Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil

Leonardo Aguirra de Andrade[1]

1. INTRODUÇÃO

A economia de compartilhamento ("*sharing economy*") tem como ideia central um modelo de produção, consumo e distribuição de bens e serviços por meio do qual as pessoas compartilham – ou, melhor, comercializam – seus ativos ou recursos excedentes por meio de acordos individuais (*peer-to-peer arrangements*)[2].

Trata-se da popularização do acesso aos meios de produção de riqueza que, tradicionalmente, (i) estavam restritos a poucos agentes de mercado, (ii) cujo acesso (pelas vias tradicionais) encontra barreiras regulatórias importantes (tais como as licenças ou autorizações do Estado) ou (iii) cujos recursos não estavam disponíveis para comercialização em um ambiente institucionalizado. Esse fenômeno tem afetado significativamente o consumo e, em alguma medida, prejudicado os tradicionais agentes de mercado[3] e favorecido o consumidor.

---

1 Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, onde também fez Graduação em Direito. Advogado em São Paulo. Advogado em São Paulo.

2 OEI, Shu-Yi; RING, Diane M. Can Sharing Be Taxed?, *Washington University Law Review*, v. 93, issue 4, p. 989-1069, 2016 (997).

3 ZERVAS, Georgios; PROSERPIO, Davide; BYERS, John. The Rise of the Sharing Economy: Estimating the Impact of Airbnb on the Hotel Industry (Nov 18, 2016). *Boston U. School of Management Research Paper* No. 2013-16. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2366898.5>. Acesso em: 15 dez. 2017.

O compartilhamento pode se consubstanciar de diferentes formas, entre elas: (i) na cessão de uso de um automóvel no período em que o seu proprietário não está fazendo uso dele[4]; (ii) na prestação de serviços de passeio com cães, enquanto os donos estão no trabalho[5]; (iii) na prestação privada de serviços de transporte de pessoas, como ocorre, a título de exemplo, por meio da famosa plataforma Uber[6]; ou, ainda, o que é objeto do presente artigo, (iv) na cessão de uso de imóvel por determinado período de tempo, a qual é comercializada[7-8].

O ponto em comum entre tais negócios de compartilhamento é o uso de plataformas digitais, para fins da celebração de negócios jurídicos e da realização dos respectivos pagamentos. As atividades das plataformas, portanto, são realizadas apenas *online*, ou seja, em lugar (físico) nenhum. Justamente em razão dessa característica, a questão ganha relevo no Direito Tributário Internacional. Isso porque a "presença digital" afasta a aplicabilidade dos tradicionais elementos de conexão tanto com os países de fonte como com os países de residência, majorando o risco de ausência de tributação da renda gerada nessas atividades (*doble non-taxation*)[9].

Diante disso, é atualíssima a preocupação com a revisão dos *standards* jurídicos aplicáveis para fins de definir qual jurisdição tem competência para tributar a renda decorrente das atividades realizadas *online*[10]. Para endereçar o assunto, a Ação 1 do BEPS[11] apresentou três possíveis alternativas para efetivar essa tributação:

> (i) avaliar viabilidade da caracterização de um estabelecimento permanente digital, com base em novos parâmetros de elementos de conexão[12];

---

4 Veja, por exemplo, Getaround, <https://www.getaround.com>. Acesso em: 15 dez. 2017.

5 Veja, por exemplo, DogVacay, <https://dogvacay.com>. Acesso em: 15 dez. 2017.

6 Veja Uber, <https://uber.com>. Acesso em: 15 dez. 2017.

7 O presente artigo tem como objeto questões tributárias, deixando de lado outras áreas do Direito. No entanto, para registro, um trabalho interessante sobre o tema do ponto de outros ramos do Direito pode ser encontrado em: TAVOLARI, Bianca. Airbnb e os impasses regulatórios para o compartilhamento de moradia: notas para uma agenda de pesquisa em Direito. In: ZANATTA, Rafael A.; DE PAULA, Pedro C. B.; KIRA, Beatriz (Coords.). *Economia de Compartilhamento e Direito*. Curitiba: Juruá, 2017. p. 259-278.

8 GUTTENTAG, Daniel. "Airbnb: disruptive innovation and the rise of an informal tourism accommodation sector". *Current Issues in Tourism*. Volume 18, No 12, 1192-1271. Dezembro de 2017. Disponível em: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/13683500.2013.827159>. Acesso em: 15 dez. 2017.

9 GRUPO DE PESQUISA. Tributação na era digital: Renda × Consumo. São Paulo: NEF/FGV, outubro de 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-20102017>. Acesso em: 15 dez. 2017.

10 RANCHORDAS, Sofia. *Does Sharing Mean Caring Regulating Innovation in the Sharing Economy?*, 16 Minn. J.L. Sci. & Tech. 414 (2015). Disponível em: <http://scholarship.law.umn.edu/mjlst/vol16/iss1/9>. Acesso em: 15 dez. 2017.

11 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. *OECD Publishing*, p. 12.

12 SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André. Tax Sovereignty and Digital Economy in Pos-BESP Times. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Series on International Taxation, Volume 60. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017. p. 38.

(ii) refletir sobre a tributação dos pagamentos realizados pelos consumidores dessas empresas digitais por meio de retenção na fonte ("*withholding income tax on digital transactions*"), em casos específicos[13];

(iii) buscar equalizar a tributação das atividades tangíveis e digitais, considerando-se inclusive a criação de um novo tributo sobre atividades *online*.

No Brasil, além das questões relativas à tributação da renda, também se mostra oportuno examinar a aplicabilidade dos atuais critérios aplicáveis à incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS) relativamente às atividades desprovidas de um estabelecimento prestador tangível.

Do ponto de vista tributário, verifica-se uma dificuldade (i) na qualificação da natureza dessas novas atividades digitais, (ii) na obtenção de informações sobre os fluxos financeiros correlatos aos respectivos negócios e (iii) na identificação e tributação da renda tributária auferida pelas empresas titulares dos referidos *sites* pelas autoridades fiscais, dada a ausência de domicílio fiscal físico dessas empresas. Tais dificuldades são, exatamente, aquelas identificadas pela OCDE/G-20 na Ação 1 do BEPS, em seu Relatório Final, como (i) "*nexus*", (ii) "*data*" e (iii) "*characterisation*"[14].

Especificamente em relação aos serviços de hospedagem, a internet viabilizou modificações relevantes, (i) no *modus operandi* do anúncio do imóvel a ser utilizado/compartilhado, (ii) no contato entre as partes contratantes e (iii) no fluxo de pagamento da remuneração pelo uso do imóvel.

Para enfrentar essas questões em relação ao objeto central do presente artigo, é oportuno, primeiramente, examinar os detalhes dos negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem, conforme abaixo exposto.

2. O MODELO DE NEGÓCIO E SUAS ATIVIDADES

De maneira geral, as empresas detentoras de plataforma virtual associada ao serviço de hospedagem disponibilizam uma plataforma[15] *online* para que proprietários de imóveis

---

13 BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS action 1: address the tax challenges of the digital economy. *WU International Taxation Research Papers Series*, No. 2015-14. Vienne: Wirtchafts Universitat, 2015. p. 4.

14 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. *OECD Publishing*, p. 99.

15 *Airbnb*: "(...) é um mercado on-line que permite aos usuários cadastrados ("Membros"), e terceiros determinados, que oferecem serviços (Membros e terceiros que oferecem serviços são chamados de "Anfitriões" e os serviços que eles prestam são "Serviços de Anfitrião") anunciar esses Serviços de Anfitrião na Plataforma Airbnb ("Acomodações") e comunicar-se e fazer transações diretas com membros que estejam buscando reservas como Serviços de Anfitrião (os Membros que utilizam os Serviços de Anfitrião são chamados de "Hóspedes")". Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/terms>. Acesso em: 15 dez. 2017.

Housetrip: "(...) é um local que permite aos Proprietários anunciar um ou mais estabelecimentos disponíveis para locação (separadamente, "Estabelecimento" e "Perfil de estabelecimento") para potenciais viajantes (separadamente, "Viajante")". Disponível em: <https://rentals.tripadvisor.com/pt/termsandconditions/owner>. Acesso em: 15 dez. 2017.

anunciem sua locação e, por outro lado, os indivíduos interessados (turistas-locatários) possam obter informações sobre tais imóveis, seus respectivos bairros, relatos pessoais ("*reviews*" ou depoimentos) de turistas-locatários que anteriormente tenham realizado a sua locação.

Da perspectiva econômica, essa atividade pode ser entendida como um fator de correção de falha de mercado, na medida em que atua como redutor do desequilíbrio entre a oferta e a demanda no mercado de hospedagem, tendo por base (i) a conexão (digital) entre pessoas e informações, (ii) a oferta de preços mais baixos em comparação com a tradicional rede hoteleira, e (iii) o aumento da confiança por meio do sistema de *feedbacks* dos viajantes[16]. Tais plataformas compreendem, portanto, um ambiente digital criado para facilitar a comunicação entre locadores e locatários de imóveis[17].

A própria plataforma também disponibiliza um sistema de pagamento correspondente à operação, por meio de cartão de crédito ou empresa (terceirizada) de meios de pagamento *online* (tais como *PayPal*, *Sepa*, *Moip*, *Ebanx* etc.). Concluído o contrato, a empresa cobra – em geral, das duas partes – uma taxa de serviço calculada sobre o valor do aluguel, em contrapartida pelo uso da plataforma.

Portanto, como apenas provedoras do ambiente de troca de informações e de comercialização do direito de uso de imóveis, as empresas detentoras de plataforma *online* associadas ao serviço de hospedagem não são proprietárias de qualquer acomodação. Nesse sentido, tais empresas não são partes dos contratos celebrados relativamente à locação ou à hospedagem[18].

Homeaway: [é] "uma página de anúncios classificados na Internet", que "funciona como um local que permite que os proprietários e administradores de imóveis que anunciam em nosso site (denominados como «membro») ofereçam o aluguel de um imóvel específico, com variantes de preços para potenciais hóspedes ou locatários (denominados como «viajante»)". Disponível em: <https://www.aluguetemporada.com.br/info/quem-somos/informacao-legal/termos-condicoes>. Acesso em: 15 dez. 2017.

Wimdu: é um mercado online onde usuários podem oferecer e alugar apartamentos, casas, quartos e outros tipos de acomodações ("acomodações"). Disponível em: <https://www.wimdu.com.br/terms>. Acesso em: 15 dez. 2017.

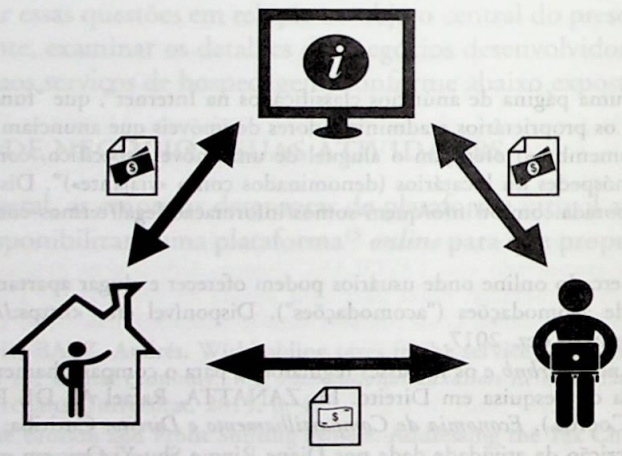
16 TAVOLARI, Bianca. *Airbnb* e os impasses regulatórios para o compartilhamento de moradia: notas para uma agenda de pesquisa em Direito. In: ZANATTA, Rafael A.; DE PAULA, Pedro C. B.; KIRA, Beatriz (Coords.). *Economia de Compartilhamento e Direito*. Curitiba: Juruá, 2017. p. 260.

17 Confira-se a descrição da atividade dada por Diane Ring e Shu-Yi Oei, em estudo específico sobre o tema. OEI, Shu-Yi; RING, Diane M. Can Sharing Be Taxed?, *Washington University Law Review*, Volume 93, issue 4, p. 989-1069, 2016 (1005-1006).

18 Nesse ponto, para ilustrar, destacam-se os termos utilizados no site *Airbnb*: "[c]omo o fornecedor da Plataforma *Airbnb*, a *Airbnb* não é proprietária, não cria, vende, revende, fornece, controla, gerencia, oferece, entrega ou abastece qualquer Acomodação ou Serviços de Anfitrião. Os Anfitriões são os únicos responsáveis por suas Acomodações e Serviços de Anfitrião. Quando os membros fazem ou aceitam uma reserva, eles celebram um contrato diretamente um com o outro. A *Airbnb* não é e não se torna parte ou outro participante de qualquer relacionamento contratual entre os Membros, tampouco a Airbnb é uma corretora de imóveis ou seguradora. A *Airbnb* não atua como um agente em qualquer capacidade para um Membro, exceto conforme especificado nos Termos de Pagamento". Disponível em: <https://www.airbnb.com.br/terms>. Acesso em: 15 dez. 2017.

O acordo entre o proprietário da acomodação e o usuário é estabelecido exclusivamente entre eles e se caracteriza como sendo de licença de ocupação de espaço por período de tempo estabelecido. Essa ocupação pode ser relativa ao imóvel por completo (uso exclusivo) ou a apenas uma parte dele, por exemplo, quando há a locação de apenas um quarto de um apartamento, que, por sua vez, continua sendo utilizado pelo proprietário durante o período de hospedagem. Os valores (preço do aluguel), termos e condições deste acordo são estabelecidos entre as partes do contrato de locação (locador e locatário), portanto, sem a interferência significativa da empresa detentora da plataforma, diferentemente do que ocorre em outros segmentos da economia digital. Por exemplo, o preço ("retribuição") do contrato – elemento essencial do contrato de aluguel, conforme o art. 565 do Código Civil[19] – não é definido pelo *site* de hospedagem.

Portanto, a partir do exame das principais características desse modelo de negócio, é possível afirmar que existe uma relação triangular, na qual são formalizados três contratos principais[20]: (i) o contrato entre a empresa (*site*) e o proprietário (ou administrador) do imóvel a ser locado; (ii) o contrato entre a empresa (*site*) e o turista (ou hóspede) que é o locatário do imóvel ou de parte dele; e, por fim (iii), o contrato entre o proprietário (ou administrador) do imóvel e o referido turista (ou hóspede). Essa relação triangular pode ser ilustrada da seguinte maneira:



19 Código Civil: "Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição".

20 Faz-se referência a contratos principais, pois existem outros contratos acessórios, tais como (i) o contrato entre a plataforma e a empresa de cartão de crédito; (ii) o contrato entre a plataforma e a empresa de meio de pagamento *online*; (iii) o eventual contrato entre o proprietário do imóvel e o agente administrador do imóvel; (iv) o contrato entre a plataforma e os seus fornecedores de serviços de marketing etc.

Neste momento, é possível concluir que a empresa detentora da plataforma exerce duas atividades principais: (i) o fornecimento de um *marketplace*[21-22] para a divulgação e consulta de imóveis para locação e (ii) a intermediação[23] dos contratos concluídos entre locadores e locatários, usuários da plataforma. Apesar de haver alguma proximidade, essas duas atividades merecem um tratamento diferenciado em razão de suas particularidades e objetivos, pois:

i) de um lado, no *marketplace*, verificam-se atividades voltadas à redução de custos de transação e ao aumento da segurança para os usuários (locatários e locadores) da plataforma, tais como:
   a) a divulgação de anúncios/publicidade no *website* por parte dos proprietários ou administradores dos imóveis a serem locados;
   b) a obtenção de informações, por parte dos locatários, sobre o imóvel e suas características (retratadas por meio de fotos e vídeos), sobre o país, a cidade, o bairro onde ele está localizado;
   c) a obtenção de informações sobre as experiências anteriores dos locatários que já locaram o mesmo imóvel;
   d) a avaliação dos locadores e locatários pelos próprios usuários da plataforma, conforme a suas experiências anteriores.

ii) de outro lado, os serviços de intermediação de contrato não dependem das atividades acima e, como tal, poderiam ser realizados independentemente das aludidas atividades. Trata-se da disponibilização de um ambiente institucionalizado de comercialização de direitos de uso de imóvel. Para ilustrar, seria oportuno fazer uma comparação, por analogia, com a atividade de mercado de bolsa de valores, em cujo ambiente compradores e vendedores de determinados direitos se encontram (digitalmente) para celebração de negócios jurídicos, tomando os riscos da assimetria de informação (que é objeto da atividade (i) acima) quanto aos detalhes

---

21 Veja: <https://aws.amazon.com/pt/solutions/case-studies/airbnb/>. Acesso em: 15 dez. 2017. Destaca-se o seguinte trecho: "Airbnb is a community marketplace that allows property owners and travelers to connect with each other for the purpose of renting unique vacation spaces around the world".

22 A definição precisa dos elementos que compõe o *marketplace online* demanda uma avaliação técnica que transcende o escopo do presente artigo. A título meramente ilustrativo, destaca-se que a OCDE discrimina em três partes que integram o *cloud computing* (que é o ambiente digital no qual tal *marketplace* é desenvolvido), vale dizer, *Infrastructure as a Service* (*IaaS*), *Platform as a Service* (*PaaS*) e *Software as a Service* (*SaaS*). OECD (2014), "Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy", OECD Digital Economy Papers, No. 240, *OECD Publishing*, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/5jxzf4lcc7f5-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

23 A respeito do conceito de intermediação para fins da tributação pelo ISS, cabe recordar as lições de Bernardo Ribeiro de Moraes: "Intermediação é palavra indicativa do modo de operar da pessoa. Intermediário é quem exerce a aproximação entre duas ou mais pessoas que desejam negociar. É também conhecida como corretagem, contrato pelo qual uma pessoa se obriga, mediante remuneração, a aproximar as partes para a conclusão de um negócio". MORAES. Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e Prática do Imposto sobre Serviços*. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. p. 306-307.

do objeto comercializado (no caso, o imóvel). Nesse caso, tal como uma bolsa de valores mobiliários, a plataforma assume o risco do não pagamento por parte do usuário-locatário, na medida em que, mesmo que o locatário não venha a realizar o pagamento do aluguel, o locador/administrador do imóvel receberá o aluguel acordado.

Superada a análise acerca da caracterização das atividades intrínsecas ao modelo de negócio adotado pelas empresas detentoras de plataforma virtual associada ao serviço de hospedagem, passa-se a analisar seus reflexos tributários.

3. A TRIBUTAÇÃO DA ATIVIDADE

Para fins didáticos, a tributação será segmentada neste artigo entre (i) tributação do consumo; e (ii) tributação da renda. É o que passa ser examinado a seguir.

3.1. A tributação do consumo

Atualmente, no Brasil, os impostos que regem a tributação sobre o consumo de bens e serviços, relevantes para os fins do presente artigo, são, principalmente, o ICMS e o ISS.

As questões relativas à tributação da economia digital deixam clara a pertinência da crítica ao modelo brasileiro de segregação da tributação do consumo entre serviços e mercadorias, pois se trata de materialidades imbricadas e, muitas vezes, de qualificação indissociável[24-25], o que gera certa dificuldade na avaliação da tributação sobre o consumo.

Em razão da limitação de espaço, este artigo examinará apenas as questões relativas à incidência de ISS sobre a atividade em questão.

3.1.1. A ausência de tributação sobre atividade marketplace *e a tributação da intermediação de contratos pelo ISS*

Como visto acima, os *websites* de hospedagem em questão realizam duas atividades distintas: (i) a disponibilização de um *marketplace* para troca de informações sobre imóveis; e (ii) o serviço de intermediação de contratos.

Não há, na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, nenhuma hipótese de serviço que contemple a atividade de divulgação ou consulta de anúncios de imóveis para locação, motivo pelo qual não pode ser cobrado o ISS sobre essa atividade, sob pena de violação aos princípios da tipicidade e legalidade.

Nesse particular, destaca-se o ensinamento de Eduardo Botallho no sentido de que o armazenamento de dados objeto das comunicações realizadas *online* pelos *websites* não se

---

24 DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; PEROBA, Luiz Roberto; NETO, João Alho. *Tributação na era digital:Autorregulação: uma possibilidade?*. Disponível em: <https://jota.info/artigos/tributacao-na-era-digital-25082017>. Acesso em: 15 dez. 2017.

25 VATARI, Luis Claudio Yukio. *Conflito de Competência ICMS e ISSQN: novos serviços da era digital.* Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas – FGV. São Paulo, 2016.

qualifica como serviço passível de tributação pelo ISS[26]. Portanto pode-se dizer que a atividade de disponibilização de um ambiente digital de interação entre pessoas não foi capturada pelo legislador complementar como hipótese de incidência do ISS.

Diante desse cenário, parece oportuna a realização de ajustes na legislação em vigor, para a adequação das normas tributárias à nova realidade, vale dizer, para viabilizar a tributação das atividades de *marketplace*. Por se tratar de matéria inerente ao escopo de incidência do ISS, tal alteração somente poderia ser efetivada em sede de lei complementar, em observância ao art. 146 da CF/88.

Por outro lado, o item 10.02 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 prevê os serviços relativos a "agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer". Sendo assim, é possível a incidência do ISS sobre o serviço de intermediação de contratos prestado por empresa detentora de plataforma *online* associada ao serviço de hospedagem, desde que legislação municipal assim estabeleça.

A segregação clara do *quantum* relativo a cada parte (*marketplace versus* intermediação de contratos) que compõe o preço cobrado dos usuários, nesse contexto, parece ser recomendável, a fim de que seja oferecida à tributação, pelo ISS, tão somente a materialidade que se refere ao serviço de intermediação de contratos. Eis aqui uma oportunidade de redução de carga tributária para as empresas do setor que não fazem tal segregação entre *marketplace* e intermediação de contratos.

Em resumo, para fins do ISS, a atividade dos *websites* de hospedagem somente deve ser tributada na parte que se refere à intermediação de contratos, o que não se confunde com a outra atividade por eles realizada, qual seja, a disponibilização de *marketplace* para anúncio e consultas de imóveis a serem locados, sobre a qual não há incidência de ISS.

3.1.2. Onde é devido o ISS sobre intermediação **online** *de contratos?*

Uma vez enfrentada a questão da materialidade tributável e suas espécies tributárias, cabe analisar – agora, sim, dentro do escopo das preocupações atinentes à tributação da economia digital – qual município seria competente para exigir o ISS na hipótese acima mencionada. Em outras palavras, onde ocorreu a intermediação de contratos, considerando que a atividade do *website* de hospedagem se dá de maneira *online*?

Refletindo sobre situação análoga, Renato Nunes Confolonieri afirma que, tratando-se da atividade de intermediação de negócio envolvendo agentes situados em municípios diferentes, "o ISS deve ser recolhido para a Municipalidade onde foram efetivamente prestados os serviços de intermediação de negócios" e que essa prestação ocorreria onde estariam os funcionários e a estrutura administrativa da empresa que realizou a intermediação[27]. Faz-se

---

[26] BOTTALLO, Eduardo D.; TURCZYN, Sidnei. O regime jurídico dos serviços de hospedagem de sites (*hosting*) na Internet, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 98, p. 35-43, 2003.

[27] CONFOLONIERI, Renato Nunes. Incidência do ISS sobre serviços de intermediação de negócios, quando o fornecedor estiver localizado no exterior, e o local de recolhimento do tributo, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 87, 2002, p. 104-109.

referência a esse estudo com vistas a ilustrar como os parâmetros aplicáveis no exame de materialidades tangíveis são impertinentes ao estudo da tributação da economia digital, simplesmente porque tais critérios não respondem às atuais demandas.

A questão torna-se ainda mais complexa, porque, de acordo com o art. 3º da Lei Complementar n. 116/2003, os serviços do item 10.02 da sua lista anexa (no qual estão inseridos os serviços de intermediação de contratos em questão) devem ser oferecidos à tributação no local do estabelecimento do prestador do serviço.

Deixando de lado as peculiaridades de cada empresa do segmento de *websites* de hospedagem, considera-se, neste artigo, a hipótese em que determinada empresa desse segmento não tenha estabelecimento no Brasil, nem "filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato", como prevê o art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003, uma vez que todas as suas atividades podem ser realizadas *online*. Nesse caso, onde seria devido o ISS sobre a atividade em questão? É o que se passa a examinar abaixo.

A meu ver, o "local" previsto no art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003[28] se refere a um local físico ou tangível. Não parece que o legislador contempla a hipótese de um "local" virtual, e esse entendimento está alinhado também com o princípio da territorialidade, adotado pela CF/88, para fins da tributação dos serviços[29].

Nesse sentido, a CF/88, em seu artigo 156, § 3º, II, delegou à lei complementar a atribuição de isentar a exportação de serviços à tributação pelo ISS ("excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior"), considerando os limites (físicos) territoriais do Brasil.

Assumindo tal atribuição, a Lei Complementar n. 116/2003 isentou, em seu art. 2º, a exportação de serviços, estabelecendo que os serviços cujos resultados se verifiquem no Brasil não estão isentos à tributação pelo ISS. Aplicando uma interpretação, *a contrario senso*, conclui-se que estão isentos os serviços (i) desenvolvidos no exterior (que já estariam desonerados de tributação por força do princípio da territorialidade em sua acepção de local físico) e (ii) desenvolvidos no Brasil, porém cujos resultados são caracterizados no exterior[30].

Como se vê, os parâmetros mencionados acima estão baseados em uma noção de território ou de estabelecimento (art. 4º da Lei Complementar n. 116/2003) físico ou tangível[31],

---

28 "Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas."

29 COSTA, Simone Rodrigues Duarte. A não tributação dos serviços prestados no exterior – a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 116/06. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. II, p. 606.

30 BRIGAGÃO, Gustavo. ISS não incide sobre exportação de serviços. *Portal Consultor Jurídico*, 31 de julho de 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-31/consultor-tributario-iss-nao-incide-exportacao-servicos>. Acesso em: 15 dez. 2017.

31 TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Territorialidade e Tributação de Não Residente no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento. In: TÔRRES,

que, como tal, são insuficientes para lidar para com as questões da tributação da economia digital.

Relativamente às atividades desenvolvidas exclusivamente na internet, é impertinente, inclusive, falar-se em importação ou exportação de serviço, pois inexistem limites territoriais bem definidos no ambiente digital[32], os quais são os pressupostos ontológicos do conceito de importação ou exportação.

Seria cabível especular que o ISS seria devido onde (local físico) o *website* foi desenvolvido, o que, todavia, não resolveria o problema por completo, pois o local da idealização tecnológica do *site* não se confunde com o local onde está situado o estabelecimento que presta os respectivos serviços. Também não parece tecnicamente adequado considerar que o local onde está localizado o servidor (*hardware*) contratado pelo *website* seria o local onde os programas informáticos (*software*) realizam as suas atividades. A meu ver, faz-se necessário reconhecer que a internet é uma dimensão estanque do mundo físico e, como tal, deve ser tratada, vale dizer, como um local desprovido de identificação no meio físico.

Por outro lado, seria factível admitir – mesmo não tendo segurança a respeito da definição do local onde os serviços foram desenvolvidos e do local em que os serviços são prestados – que tal desenvolvimento ocorreu fora do Brasil, sobretudo porque se trata de empresas estrangeiras que, por hipótese, não têm estabelecimento no Brasil. Mesmo que determinado *website* de hospedagem tenha, por exemplo, uma filial no Brasil, seria necessário avaliar se se trata de um estabelecimento prestador do serviço de intermediação de contratos, pois, caso contrário, ainda assim, tratar-se-ia de um serviço realizado no exterior. Até porque essa filial poderia ter outras funções (comerciais, por exemplo) que não se confundem com a efetiva prestação de serviço de intermediação.

Para viabilizar o aprofundamento do exame da questão, adota-se, neste artigo, a hipótese na qual o *website* de hospedagem não tem estabelecimento no Brasil (seja considerando a internet como meio sem espaço físico – como é o entendimento ora defendido –, seja considerando que o *website* teria sido desenvolvido fora do Brasil), e os seus clientes situados no Brasil realizam negócios *online* em sua plataforma. Nesse caso, haveria incidência de ISS no Brasil? A resposta a essa questão toca em uma divergência doutrinária interessante.

Por um lado, o Professor Luís Eduardo Schoueri sustenta, com base no princípio do destino, que, tendo o Brasil exonerado as exportações à tributação pelo ISS, por coerência, seria necessário tributar as importações, ainda que o desenvolvimento tenha ocorrido no exterior[33]. Com uma linha de raciocínio semelhante (embora relativamente a um objeto de

---

Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. I, p. 77.

[32] Cabe ressalvar que os registros regulatórios e legais do domínio dos *websites* podem estar vinculados a determinado país ou submetido, juridicamente, a determinada jurisdição. No entanto, a atividade em si desenvolvida na internet não guarda relação com um local físico.

[33] SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100, São Paulo, Dialética, janeiro de 2004, p. 44-47.

estudo diferente), Gustavo Vetori defende que "[f]az sentido que os tributos sobre o consumo sejam cobrados no país em que ocorre o consumo", com base na lógica do princípio do destino[34].

Com entendimento diverso, Sergio André Rocha aponta que é inconstitucional a exigência de ISS sobre serviços realizados no exterior e, como tal, que tem como única conexão com o Brasil o fato de o tomador do serviço situar-se no Brasil[35]. Igualmente crítica à ideia de tributação de ISS sobre serviços desenvolvidos no exterior, Simone Rodrigues Duarte Costa afirma que a desoneração das exportações e as razões meramente econômicas não podem autorizar a incidência do ISS em descompasso com as normas constitucionais[36].

O problema central é que a Lei Complementar n. 116/2003 não define, expressamente, qual deve ser o tratamento a ser dado às importações de serviços, razão pela qual a sua interpretação deve ser construída a partir do regramento aplicável à exportação de serviço, dado tratar-se de uma única operação vista de dois ângulos[37]. Nesse ponto, apesar de empregar comando normativo não claro, o legislador complementar sinalizou dois parâmetros pertinentes ao exame da presente questão, quais sejam:

a) no art. 1º, § 1º da Lei Complementar n. 116/2003, o legislador aponta, *a contrario senso*, que os serviços cuja prestação tenha se encerrado no exterior não estariam submetidos à tributação pelo ISS no Brasil;

b) no art. 2º, parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/2003, o legislador adotou o critério do local do resultado como parâmetro para isentar a exportação dos "serviços desenvolvidos no Brasil";

c) invertendo-se os critérios utilizados no parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 2003 (local do desenvolvimento e local do resultado), seria possível afirmar que não devem ser tributados no Brasil os serviços (i) desenvolvidos no exterior e (ii) cujos resultados também foram percebidos no exterior.

Da leitura dos dispositivos legais acima, nota-se que existem dois elementos que poderiam atrair para o Brasil a tributação pelo ISS: o local do desenvolvimento (ou efetiva prestação dos serviços) e o local onde se dá o seu resultado. Se esses dois elementos se referirem a um local fora do Brasil, não se trata de importação de serviços, e não haverá aqui tributação. No entanto, caso o serviço seja desenvolvido fora do Brasil e os seus resultados se verifiquem aqui no Brasil, não haverá obstáculo à tributação pelo ISS.

---

34 VETORI, Gustavo. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional.* Tese de doutorado sob a orientação do Professor Luís Eduardo Schoueri. São Paulo: Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2011. p. 144.

35 ROCHA, Sergio André. Considerações acerca da Incidência do ISS sobre Serviços Prestados no Exterior, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 104, São Paulo, Dialética, maio de 2004, p. 95.

36 COSTA, Simone Rodrigues Duarte. A não tributação dos serviços prestados no exterior – a inconstitucionalidade da Lei Complementar n. 116/06. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado.* São Paulo: Quartier Latin, 2004. v. II, p. 623.

37 SCHOUERI, Luis Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 100, São Paulo, Dialética, janeiro de 2004, p. 45.

Cabe reconhecer que há um certo desconforto com essa conclusão, por força do princípio da legalidade, uma vez que o regramento legal do tema não é claro, e por força do princípio da territorialidade, uma vez que o serviço foi realizado no exterior. Por um lado, a falta de clareza não impede a interpretação sistemática dos dispositivos legais acima mencionados. Por outro lado, o princípio da territorialidade não se limita ao local da prestação do serviço, devendo também considerar o local onde são percebidos os resultados desse serviço.

Essa interpretação é muito pertinente à avaliação em perspectiva da problemática da tributação da economia digital. Isso porque, de fato, tais serviços não foram prestados em nenhum lugar, uma vez que a atividade se dá de maneira *online*, sendo o local do consumidor o único passível de percepção física. Essa interpretação também está em conformidade com a observância do princípio do destino. A adoção deste princípio é recomendada pela Organização Mundial do Comércio (OMC) – da qual o Brasil é integrante – em relação à tributação sobre o consumo[38], em seu *Working Party on Border Tax Adjustments*, de 1970[39].

A tributação sobre consumo no ambiente internacional deve ocorrer onde se dá o consumo, e não onde ocorre a criação do produto/serviço consumido. Nesse particular, destaca-se o entendimento de Misabel Derzi[40], segundo a qual a Lei Complementar n. 116/2003 optou por aplicar o princípio do destino, que submete as importações à incidência do ISS "*onde se localizar o estabelecimento do tomador*".

Por outro lado, em homenagem à clareza e à segurança jurídica, seria oportuno alterar a Lei Complementar n. 116/2003 para que ela passasse a conter, expressamente, um comando normativo no sentido da tributação especificamente dessas atividades *online* de intermediação de contratos na pessoa do tomador dos serviços (consumidor).

Ou seja, o problema não está no plano constitucional, sendo possível a lei complementar definir o aspecto territorial do fato gerador do ISS, sobretudo se tratando de atividade que, a bem da verdade, não ocorre em lugar (físico) algum.

Seguindo essa lógica, a Lei Complementar n. 116/2003 estaria deixando expressa a opção do legislador complementar – já constante na atual redação dessa lei, segundo meu entendimento – no sentido de não abrir mão do emprego do elemento "resultado" para fins do exercício da competência tributária sobre a importação de serviço. A meu ver, o resultado para tais fins deve ser entendido como utilidade final ou benefício que o serviço proporciona para o respectivo tomador (consumidor)[41].

---

38 VETORI, Gustavo Gonçalves. *Contribuição ao estudo sobre as influências recíprocas entre a tributação da renda e o comércio internacional.* Tese de Doutorado sob a orientação do Prof. Luís Eduardo Schoueri. Universidade de São Paulo, 2011, p. 139-145.

39 VETORI, Gustavo Gonçalves, op. cit., p. 139.

40 DERZI, Misabel. *O aspecto espacial do imposto municipal sobre serviços de qualquer natureza, ISS na Lei Complementar n. 116/03 e na Constituição.* Barueri: Manole, 2004. p. 67-68.

41 Para Roque Antonio Carrazza, o "resultado" do serviço se confunde com a utilidade que ele proporciona para o respectivo tomador (CARRAZZA, Roque Antonio. ISS – Serviços de Reparação de Turbinas de Aeronaves, para Destinatários no Exterior – não incidência – exegese do art. 2º, I

Uma vez identificado o local da percepção do resultado, é cabível a exigência de ISS pelo Munícipio competente, que, no caso de intermediação *online* de contratos que tenham como objeto a locação de imóvel, será o Município do local do imóvel, pois é ali onde se dá o consumo. Não havendo estabelecimento prestador no Brasil, a exigência recairia sobre a pessoa (turista-hóspede) "vinculada ao fato gerador" do ISS, nos termos do art. 6º da Lei Complementar n. 116/2003.

Por fim, cabe registrar que, nesse ajuste na Lei Complementar n. 116/2003, também seria recomendável alterar a terminologia adotada no seu aludido art. 6º, especificamente para a hipótese em que os serviços não são prestados no Brasil, mas seu resultado é aqui percebido. Nesse sentido, seria adequado tratar o tomador do serviço como contribuinte, e não como responsável pelo recolhimento do ISS. Isso porque, neste caso, o fato gerador do ISS se consubstancia na utilização do serviço no Brasil, e não na sua prestação; até porque o consumidor-importador é a única pessoa (residente no País) que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121 do CTN.

3.2. Tributação sobre a renda

Como as atividades das plataformas de hospedagem podem ser realizadas integralmente *online*, vale dizer, de maneira desvinculada de um domicílio físico, vem à tona a questão relativa ao *nexus* ou elemento de conexão dessa atividade com o país que teria competência para tributar a renda por ela gerada.

Nesse sentido, não sendo possível coletar informações (*data*) suficientes para a identificação do local onde tais atividades são realizadas, é factível que a renda respectiva não seja tributada por nenhuma jurisdição (dupla não tributação).

Em relação a muitos países onde as plataformas de hospedagem atuam, é provável que o único elemento de conexão – entre a empresa proprietária do *website* e a jurisdição – se refira ao fluxo financeiro correlato aos pagamentos realizados pelos usuários da plataforma. Hoje, tal identificação ainda é possível porque as moedas eletrônicas (*bitcoins*) ainda podem ser consideradas uma exceção em comparação com as moedas convencionais, razão pela qual as instituições financeiras são, hoje, uma fonte de informação importante na guerra contra o sigilo financeiro. No entanto, é cabível cogitar que, no futuro, nem sequer os fluxos financeiros seriam passíveis de identificação pelas autoridades fiscais.

Nesse cenário, torna-se pujante a preocupação das autoridades fiscais com a eventual perda de arrecadação fiscal nesse mercado e em outros da economia digital. É nesse

---

e seu parágrafo único, da Lei Complementar n. 116/03. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 529-530). No mesmo sentido, o saudoso Alberto Xavier afirmava que o local do "resultado" se refere àquele "onde se verifica o respectivo consumo ou a utilização do bem imaterial em que o serviço se traduz" e que "tal local é precisamente o local onde é satisfeita a necessidade que levou o tomador do serviço a proceder à respectiva contratação" (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 235-236).

contexto que a Ação 1 do BEPS cogita o estudo de viabilidade de três caminhos para endereçar a tributação da renda gerada na economia digital: (i) a alteração do conceito de *nexus* (estabelecimento permanente), no sentido de construir uma noção de estabelecimento permanente digital; (ii) a tributação dessa renda por meio da exigência de retenção na fonte, por ocasião dos pagamentos por parte dos usuários das plataformas *online*; e (iii) a equalização da carga tributária entre empresas com atividades tangíveis e as empresas com atividades digitais.

A adoção de um conceito de estabelecimento permanente digital, apenas com base na "presença econômica significativa"[42], mesmo sem a existência de um local físico, seria um divisor de água na história no Direito Tributário Internacional[43]. Nesse particular, a Ação 1 do BEPS cogita alterar as regras atuais relativas à caracterização de um estabelecimento permanente, previstas, por exemplo, no parágrafo 1º do artigo 5º da Convenção-Modelo da OCDE, que faz referência a um local fixo (físico) no qual os negócios de uma empresa são executados no todo ou em parte.

Como tal parâmetro (existência física) não atende às demandas da economia digital e não haveria nenhum obstáculo ontológico para sua reformulação[44], é oportuna a sua revisão, a fim de atender à atuais necessidades da tributação da economia digital.

Os novos parâmetros, cogitados pela OCDE/G20, estariam voltados a estabelecer o direito de tributação da renda gerada nas atividades da economia digital no Estado de fonte, de maneira desvinculada do conceito de presença física como pré-requisito para atração da tributação dos lucros empresariais[45].

A conceituação de estabelecimento permanente, nesse contexto, daria menor importância para a identificação de elementos tangíveis para, de modo inovador, se ater à "existência digital substancial" (*substantial digital presence*) do negócio realizado *online* pelos agentes da economia digital[46].

Nesse particular, na Ação 1 do BEPS, são apresentadas algumas sugestões de critérios para tal identificação da presença digital, tais como (i) o local onde está localizado um elevado número de contratos celebrados pelos consumidores com as plataformas digitais, (ii) a localização da infraestrutura de pagamento ou de entrega de produtos atrelada à

---

42 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*. OECD Publishing, p. 13.

43 SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André.Tax Sovereignty and Digital Economy in Pos-BESP Times. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Series on International Taxation, Volume 60. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017. p. 39.

44 GOEL, Shilpa, Should we supplement physical PE with a virtual PE to tax digital services?, *Kluwer International Tax Blog*, October 24 2017. Disponível em: <http://kluwertaxblog.com/2017/10/24/15735>. Acesso em: 15 dez. 2017).

45 BLUM, Daniel W. Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of OECD Base Erosion and Profit Iniciatiave – The Nexus Criterion Redefined?, *Bulletin for International Taxation*, Volume 69, No 6/7, sec. 3. Amsterdam: IBFD, 2015.

46 BAL, Aleksandra; GUTIÉRREZ, Carlos. Taxation of the Digital Economy. *International Tax Structures in the BEPS Era: an Analysis of Anti-Abuse Measures*. Amsterdam: IBFD, p. 249-280, 2015.

atividade digital, (iii) a localização da origem das informações coletadas quanto aos pagamentos realizados, tais como faturas de cartão de crédito[47].

No âmbito doutrinário, há outras sugestões para tanto, dentre as quais se destaca aquela elaborada por Pasquale Pistone e Peter Hongler, que sugerem critérios bastante próximos – porém mais assertivos – em relação aos parâmetros comentados pela OCDE/G20, na Ação 1 do BEPS, tais como (i) volume de negócios, (ii) definição de algum gatilho (acima de mil negócios), (iii) avaliação em determinado período (um mês, um ano), e (iv) um valor mínimo de receita contemplada pelo escopo de análise[48].

A viabilidade desses novos parâmetros tem dois obstáculos claros: (i) a dificuldade política correlata à redução do poder dos Estados de residência, na medida em que a ampliação do conceito de estabelecimento permanente institucionalizaria a perda de arrecadação por tais Estados de residência (hoje tratado como mero problema de evasão fiscal), o que coloca dúvida a respeito de quão sérias são as cogitações apresentadas pela OCDE/G20[49]; e (ii) a falta de eficácia jurídica (*enforcement*) em relação às atividades que, atualmente, são realizadas exclusivamente no meio *online*[50].

A segunda sugestão para o endereçamento da questão, como dito, refere-se à exigência de imposto de renda na fonte em determinados tipos de negócios digitais[51]. Em um cenário da dificuldade na identificação do estabelecimento que está realizando a atividade *online*, a saída para permitir – ainda que parcialmente – a tributação da receita gerada nessa atividade seria atribuir a uma pessoa (física ou jurídica) – chamada de "*collecting agent*" – a responsabilidade de pagar o tributo.

Sobre o tema, cabe registrar o trabalho de Yariv Brauner e Andres Baez, que sugerem a instituição de um novo tributo de abrangência global, com alíquota de 10%, que estaria submetido à sistemática de retenção na fonte e recairia sobre os pagamentos realizados por residentes no interesse de não residentes em contrapartida à realização de serviços

---

47 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*. OECD Publishing, p. 105 e 245.

48 PISTONE, Pasquale; HONGLER, Peter. Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy. *Working Paper*, n. 20, IBFD, 2015. p. 3. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Redefining_the_PE_concept-whitepaper.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2017: *"If an enterprise resident in one Contracting State provides access to (or offers) an electronic application, database, online market place or storage room or offers advertising services on a website or in an electronic application used by more than 1,000 individual users per month domiciled in the other Contracting State, such enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State if the total amount of revenue of the enterprise due to the aforementioned services in the other Contracting State exceeds XXX (EUR, USD, GBP, CNY, CHF, etc.) per annum"*.

49 YARIV, Brauner. BEPS: An Interim Evalution. *World Tax Journal*. Volume 6, Nº 1. Amsterdam: IBFD, 2014, p. 16-17.

50 SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André. Tax Sovereignty and Digital Economy in Pos-BESP Times. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Series on International Taxation, Volume 60. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017. p. 40.

51 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*. OECD Publishing, p. 13.

específicos (excluídos os salários, os dividendos e os bens e serviços realizados por humanos). Segundo os autores, a instituição desse novo tributo dependeria da cooperação internacional para a criação de um sistema único de retenção na fonte[52].

Existem dois problemas relacionados com essa sugestão: (i) a sua incompatibilidade com o atual modelo adotado em mais de três acordos bilaterais para evitar a bitributação (a consequente necessidade de reformar tais documentos); e (ii) a possível popularização das moedas eletrônicas (*bitcoins*), que impossibilitaria a identificação dos fluxos financeiros e dos agentes envolvidos, de modo a tornar sem eficácia a política de retenção do imposto de renda na fonte[53].

Uma terceira sugestão apresentada na Ação 1 do BEPS diz respeito à equalização da carga tributária que recai sobre as empresas com presença física e as empresas com presença econômica significativa apenas *online* em determinado país. Em linhas gerais, a ideia examinada tem com base (i) a criação de uma plataforma digital de controle de operações, as quais deveriam ser obrigatoriamente registradas pelos consumidores locais; ou (ii) a instituição de um tributo com base no número de usuários dos *websites* ou de acordo com o volume de dados coletados no país.

Essa sugestão tem como premissa a ideia de que os usuários dos *websites* e as empresas com atividade *online* irão se submeter às regras impostas para obtenção de informações relativas às atividades *online*. No entanto, tal premissa não parece ser factível, por ausência de eficácia jurídica (*enforcement*) em relação às empresas que não têm domicílio na jurisdição a qual seria responsável por impor essa exigência.

A meu ver, as sugestões acima mencionadas não têm chance alguma de se concretizar de maneira eficiente, enquanto estiverem desassociadas de uma preocupação com o incentivo ao cumprimento voluntário (*voluntary compliance*) por parte dos agentes de mercado do segmento digital. A OCDE/G20 deve abandonar o *military approach*[54] nas questões relativas à tributação da economia digital, para passar a se preocupar com a construção de modelos de incentivos para disponibilização de informações (*fair play approach*[55]).

A avaliação (i) do número de contratos/clientes, (ii) em determinado período de tempo e (iii) considerando-se os valores de receitas geradas parece ser razoável para fins da construção de um conceito de estabelecimento permanente digital, mas, ainda assim, seria

---

[52] BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS action 1: address the tax challenges of the digital economy. *WU International Taxation Research Papers Series*, No. 2015-14. Vienne: Wirtchafts Universitat, 2015. p. 2. Disponível em: <https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/ WithholdingTaxesintheServiceofBEPSAction1-whitepaper.pdf>. Acesso em: 15 dez. 2017.

[53] SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André. Tax Sovereignty and Digital Economy in Pos-BESP Times. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Series on International Taxation, Volume 60. Amsterdam: Kluwer Law International, 2017. p. 40-42.

[54] OWENS, Jeffrey, The Role of Tax Administrations in the Current Political Climate, *Bulletin for International Taxation*, v. 67, n. 3. IBFD, Amsterdam, 2013, p. 158.

[55] ROCH, Maria Teresa Soler. Tax administration versus taxpayer – a new deal?, *World Tax Journal*, Amsterdã, IBFD, setembro de 2002, p. 24.

insuficiente, pois ainda faltaria a eficácia jurídica (*enforcement*) em relação a operações realizadas no anonimato e sem incentivo algum para deixar tal anonimato.

Um critério adicional me parece pertinente nessa avaliação, vale dizer: o grau de aproveitamento das benesses da jurisdição local. Nesse sentido, caberia investigar, adicionalmente, em que medida um estabelecimento digital estaria onerando a jurisdição local a ponto de estabelecer um elemento de conexão com ela. A instabilidade jurídica, o nível de previsibilidade, o registro do domínio eletrônico do *website*, o poder de consumo dos clientes/usuários das plataformas *online* seriam parâmetros oportunos nesse exame.

O Brasil ainda não endereçou esse assunto internamente. Nossa legislação tributária nesse particular, aliás, é silente sobre o tema como um todo. A ausência de um conceito de estabelecimento permanente no País é um bom exemplo disso[56]. A regulamentação mais próxima do conceito de estabelecimento permanente consta do art. 147 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR – Decreto n. 3.000, de 26-3-1999), que determina que podem ser considerados pessoas jurídicas situadas no Brasil, por exemplo, "os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País".

Como não é possível considerar que os usuários da plataforma *online* seriam mandatários ou comissários da empresa estrangeira proprietária do *website*, dada a ausência de qualquer poder de representação, o art. 147 do RIR é inaplicável na hipótese em que a referida plataforma *online* não constitui uma pessoa jurídica (filial, sucursal, agência ou representação) no Brasil. Com efeito, no atual cenário, não há fundamento jurídico válido para que o governo brasileiro possa tributar a renda de empresa estrangeira que detenha plataforma virtual associada ao serviço de hospedagem com atuação no Brasil desprovida de presença física/jurídica no País.

4. CONCLUSÕES

As plataformas *online* associadas ao serviço de hospedagem exercem duas atividades diferentes – uma atividade de *marketplace* e uma atividade de intermediação de contratos, as quais devem receber tratamentos tributários distintos.

Na atividade de *marketplace*, há um serviço passível de tributação por ISS. Na atividade de intermediação de contratos, aplica-se o item 10.02 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003, para fins da incidência de ISS. Relativamente à atividade tributada pelo ISS, é tormentosa a questão correlata ao local onde esse imposto é devido. Isso porque o legislador complementar elegeu o local do estabelecimento prestador como aquele onde o ISS é devido, o qual pode não existir fisicamente. Para tal hipótese, a meu ver, aplica-se a interpretação conjunta do art. 1º, § 1º e do art. 2º, parágrafo único, da

[56] Cabe ressaltar que, recentemente, o Brasil se utilizou do conceito de estabelecimento permanente para fins da regulação da Declaração País a País, por meio da Instrução Normativa RFB n. 1.681, de 28 de dezembro de 2016 (ver art. 2º, IV), que consubstancia a adoção das recomendações da Ação 13 do BEPS no Brasil.

Lei Complementar n. 116/2003, à luz do princípio do destino, para se concluir que é devido o ISS no local onde está o tomador do serviço, que, por sua vez, deve ser considerado contribuinte do imposto, e não mero responsável tributário.

Quanto à tributação da renda, o desafio é ainda maior. As sugestões apresentadas pela OCDE para lidar com os problemas da tributação da economia digital – (i) estabelecimento permanente digital, (ii) retenção da fonte de pagamentos e (iii) equalização da carga tributária – mostram-se pouco eficientes em um cenário em que não há "*enforcement*", nem há uma predisposição para a criação de mecanismos de incentivo ao "*voluntary compliance*". No Brasil, o tratamento da questão é inexistente, em razão da ausência de legislação própria sobre o tema, o que deixa evidente que há muito trabalho pela frente no sentido de viabilizar a tributação das riquezas geradas em atividades realizadas exclusivamente na internet. A revisão da legislação brasileira sobre o assunto é medida urgente.

Renato Vilela Faria
Ricardo Maitto da Silveira
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro

Coordenadores

Tributação da Economia Digital

Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas

2018

saraiva jur

ISBN 978-85-53172-34-4

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
ANGÉLICA ILACQUA CRB-8/7057

Monteiro, Alexandre

Tributação da economia digital : desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas / Alexandre Monteiro, Renato Faria, Ricardo Maitto. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

1. Direito tributário 2. Internet - Legislação 3. Comércio eletrônico - Impostos - Legislação 4. Tributação - Tratados I. Título II. Faria, Renato III. Maitto, Ricardo.

18-0495 CDU 34:336.2:004.738.5

Índice para catálogo sistemático:
1. Direito tributário : Economia Digital 34:336.2:004.738.5

SOMOS EDUCAÇÃO | saraiva jur

Av. das Nações Unidas, 7.221, 1º andar, Setor B
Pinheiros – São Paulo – SP – CEP 05425-902

SAC | 0800-0117875
De 2ª a 6ª, das 8h às 18h
www.editorasaraiva.com.br/contato

Diretoria executiva Flávia Alves Bravin
Diretoria editorial Renata Pascual Müller
Gerência editorial Roberto Navarro

Consultoria acadêmica Murilo Angeli Dias dos Santos

Edição Eveline Gonçalves Denardi (coord.)
Bruna Gimenez Boani

Produção editorial Ana Cristina Garcia (coord.)
Carolina Mihoko Massanhi

Arte e digital Mônica Landi (coord.)
Claudirene de Moura Santos Silva
Fernanda Matajs
Guilherme H. M. Salvador
Tiago Dela Rosa
Verônica Pivisan Reis

Planejamento e processos Clarissa Boraschi Maria (coord.)
Juliana Bojczuk Fermino
Kelli Priscila Pinto
Marília Cordeiro
Fernando Penteado
Mônica Gonçalves Dias
Tatiana dos Santos Romão

Novos projetos Fernando Alves

Projeto gráfico Guilherme H. M. Salvador
Diagramação Muiraquitã Editoração Gráfica
Revisão Albertina Pereira Leite Piva

Capa Tiago Dela Rosa
Produção gráfica Marli Rampim
Sergio Luiz Pereira Lopes

Impressão e acabamento EGB Editora Gráfica Bernardi Ltda.

Data de fechamento da edição: 19-7-2018

Dúvidas? Acesse www.editorasaraiva.com.br/direito

Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida por qualquer meio ou forma sem a prévia autorização da Editora Saraiva. A violação dos direitos autorais é crime estabelecido na Lei n. 9.610/98 e punido pelo art. 184 do Código Penal.

CL 605010 CAE 627157

Sumário

Apresentação 11

Parte 1
Tributação e os desafios da economia digital no Brasil

Seção A – Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional

Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital
João Francisco Bianco e *Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva* 16

A tributação de IRRF na importação de *cloud computing* no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS
João Dácio Rolim e *Daniela Silveira Lara* 37

As operações internacionais envolvendo *software* e o imposto de renda
Gustavo Lian Haddad e *Vinícius Nogueira* 57

Qualificação de operações envolvendo *software* no Brasil à luz dos tratados contra a bitributação: visão da OCDE e a prática brasileira
Rodrigo Maito da Silveira e *Antonio Carlos de Almeida Amendola* 84

Com a cabeça nas nuvens e os pés no chão? A tributação internacional da renda no ambiente de *cloud computing*
Luís Flávio Neto e *Giácomo Paro* 98

Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo
Matheus Bertholo Piconez 116

Potenciais impactos tributários do CPC 47 nos negócios voltados à economia digital
Elidie Palma Bifano e *Bruno Fajersztajn* 134

Questões controversas relacionadas à contabilização de negócios na economia atual e os seus possíveis reflexos tributários
Bárbara Melo Carneiro e *Fernando Daniel de Moura Fonseca* 158

Desafios da tributação doméstica de operações com *software* na era da economia digital
Paulo César Teixeira Duarte Filho e *Arthur Pereira Muniz Barreto* 173

Preços de transferência e a criação de valor: distribuição de *software* no Brasil
Alexandre Siciliano Borges e *Igor Scarano Brandão* 193

A economia digital e as regras brasileiras de preços de transferência: os problemas na aplicação dos métodos aos serviços, intangíveis e direitos
Diego Marchant 205

Transferências *cross-border* de direitos de uso sobre *software* de prateleira: aquisição de mercadoria ou licenciamento? Tributação na fonte e dedutibilidade de despesas
Carlos Cornet Scharfstein e *Juliana Vargas Sallouti* 214

Tratamento jurídico-tributário do *download* de *software* no Brasil
Matheus Carneiro Assunção 227

Aspectos da tributação decorrente da importação do *cloud computing* no Brasil
Henrique Munia e Erbolato e *Lucas Di Francesco Veiga* 235

Seção B – Aspectos relacionados à tributação sobre o consumo

Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado
Luís Eduardo Schoueri e *Guilherme Galdino* 245

A Lei Complementar n. 157/2016 à luz da Constituição Federal: aspectos relacionados à retroatividade e aos campos de incidência do ICMS e do ISS na atividade de difusão de vídeos, áudio e textos pela internet
José Eduardo Soares de Melo 269

Determinação dos limites de incidência do ICMS na modalidade "comunicação" e do ISS nas atividades de veiculação de textos/imagens e divulgação de publicidade na internet
Roberto Biava Júnior 283

E-Commerce: aspectos tributários sob a perspectiva brasileira
Adma Felícia Barbosa Murro Nogueira 302

O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação
Carlos Augusto Daniel Neto e *Leonardo Ogassawara de Araújo Branco* 322

ICMS sobre *software*: evolução do conceito constitucional de mercadorias em face da inovação tecnológica
Carlos Otávio Ferreira de Almeida e *Lucas Bevilacqua* 339

Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre ICMS e ISS
Maurício Barros 358

Operações de *cloud computing* (*SaaS*, *IaaS*, *PaaS* etc.): ICMS *vs.* ISS
Rodrigo de Freitas e *Bruno Akio Oyamada* 376

A Tributação pelo ISS e pelo ICMS das operações com *software*
João Victor Guedes Santos e *Camila Caçador Xavier* 397

O ISS e a exportação de serviços: conceito de resultado e o princípio do destino nas atividades voltadas à economia digital
Fernanda Ramos Pazello 411

Jogando com o conceito de valor aduaneiro: um estudo sobre a valoração aduaneira na importação de jogos eletrônicos
Carlos Eduardo de Arruda Navarro e *João Vitor Kanufre Xavier da Silveira* 430

Aspectos tributários do *download* de *software*: equívocos comuns e implicações decorrentes da edição do Convênio CONFAZ n. 181/2015
Matheus Augusto Ferraz Rector e *Raphael de Campos Martins* 447

Aspectos da tributação sobre o consumo no *cloud computing*
Sérgio Papini de Mendonça Uchôa Filho e *Iris Cintra Basilio* 462

Seção C – Tributação de produtos ou negócios selecionados

ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor
Heleno Taveira Torres 480

Tributação de atividades de *streaming* de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS
Alberto Macedo 504

O alcance da imunidade tributária sobre os livros digitais e seus acessórios
Marcos Neder e *Luciane Pimentel* 522

IaaS, *PaaS*, *SaaS* e os reflexos tributários da *cloud computing* desenvolvida no exterior
Luciana Rosanova Galhardo e *Pedro Augusto do Amaral Abujamra Asseis* 533

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de transporte
Rodrigo Brunelli Machado e *Nathalia Xavier da Silveira de Mello Brandão* 544

Tributação da atividade de armazenamento digital de dados
Hugo de Brito Machado Segundo e *Raquel Cavalcanti Ramos Machado* 556

Tributação de marketing digital por meio de *websites*: Caso *Google Adworks* e o contraponto entre as perspectivas brasileira e internacional
Luciana Ibiapina Lira Aguiar 570

Regime jurídico tributário do VoIP
Renato Vilela Faria 588

Tributação de *data center* no Brasil
Thais Meira e *Andrea Oliveira* 606

Breves considerações sobre o tratamento legal, contábil e fiscal das moedas virtuais
Thiago Rufalco Medaglia e *Eric Simões Visini* 624

IRF e IOF sobre remessas realizadas por empresas de intermediação de pagamento e regulação do BACEN
Renato Souza Coelho e *Gabriel Oura Chiang* 641

A Tributação de *SaaS* e *SaaP* no Brasil por ISS ou ICMS: Estudo de Casos de *Massively Multiplayer Online Games* (MMOGs)
Lucas de Lima Carvalho e *Rogério Baptista Fedele* 657

Desafios na tributação dos programas de fidelização
Jorge N. F. Lopes Jr. e *Mariana Monte Alegre de Paiva* 677

Tributação das Aplicações *Over-The-Top* no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet
Ricardo Augusto Alves dos Santos 692

O *Software as a Service* (*SaaS*) e a tributação pelo ISS
Maria Ângela Lopes Paulino Padilha 711

Tributação de *software* "embarcado" e os conflitos ICMS *vs.* ISS
Fernanda Sá Freire Figlioulo e *Maria Virgínia Fantucci Pillekamp* 727

Tributação de negócios desenvolvidos por meio de aplicativos associados aos serviços de hospedagem no Brasil
Leonardo Aguirra de Andrade 742

Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados
Diego Alves Amaral Batista e *Luís Felipe Vieira Rangel* 760

Parte II
Novas perspectivas: políticas fiscais para a tributação dos negócios na economia digital e das novas tecnologias

Seção A – Economia digital e formas alternativas de tributação

Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "SIMPLES" informático
Marco Aurélio Greco 780

Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil
Paulo Caliendo 791

Os desafios da tributação indireta do comércio eletrônico: estratégias para a simplificação da arrecadação tributária em operações B2C
Misabel Abreu Machado Derzi e *César Vale Estanislau* 806

Reforma tributária: desafios da evolução da economia digital *versus* complexidades da Federação brasileira
José Luis Ribeiro Brazuna 825

Jogos de realidade virtual e robótica: desafios para a tributação de humanos no mundo virtual e robôs no mundo real
Victor Polizelli 846

Tributação direta *vs.* tributação indireta na economia digital: reflexões sobre os impactos da concentração de tributos sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda para a praticabilidade e justiça fiscal
Rafael Malheiro e *Laura Salviano Almeida da Costa* 866

A competitividade no mercado global e a tendência à migração para um sistema de tributação territorial
Ramon Tomazela Santos 881

Impressão 3D e sistema tributário disfuncional
Flávio Veitzman 899

Deveres instrumentais na economia digital: o Siscoserv e os limites ao controle do comércio internacional de serviços
Caio Augusto Takano 906

Seção B – Economia digital, a Ação 1 do BEPS e a visão da ONU: proposições e críticas

As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo
Ricardo Maitto da Silveira 922

Uma proposta para a modificação da Convenção Modelo da OCDE em face da digitalização da economia
Tatiana Falcão 944

Operações de Inversão (*Inversions*) ou Redomiciliação Fiscal (*Reparanting*) na economia digital
Alexandre Luiz Moraes do Rêgo Monteiro e *Leonardo Freitas de Moraes e Castro* 959

A aplicação dos acordos de bitributação aos negócios da economia digital: as visões do Brasil, da OCDE e da ONU sobre *software* e serviços técnicos
Paulo Victor Vieira da Rocha 979

Alocação da propriedade intelectual e a tributação dos *royalties* no Projeto BEPS: o combate aos planejamentos tributários "abusivos" e o "*nexus approach*"
Reinaldo Ravelli Neto e *Daniel Leib Zugman* 1001

Parte III
Direito comparado: a tributação da economia digital sob a perspectiva de outros países

Evolução da tributação da economia digital na Alemanha
Gerd Willi Rothmann 1016

As disputas de *cost sharing agreements* envolvendo empresas de tecnologia nos Estados Unidos
Rubens Barrionuevo Biselli 1038

European VAT and the digital economy
Aleksandra Bal 1057

Canada: taxing global digital income in a post-BEPS world
Arthur J. Cockfield 1070

Taxation of the digital economy: a U.S. subnational perspective
Walter Hellerstein 1086

Australia's Multinational Anti-Avoidance Law (2016): treating the symptom rather than the disease
Michael Kobetsky 1104

Taxation of the digital economy: Argentina perspective
Guillermo O. Teijeiro e *Juan Manuel Vázquez* 1127

Taxation of the digital economy in France
Polina Kouraleva Cazals 1151

Taxation of digital economy: India perspective
T. P. Ostwal e *Mohak Shingala* 1165

Taxation of the digital economy: Japan perspective
Asatsuma Akiyuki 1179

Challenges of the tax systems in the digital economy era: Mexico perspective
Elias Adam Bitar e *Victor Diaz Infante Martinez* 1194