net/210600/jaqueta-project-jacquard/>. Acesso em 22.Jul.2020.

179 Castro, Mariana. **Jaqueta Inteligente faz futuro da conectividade parecer menos invasivo – e mais elegante**. Disponível em: <https://gizmodo.uol.com.br/jaqueta-inteligente-levi-google/>. Acesso em: 22.Jul.2020.

180 Sewbo. **Indústria 4.0 na Moda com Robô que corta e costura roupas**. Disponível em: <https://www.divaholic.com.br/design/robo-ocupa-lugar-humanos-para-costurar-roupas-sera-o-fim-da-mao-de-obra-humana/>. Acesso em: 30.Jul.2020.

181 Exemplos de periféricos: *modem*, teclado, *mouse*, *joystick*, caneta óptica, *scanner*, microfone, impressora, monitor, alto-falantes, câmeras, placas de som etc.

que juntas permitem a captura, a geração, o tratamento, o processamento, a compressão, o armazenamento e a transmissão de dados (textos, imagens e sons) de uma máquina a outra.

De acordo com a nossa doutrina, a “Internet das Coisas” nada mais é do que a “comunicação entre coisas”<sup>182</sup> ou a troca de informações entre máquinas, que se executa: (i) pela presença de sensores ou dispositivos inteligentes (que capturam informações); (ii) pela infraestrutura de telecom (que permite a conectividade para a transmissão destes dados); e (iii) por um sistema para o armazenamento e/ou processamento de dados (tecnologia da informação).

Nos dizeres da OCDE, a IoT: (i) tem uma natureza evolutiva, que se impulsiona por dispositivos conectados que mudam rapidamente. Esta realidade dificulta não apenas uma análise neutra e uniforme dos fatos, em vista da tecnologia, como também dificulta a nossa conscientização acerca da natureza conectada dos dispositivos que estão nas mãos dos seus consumidores<sup>183</sup>; (ii) “(...) inclui todos os dispositivos e objetos cujo estado pode ser alterado pela Internet, com ou sem o envolvimento ativo dos indivíduos. Enquanto objetos conectados podem exigir o envolvimento de dispositivos considerados parte da “Internet tradicional”, essa definição exclui laptops, tablets e smartphones já contabilizados nas atuais métricas de banda larga da OCDE”<sup>184</sup>; e (iii) já pode ser categorizada em diferentes tipos de dispositivos, de acordo com os seus diferentes requisitos de rede:

- IoT “críticos”: aqueles que exigem alta confiabilidade e atraso mínimo do processamento dos dados pelo computador e da conectividade (aqui citados os dispositivos utilizados em cirurgias remotas ou veículos automatizados); e
- *Short-range* IoT: aqueles menos sensíveis à velocidade da rede (aqui citados os sensores usados em aplicações agrícolas e, por que não, as aplicações na indústria da moda)<sup>185</sup>.

182 BEPPU, Ana Claudia. Internet das Coisas: 5.1. Questões Regulatórias e os Desafios do Ambiente Normativo Nacional. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 106.

183 OECD (2018). *IoT measurement and applications*. OECD Digital Economy Papers, nº 271. Paris: OECD Publishing, p. 47 (tradução livre). Disponível em: <https://doi.org/10.1787/35209dbf-en>. Acesso em: 30.Jul.2020.

184 OECD (2018). *IoT measurement and applications*. OECD Digital Economy Papers, nº 271. Paris: OECD Publishing, p. 47 (tradução livre). Disponível em: <https://doi.org/10.1787/35209dbf-en>. Acesso em: 30.Jul.2020.

185 OECD, op. cit., p. 48.

O organograma abaixo materializa a taxonomia proposta pela OCDE<sup>186</sup>:

Tais categorias, tendencialmente, serão refletidas nos instrumentos contratuais e poderão repercutir no grau de preponderância de cada uma das partes formadoras da relação jurídica (principalmente para a mensuração do peso do elemento de conectividade), em detrimento das funções gerais do dispositivo de IoT. Dito de outra forma, pode o consumidor adquirir um determinado bem, mas em concreto ter um *animus* de aquisição direcionado, em maior ou menor grau, aos benefícios dos serviços periféricos prestados (por exemplo, os serviços de telecomunicação).

Perceber a real utilidade que um determinado dispositivo de IoT (e seus elementos) tem para um consumidor, pode não ser tão relevante para países que tributam o consumo por meio de um imposto (único) sobre o valor agregado (“IVA”), mas ser fundamental, sob a ótica tributária, para países como o Brasil, dado o conflito federativo aqui existente entre Estados e Municípios.

Sob a perspectiva normativa brasileira, apesar desta realidade já estar disponível ao consumidor há um tempo, a conceituação jurídica do termo “IoT” ainda gera dúvidas, tendo sido introduzida em 2014 e recentemente alterada pelo Decreto nº 9.854/2019 (“Regulamento da IoT”).

De acordo com a nova definição:

- inclui-se no termo “IoT” toda infraestrutura que integra, de um lado, a prestação de um serviço de valor adicionado (“SVA”), que tenha capacidade de conectividade, e, de outro, dispositivos baseados em tecnologia da informação (nuvem, servidores, *gadget*) para o recebimento de dados e o seu posterior tratamento, processamento e armazenamento; e
- exclui-se do termo a expressão “sem intervenção humana” (expressão existente na antiga conceituação e que dava ensejo a inúmeras discussões, na medida em que exigia a total inexistência de intervenção humana para ter-se presente um sistema de comunicação M2M. Esta conceituação parecia-nos exagerada visto que um mínimo de intervenção humana faz-se de fato presente em muitos, senão em quase todos os casos envolvendo uma comunicação má-

186 OECD, op. cit., p. 48.

quina-a-máquina). Em termos práticos, a supressão dessa expressão permitiu, dentre outras consequências, que dispositivos de IoT sejam beneficiados com uma taxa reduzida do FISTEL, taxa cobrada pela ANATEL e considerada hoje um dos grandes entraves para o desenvolvimento desta tecnologia no Brasil<sup>187</sup>.

Por sua natureza complexa, que envolve a execução de distintas atividades, dentre elas: a venda de um produto; a conectividade (serviço de comunicação); a prestação de serviços de valor adicionado – tais como: o serviço de rastreamento, monitoramento e o provimento de acesso à internet; o licenciamento de *software*; a recepção, o processamento, o armazenamento de dados etc., a tributação sobre as utilidades resultantes da IoT tem sido fonte de inúmeras controvérsias fiscais, desde a identificação do tributo incidente (ICMS, ICMS-C, ISS ou nenhum deles), até a possibilidade ou não de uma incidência tributária concomitante, onde se discute se devemos segregar os itens que compõe o respectivo contrato para uma tributação individualizada ou tributá-los de uma forma binária (tudo ou nada) conforme a preponderância.

A resposta, ainda longe de uma pacificação, parece-nos depender da forma como a IoT é ofertada ao consumidor sendo, em termos práticos, relevantes os seguintes questionamentos: Quem contrata a conectividade? O provedor de IoT ou o consumidor? Quando contratada pelo provedor de IoT, pode o serviço de comunicação ser considerado um insumo? Qual a real intenção do consumidor sobre a solução adquirida?

Quer ele a conectividade ou a prestação de um serviço adicional? Até quando a conectividade pode ser tida como um insumo e a partir

187 Embora considerada questionável a incidência do FISTEL, o Decreto nº 9.854/19, quando da “definição de “sistemas de comunicação M2M” traz duas consequências: (i) a incidência do Fistel “reduzido” (TFI no valor de R\$ 5,68 no primeiro ano e TFI no valor de R\$ 1,89 nos anos seguintes) sobre os dispositivos de IoT previsto no artigo 38 da Lei nº 12.715/12 e (ii) estabelece a competência da Anatel para regulamentar e fiscalizar a matéria. Muito embora a ideia por trás do Plano Nacional de IoT seja louvável, ainda não há um plano de ação executável, o que acaba gerando certa frustração no mercado. Em especial, esperava-se a desoneração integral do Fistel para que a IoT de fato decolasse no país, o que não se concretizou por meio do Decreto. Entretanto, vale lembrar que continua tramitando no Congresso o Projeto de Lei nº 7.656/17 que busca a alteração do artigo 38 da Lei nº 12.715/12 para zerar totalmente o Fistel para sistemas de comunicação M2M”. Em CUNTO, Raphael de; CARPINETTI, Ana Carolina Fernandes; CONCA, Gabriela de Souza; FIGUEIREDO, Beatriz Landi Laterza. **Publicado o Decreto que Institui o Plano Nacional de IoT**. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/publicacoes/publicado-decreto-que-institui-o-plano-nacional-de-iot>. Acesso em: 30.Jul.2020.

de quando ela passa a ser a finalidade em si? A partir de que momento a atividade realizada por um prestador de IoT pode representar concorrência às atividades prestadas pelas empresas de telecomunicações? Pode a preponderância do serviço de comunicação ser tida por um percentual do custo da conectividade em relação aos demais custos atrelados ao dispositivo de IoT? Qual seria este percentual?

À exemplo das múltiplas funcionalidades aqui trazidas no campo da moda, evidenciamos que as respostas à essas questões dependem da análise das operações envolvidas e das negociações pretendidas e, adicionalmente, do maior aprimoramento do tema em termos regulatórios.

A partir desses elementos, quando da análise do caso concreto, será possível justificar a incidência de um ou outro tributo (ICMS ou ISS) ou, dentro de uma perspectiva otimista, ver as controvérsias resolvidas caso o Brasil opte por reestruturar e simplificar a tributação sobre o consumo com a criação de um IVA Nacional.

## INTERNET DAS COISAS E CONTROVÉRSIAS TRIBUTÁRIAS

*Escrito com Érika Tukiama<sup>188</sup>, Gisele Bossa<sup>189</sup>,  
Catarina Rodrigues<sup>190</sup> e Douglas Mota<sup>191</sup>  
Publicado no Jota em 24/09/2020<sup>192</sup>*

**A**inda em 2016, líderes mundiais se reuniam para realização da edição do Fórum Econômico Mundial daquele ano, cujo tema era a “Quarta Revolução Industrial”. Desde então, muito se fala da proximidade de uma rápida evolução tecnológica capaz de nos conduzir para uma nova realidade transformadora das relações pessoais, de trabalho e da vida como um todo.

Na prática, após quase 5 anos da ocasião em que talvez se falou pela primeira vez em quarta revolução industrial, de fato, estamos diante de avanços tecnológicos transformadores de nosso cotidiano, proporcionando uma nova realidade onde as interações não se limitam mais a pes-

188 Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Bacharel em Direito pela USP. Membro do Grupo de Pesquisa de Tributação da Economia Digital da FGV/SP. Professora do curso de pós-graduação em Fashion Law da Faculdade Santa Marcelina e do curso de Negociações de Tratados Internacionais do IBDT.

189 Professora, Mestre e Doutoranda em Ciências Jurídicas-Econômicas pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Membro do Núcleo de Direito Tributário Aplicado do Mestrado Profissional e do Grupo de Pesquisa de Tributação e Novas Tecnologias da FGV Direito SP.

190 Doutoranda e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora dos cursos de especialização em Direito Tributário do IBET e da PUC/COGEAE. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP.

191 Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP e especialista em Direito Tributário pela PUC/COGEAE. Advogado.

192 <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/internet-das-coisas-e-controversias-tributarias-24092020>

soas, mas passaram a englobar também coisas ou objetos, que se tornam cada vez mais inteligentes e funcionais, capazes de transmitir dados, trocar e processar informações.

Exatamente nesse ponto que entra em cena talvez um dos maiores marcos dessa nova revolução, o que se convencionou chamar de Internet das Coisas (IoT), tecnologia que viabiliza a integração e conectividade de máquinas, aparelhos, eletrodomésticos e outros objetos do cotidiano com a internet, possibilitando a transmissão de dados, monitoramento, troca de informações e uma infinidade de outras facilidades inerentes à conectividade de um dispositivo à internet.

No Brasil, importa-nos lembrar que no contexto da evolução dessa tecnologia, foi recentemente editado o Decreto Federal nº 9.854/2019, que instituiu o denominado Plano Nacional de Internet das Coisas, cuja finalidade, segundo seu artigo primeiro é implementar e desenvolver a IoT no Brasil, com base na livre concorrência e na livre circulação de dados e com observância das regras de segurança da informação e de proteção de dados pessoais.

O aludido Decreto também define que se considera IoT “*a infraestrutura que integra a prestação de serviços de valor adicionado com capacidades de conexão física ou virtual de coisas com dispositivos baseados em tecnologias da informação e comunicação existentes e nas suas evoluções, com interoperabilidade*”.

Todo esse avanço tecnológico, a implementação de suas funcionalidades e o perfeito aproveitamento por parte de seus usuários, entretanto, só é viável por meio de uma complexa gama de negócios jurídicos simultâneos, envolvendo compra e venda de bens, prestação de serviços, licenciamento de softwares, exploração de serviços de telecomunicação, entre outros.

Nesse contexto, dentro de um sistema tributário nacional arcaico, que não acompanhou a evolução tecnológica trazida pela dita quarta revolução industrial e nem mesmo preocupou-se em repensar a dicotomia bens e serviços para fins de tributação, torna-se um desafio complexo buscar o mínimo de segurança jurídica para aqueles que pretendem explorar as tecnologias inerentes a esse movimento, tendo em mente, essencialmente, a sanha arrecadatória dos entes fiscalizadores estatais.

Sobre esse aspecto, sem a pretensão de ser exaustiva, o objetivo dessa análise é ponderar, no contexto do ICMS e do ISS, sobre possíveis aspectos controversos da tributação no âmbito da internet das coisas.

Nessa linha, cabe-nos primeiramente estabelecer eventual impacto da tecnologia embarcada, na circulação de mercadorias ou objetos inteligentes, quanto à incidência do ICMS.

Nos dias atuais, nos parece difícil identificar bens de consumo, como automóveis, máquinas, eletrodomésticos, telefones celulares, relógios, entre outros, que não sejam acompanhados de funcionalidades fruto da tecnologia neles embarcada, viabilizada por meio de softwares desenvolvidos especificamente para tal finalidade.

Entretanto, nos parece que tal fato em nada altera a qualificação desses bens, quando colocados no comércio, como mercadorias para fins de incidência do ICMS, tendo apenas e tão somente a particularidade de disporem de um maior valor agregado consistente na tecnologia neles embarcada.

Ainda que se cogite que no contexto da comercialização desses bens, há também um software que lhe agrega outras funcionalidades, o fato é que tal software é parte integrante do bem comercializado e tem sua operação integralmente dedicada aquele bem, sem existência individualizada em relação ao bem a que serve, tornando-os um só bem objeto de mercancia, sujeito, assim, ao ICMS.

Portanto, não caberia, em princípio, segregar o carro ou a geladeira e o software neles embarcado, para fins de tributação apartada no que toca o ICMS ou ISS, o que traria nesse cenário e em relação ao software, toda a complexidade do conflito de competência que vem cercando a tributação inerente a essa atividade.

De fato, nos parece que em tais situações, eventual definição de competência tributária entre ICMS e ISS não seria tarefa das mais complexas. Contudo, o dito avanço tecnológico da IoT, passou a potencializar essas situações, a ponto de embarcar em tais bens funcionalidades outras como monitoramento e processamento de informações e dados para diversos fins, realização de diagnósticos complexos, chamadas inteligentes, e até mesmo a realização de atividades corriqueiras do dia a dia, como a reposição automática de bens esgotados em uma geladeira por meio de compras via internet previamente programadas.

Em função dessa realidade, passam a surgir, novamente, questionamentos acerca da possibilidade de as funcionalidades agregadas ao bem serem consideradas prestação de serviços e, em caso positivo, a possibilidade de se cogitar uma tributação segregada entre mercadoria e o serviço ou utilidade ofertada.

Nos parece que o ponto de partida para reflexão acerca dessa potencial controvérsia, necessariamente, envolve a própria definição do

aspecto pessoal da hipótese de incidência do ISS e a necessidade da existência de um efetivo prestador de serviço para fins de se cogitar determinada atividade como tributável pelo imposto de competência municipal.

De fato, não nos parece viável admitir que serviços sejam prestados por máquinas ou equipamentos, há que haver, nesse contexto, a figura do prestador de serviço, sem o qual carece a regra matriz de incidência tributária, do seu aspecto pessoal.

A controvérsia estaria possivelmente resolvida nas situações em que, essencialmente, as funcionalidades embarcadas em um bem operassem meramente de forma passiva, automatizada e previamente programadas, na medida em que eventual inteligência artificial embarcada em um bem não poderá resultar, automaticamente, a nosso ver, na prestação de um serviço.

Contudo, sabe-se que, atualmente, tais situações vão além. Há, por exemplo, casos em que dados colhidos a partir de um maquinário que opera na sementeira de uma plantação, são processados em centrais especializadas e utilizados para determinação da quantidade de irrigação necessária em função das condições de clima e meteorologia.

Estariamos, portanto, diante de verdadeira prestação de serviços envolvendo o processamento de dados, monitoramento e análise climática executadas pela central especializada e não de uma atuação passiva da funcionalidade embarcada no maquinário.

Poder-se-ia cogitar então, nesses casos, um exemplo da verificação de negócios jurídicos simultâneos, antes por nós citada, envolvendo compra e venda do maquinário, sobre a qual incidiria o ICMS e uma prestação de serviços de monitoramento e análise climática, entre outras, sobre a qual incidiria o ISS.

Por outro lado, sabe-se que a solução a tal controvérsia poderia estar na delimitação de competências constitucionais do ICMS e do ISS e a atuação do legislador complementar nessas situações, explicitada na jurisprudência sedimentada pelo STJ, segundo a qual sobre operações mistas, assim entendidas as que agregam mercadorias e serviços, incide o ISS sempre que o serviço agregado estiver compreendido na lista de que trata a LC 116 /03, e incide ICMS sempre que o serviço agregado não estiver previsto na referida lista.

Todavia, a nosso ver, o raciocínio ora tratado não se amolda perfeitamente à situação analisada, na medida em que não nos parece estarmos diante propriamente de operações mistas (prestação de serviços

com fornecimento de mercadorias ou vice-versa), mas sim, como antes ressaltado, de relações mais complexas, por vezes envolvendo mais de um contrato. Admitir o contrário, nos levaria a defender que a venda do maquinário utilizada no exemplo mais acima, encerraria tão somente uma prestação de serviço prevista na lista de que trata a LC 116 /03, qual seja monitoramento e análise climática.

Daí porque, há que se entender nessas situações e mesmo que não haja necessariamente instrumentos contratuais segregados, que os negócios jurídicos, embora conexos, são distintos e independentes, ou seja, compra e venda do maquinário, sobre a qual incidiria o ICMS e uma prestação de serviços de monitoramento e análise climática, entre outras, sobre a qual incidiria o ISS.

Não se ignora, contudo, a dificuldade de se definir perfeitamente onde se alocar a base de incidência desses tributos, ou seja, qual a parcela tributável atinente ao ICMS e qual a parcela tributável atinente ao ISS.

Tal dificuldade se agrava, ainda, nos casos em que tal serviço, em um primeiro momento, tem seu custo assumido pelo vendedor do bem, por um período certo a partir da concretização da compra, devendo ser objeto de cobrança apenas após tal prazo. Nessa hipótese, como solução, poderia até mesmo se cogitar que a ausência de um preço efetivo pelo serviço, afastaria a tributação do ISS.

Contudo, nos parece que em tal situação, deve-se considerar que há na própria comercialização do bem um componente de preço que leva em conta a prestação de serviço por determinado período de tempo com os custos integralmente assumidos pelo vendedor do bem. Logo, seriam grandes os riscos de ignorar tal situação, ainda mais sabendo-se que o serviço e seus custos seriam futuramente repassados ao comprador, passado o prazo pactuado.

Portanto, observa-se um terreno fértil de controvérsias em situações cada vez mais cotidianas em que o uso da IoT mostra-se cada vez mais presente.

Há, assim, que se ponderar sobre a forma como os contratos são celebrados e seus preços são definidos, para que mantenha uma consistência entre valor do bem e prestação de serviços, especialmente para determinação de sua tributação, seja pelo ICMS, seja pelo ISS.

Se não bastassem todos esses elementos de controvérsia já tratados, há também a possibilidade de algumas funcionalidades no âmbito da IoT serem consideradas serviços de telecomunicações, para fins de incidência de ICMS.

Sobre esse aspecto, é importante destacar a definição conferida pelo Decreto Federal nº 9.854/2019, no sentido de que a IoT teria a natureza de um serviço de valor adicionado (“SVA”).

De fato, tal definição se mostra bastante relevante na medida em que, em uma primeira análise, poderia se partir dela para, objetivamente, concluir-se pela impossibilidade de tributação dessa atividade pelo ICMS – Comunicação.

Cabe lembrar que o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) editou há tempos a Súmula 334, para dispor que: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”. O aludido enunciado, tem origem na emblemática discussão da tributação dos serviços de provimento de acesso à internet, onde se tomou como fundamento a distinção entre serviços de telecomunicação e serviços de valor adicionado, para se concluir que levando-se em conta que os provedores de acesso à internet por dependerem de um serviço de telecomunicação que lhes dá suporte, seriam configurados como SVA, o que implicaria a não incidência do ICMS-Comunicação.

Na prática, de fato, parece-nos que o aludido racional seria aplicável às atividades envolvendo a IoT, já que tal tecnologia também se vale de um serviço de telecomunicação que lhe dá suporte, para viabilizar as interações e conectividade máquina a máquina, o que inclusive justifica a classificação do próprio legislador no sentido de sua natureza de SVA.

Consequentemente, em princípio, estaria afastada a incidência do ICMS-Comunicação sobre tal atividade, muito embora não se ignore que nem sempre as autoridades fiscais se dão por vencidas e a despeito da aparente segurança conferida pelo legislador acerca da natureza jurídica das atividades envolvendo a IoT, acreditamos que a matéria não pode ser tida como totalmente definida em termos de tributação.

E assim acreditamos, inclusive, porque a já dita e contínua evolução tecnológica atrai para tal atividade novas funcionalidades ou avanços, fazendo com que eventual comunicação que a suporta não se restrinja à comunicação máquina a máquina, mas também envolva a análise, processamento ou monitoramento de dados e até mesmo passe a disponibilizar o serviço de comunicação entre usuário da máquina, aparelho ou bem com terceiros.

Diante dessas realidades, por exemplo, nos parece que a atividade se aproximaria mais de um serviço tributável, seja pelo ICMS-Comunicação, seja pelo ISS, o que traz para o contexto de seu exercício contornos e riscos de (mais um) potencial conflito de competência entre estados e municípios.

Além dos aspectos de ICMS e ISS abordados acima, essa nova realidade envolvendo IoT também traz potenciais discussões envolvendo PIS e Cofins.

Como se sabe, há dois principais regimes de incidência das contribuições, o regime cumulativo e o regime não-cumulativo. No regime cumulativo, o PIS e a Cofins incidem a uma alíquota conjunta de 3,65%, sem que haja possibilidade de desconto de quaisquer créditos. Já no regime não-cumulativo, o PIS e a Cofins incidem a uma alíquota conjunta de 9,25%, sendo possível descontar créditos em relação a certos custos e despesas incorridos.

Como regras, as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real para fim de apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) ficam submetidas ao regime não-cumulativo do PIS e da Cofins.

No entanto, o artigo 8º da Lei nº 10.637 e o artigo 10 da Lei nº 10.833 estabelecem a aplicação do regime cumulativo, ainda que para pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, em relação a, dentre outras situações, receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicação, assim como em relação a receitas auferidas por *“empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas.”*

Assim, a depender da forma como sejam caracterizadas as receitas decorrentes das atividades envolvendo IoT, poderia haver, ainda, impactos quanto ao tratamento de PIS e de Cofins sobre as receitas atreladas a tais atividades.

Também em relação ao contratante/adquirente dos produtos envolvendo IoT, a caracterização jurídica da contratação também pode gerar efeitos quanto à possibilidade ou não de creditamento das contribuições.

Portanto, vê-se que a IoT, dentre tantas outras inovações decorrentes da quarta revolução industrial, é mais uma atividade cujo exercício carece da necessária segurança jurídica em termos de tributação, fruto do arcaico sistema tributário nacional, especialmente no que toca à tributação de bens e serviços, evidenciando nesse ponto a premente necessidade de uma reforma tributária.



**DIALÉTICA**  
EDITORA

Este livro foi impresso sob demanda, sem estoques. A tecnologia  
POD (Print on Demand) utiliza os recursos naturais de forma  
racional e inteligente, contribuindo para a preservação da natureza.