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[1]

INTRODUÇÃO

Embora o Brasil baseie os seus acordos de bitributação na Convenção Modelo da OCDE[2], ele é daqueles países que historicamente resistem à política fiscal internacional preconizada por aquela entidade, o que, em si, como país em desenvolvimento que é, tem aspectos muito positivos. Por outro lado, a tributação dos *royalties* em operações transnacionais está entre aqueles temas sobre os quais a política fiscal da ONU mais se contrapõe à da OCDE. Isso explica que, muito embora o Brasil baseie sua rede de acordos de bitributação majoritariamente na Convenção Modelo da OCDE, no que toca a tributação dos *royalties*, os acordos brasileiros rejeitem sistematicamente o modelo proposto por essa Organização e se pautem predominantemente na Convenção Modelo da ONU[3].

---

[1] Pesquisador em programa de pós-doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado. Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito Tributário do IBDT, em São Paulo. Professor Adjunto da Universidade do Estado do Amazonas, em Manaus. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Este trabalho foi produzido no Grupo de Pesquisa Direito do Estado e Desenvolvimento, da Universidade do Estado do Amazonas.

[2] SILVEIRA, Ricardo Maitto. *O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação*: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016. p. 40.

[3] SCHOUERI, Luís Eduardo. Brazil. In: LANG, Michael, PISTONE, Pasquale, SCHUCH, Josef e STARINGER, Claus (Eds.). *The Impact of the OECD and UM Model Conventions on Bilateral Tax treaties*. Cambridge: Cambridge University Press, 2012 p. 171-202 (172).

Enquanto o modelo proposto pela OCDE privilegia a tributação dos *royalties* pelo Estado da residência[4], o modelo forjado no âmbito da ONU propõe a competência cumulativa dos Estados da fonte e da residência; daí porque países em desenvolvimento, normalmente, baseiam os artigos referentes a *royalties* dos seus acordos na Convenção Modelo da ONU[5]. Por sua vez, os serviços técnicos, segundo a Convenção Modelo da OCDE, têm sua tributação fixada em favor do Estado da Residência – já que considerados "lucros de empresa" – e uma forma comum de contornar isso (por parte de países em desenvolvimento) é associá-los ao conceito de *royalties*[6]. Este o contexto em que alguns negócios da economia digital normalmente precisam ser qualificados no âmbito dos acordos de bitributação.

No âmbito da OCDE o Projeto BEPS, especificamente em sua Ação 1[7], propõe uma modesta revisão da tributação dos *royalties* e dos serviços que impliquem transferência de tecnologia. Contudo, o Comitê de Experts em Cooperação Internacional em Matéria Fiscal da ONU também promove um debate intenso sobre diferentes possibilidades de se alterar radicalmente a estrutura dos acordos de bitributação entre países desenvolvidos e em desenvolvimento[8], mas ali dá-se bastante atenção à tributação dos *royalties* e, mais ainda, dos serviços técnicos.

Por sua vez, na busca pela tributação de *royalties* e de rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos (ambos intimamente ligados com a economia digital), as autoridades fiscais brasileiras adotam práticas que parecem em sintonia com algumas das propostas mais arrojadas em debate no âmbito da ONU sobre a tributação desses rendimentos pelo Estado da fonte.

O que causa espanto é que tais propostas, como o próprio termo que as designa denuncia, são ainda "propostas" e, portanto, não estão incorporadas ao texto da Convenção Modelo da ONU nem aos comentários a ela, muitos menos aos textos da rede de acordos de bitributação dos quais o Brasil é parte. Ao contrário, de acordo com os textos dos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil, uma enorme parcela dos rendimentos hoje classificados pela sua administração tributária como *royalties* deveria, indiscutivelmente, ser qualificada como lucros de empresa.

1. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS E DO *SOFTWARE* E SUA QUALIFICAÇÃO NOS ACORDOS DE BITRIBUTAÇÃO BRASILEIROS

Inicialmente, é preciso fixar algumas premissas sobre o conceito de *royalties* no Direito

---

4 HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties. An Introduction to Principles and Application.* Amsterdam: IBFD, 2011. p. 260-261.

5 HOLMES, Kevin, op. cit., p. 278-279.

6 HOLMES, Kevin, op. cit., p. 271-274.

7 OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 15 dez. 2017.

8 BAEZ MORENO, Andrés. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Conventions: a Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries?, *World Tax Journal, 2015 (Volume 7), N. 3*, JOURNALS IBFD.

Tributário internacional[9]. Isso porque não é intuitiva a classificação da remuneração de quaisquer licenciamentos de *software* nem de quaisquer serviços como *royalties*, que, a rigor, representam a contraprestação pela cessão de direitos, sejam aqueles de propriedade intelectual (como marcas e patentes) sejam direitos autorais (caso do *software*), ou mesmo direitos de exploração de recursos naturais (minas, florestas, óleo e gás, por exemplo); daí, por exemplo, falar-se que os *royalties* remuneram "a circulação de bens imateriais e a transferência de tecnologia"[10].

Nos tratados de bitributação, contudo, não é nova a "extensão" do conceito de *royalties* para abarcar a remuneração decorrente de negócios diversos da mera "cessão ou licenciamento" de direitos sobre intangíveis. Com efeito, a Convenção Modelo da ONU, no artigo 12, ao distribuir entre os Estados a competência para a tributação dos *royalties*, amplia seu âmbito de aplicação não só a serviços técnicos como até mesmo ao aluguel de equipamentos.

Historicamente, essa extensão pressupõe alguma vinculação entre tais negócios e a exploração de direitos remunerados por *royalties*, o que leva à afirmação de que todas essas atividades cujos rendimentos se submetem ao artigo 12 da Convenção Modelo da ONU devem estar relacionadas de maneira acessória ou ancilar à "transferência de tecnologia"[11]. O mesmo se pode afirmar em relação ao *software*. Com efeito, a compreensão da amplitude semântica do termo *royalties* nos acordos exige algumas considerações sobre a própria regulação civil e comercial da propriedade imaterial no direito doméstico.

No Direito brasileiro, a expressão *royalty*, em geral, designa a remuneração decorrente da exploração de direitos de propriedade intelectual, bem como direitos de exploração de recursos naturais. Já a contraprestação pela cessão ou licenciamento de direitos autorais, em geral, é referida pelo próprio termo "direito autoral". Em outras palavras, o autor das assim chamadas "obras do espírito"[12], quando cede seus direitos autorais, recebe segundo o direito brasileiro "direitos autorais" e não *royalties*. Como se vê, o termo é plurissignificativo, denota o próprio direito objeto de cessão, bem como a remuneração por tais cessões (ou licenciamento).

Embora o Direito privado, no Brasil, considere os *royalties* e os direitos autorais categorias distintas, o Direito Tributário doméstico, em relação a alguns aspectos, equipara, por meio de ficções jurídicas[13], ambas as categorias. É o que se vê no artigo 22 da Lei n. 4.560/64, que equipara, para determinados fins fiscais, ambas as formas de remuneração de intangíveis.

---

9 Para uma análise detalhada e profunda do assunto, ver: DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira. Os *royalties* nos acordos para evitar a dupla tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo, BIANCO, João Francisco (Coords.), MORAIS e CASTRO, Leonardo Freitas de, DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (Orgs.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 321-365.

10 GARBARINO, Carlo. Capitolo VII. Tassazoine dei redditi di impresa multinazionale. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: CEDAM, 1999. p. 196.

11 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 583, 658-670.

12 ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito autoral*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Forense, 2007. p. 27.

13 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 97-129.

Contudo, nos acordos de bitributação em geral, o termo "*royalty*" faz referência a ambas as contraprestações, referentes a direitos de autor e à propriedade intelectual, o que é bastante natural, já que em inglês o termo *royalty*, de fato, representa a remuneração tanto por *copy rights* (direito de autor) como por *intellectual property* (propriedade intelectual).

Contudo, tanto a Convenção Modelo da OCDE quanto a da ONU excluem das suas definições de *royalties* aqueles direitos de exploração de recursos naturais, reduzindo significativamente no Direito Tributário internacional a amplitude que normalmente tem esse termo na linguagem comum (em inglês mesmo). Esta "redução semântica" é contraposta por uma ampliação, de outro lado. É que esses mesmos modelos incluem (ou já incluíram, no passado, no caso da OCDE) no regime convencional dos *royalties* algumas remunerações pelo uso de equipamentos, típicos aluguéis, ou seja, incluem rendimentos que, a rigor, não são, de modo algum, *royalties*.

Mas há um traço comum a todos os negócios abrangidos pelo artigo 12 das Convenções Modelo: eles estão relacionados a intangíveis e à transferência de tecnologia. Isso explica a exclusão do âmbito de aplicação deste artigo dos *royalties* decorrentes da cessão de direitos de exploração de recursos naturais. Por outro lado, torna compreensível a inclusão de verdadeiros "aluguéis" de equipamentos que sejam necessários à performance das obrigações previstas nos demais negócios abarcados pelo referido artigo.

O mesmo se dá com a prestação de determinados serviços, referidos genericamente como "serviços técnicos", que, em geral, são incluídos no escopo do artigo 12 dos acordos de bitributação, especialmente aqueles celebrados entre países desenvolvidos e em desenvolvimento. O Brasil costumeiramente inclui, por meio de protocolos, os serviços técnicos no âmbito do artigo referente a *royalties* dos seus acordos. Contudo, a força com que as autoridades fiscais brasileiras vêm enquadrando os mais diversos negócios no escopo desse dispositivo cresceu sobremaneira nos últimos anos.

Se antes a aplicação dos acordos de bitributação pelas autoridades fiscais brasileiras era fortemente marcada pela descontrolada e quase ilimitada qualificação de rendimentos como "residuais", nos termos do artigo 21 da Convenção Modelo da OCDE, hoje a prática interpretativa da Receita Federal do Brasil (RFB) segue linha diversa, no sentido de uma também descontrolada e quase ilimitada tendência de qualificação de rendimentos de serviços e (demais bens da economia digital) como *royalties*.

Isso se explica pela decisão do caso Copesul pelo Superior Tribunal de Justiça[14]. Pois com a decisão do caso Copesul, o STJ rechaçou a "corrida ao artigo 21" praticada pela RFB, de modo que se precisou "encontrar um novo caminho" (tão errado quanto o primeiro, diga-se de passagem), que acabou sendo o "caminho do artigo 12".

O caso tinha por objeto a prestação de determinados serviços abarcados pelos tratados Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá. Empresas sediadas naqueles países prestavam serviços técnicos (e de assistência técnica) a uma sediada no Brasil, e as autoridades fiscais

14 REsp. 1.161.467/RS, Rel. Min. Castro Meira, *DJe* 1º-6-2012.

entenderam que esta última estava obrigada a efetuar retenção do imposto de renda, sob o argumento de que a correta qualificação desses rendimentos era aquela prevista nos artigos 21 de ambos os acordos considerados no caso concreto, que asseguravam a tributação pelo Estado da fonte.

A empresa brasileira, por sua vez, sustentava não se sujeitar a tal dever de retenção, sob o argumento de que os rendimentos por ela pagos às empresas estrangeiras deveriam ser qualificadas nos termos dos artigos 7º de ambos os acordos. Em outros termos, os referidos pagamentos constituiriam "lucros de empresa" (art. 7º), cujos contornos são bastante conhecidos nas literaturas internacional[15] e doméstica[16].

A pretensão da RFB pode ser explicada por duas perspectivas (explicado não quer dizer correto). Primeiramente, como dito, a tradição interpretativa da rede de acordos brasileiros pela sua Administração tributária sempre se pautou pelo maior alargamento possível do artigo 21 em detrimento do artigo 7º.

Isso porque, ao contrário da Convenção Modelo da OCDE, os dispositivos de grande parte dos acordos brasileiros correspondentes ao artigo 21 do modelo dele se distanciam, ao atribuírem competência cumulativa ao Estado da fonte para tributar rendimentos residuais (outros rendimentos). Já os dispositivos desses mesmos acordos correspondentes ao artigo 7º do mesmo modelo estabelecem, como regra geral, seguindo o Modelo OCDE, competência exclusiva do Estado da residência para tributar os lucros de empresas, salvo se obtidos por meio de um estabelecimento permanente localizado no Estado da fonte.

Outra perspectiva pela qual se poderia entender o argumento sustentado pela Fazenda Nacional (o que não significa concordar com ele) é a do próprio confronto entre os artigos 7º e 12 dos acordos brasileiros em geral. No âmbito da OCDE – e na própria literatura sobre o tema[17] – há certo consenso de que os "serviços técnicos" (e os de assistência técnica) possivelmente sujeitos ao mesmo tratamento dos *royalties*, nos termos do artigo 12, são aqueles que implicam transferência de tecnologia ou aqueles que representam atividades-meio para tanto.

Os serviços prestados pelas empresas alemã e canadense no caso Copesul parecem ser daqueles que indiscutivelmente não poderiam ser enquadrados nesta categoria. Daí porque, àquela época, provavelmente se optou por sustentar a tributação brasileira (IRRF) com base no artigo 21 e não no artigo 12. Esta é a segunda perspectiva pela qual se pode explicar a anterior postura interpretativa adotada pelo fisco, que, como dito, pautava-se sistematicamente pela maior ampliação possível do escopo do artigo 21.

---

15 LANG, Micahel. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions.* 2nd ed. Amsterdam/Vienna: IBFD/Linde, 2013. p. 91-97.

16 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil.* 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 625-669.

17 VOGEL, Klaus, PÖLLATH, Reinhard. *Klaus Vogel DBA – Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen Kommentar.* 3 Auf. München: 1996, p. 1013-1014, número de margem 33.

Acontece que, ao decidir o caso Copesul, o STJ rejeitou contundentemente a interpretação de que os pagamentos por aqueles serviços técnicos seriam "outros rendimentos". Ao contrário, os ministros afirmaram de forma categórica que a qualificação correta daqueles pagamentos era a de "lucros empresa", nos termos do artigo 7º, já que as empresas não tinham estabelecimento permanente no Brasil.

Aliás, a corte confirmou o argumento sustentado pelo contribuinte de que a interpretação pretendida pela administração tributária brasileira tinha a consequência absurda de esvaziar completamente o escopo do artigo 7º do Modelo OCDE (no qual se basearam os acordos Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá), tornando-o "letra morta". Afinal, a se seguir a lógica interpretativa proposta pelas autoridades fiscais, mais nada, praticamente, se enquadraria naquele que é considerado por alguns o principal dispositivo dos tratados contra a bitributação[18].

Com a derrota do fisco no caso Copesul, revogou-se o Ato Declaratório Normativo n. 01/2000. Em outros termos, a RFB deixou de qualificar como "outros rendimentos" os pagamentos ao exterior referentes a serviços técnicos prestados por residentes de países com os quais o Brasil tenha acordo de bitributação. Mas seguiu-se a publicação do Ato Declaratório Normativo n. 5/2014 (ADN n. 5/2014), segundo o qual as contraprestações por serviços técnicos prestados por não residentes, independentemente de tais serviços implicarem ou não transferência de tecnologia, devem ser qualificadas como *royalties*, nos termos do artigo 12 (quando este dispositivo incluir essas atividades em seu escopo) e não como lucros de empresas, nos termos do artigo 7º dos acordos de bitributação brasileiros.

De maneira quase irônica, como o STJ teria afastado "apenas" a interpretação dos tratados que qualificava esses rendimentos no escopo do artigo 21, nada tendo dito sobre o artigo 12, passaram as autoridades fiscais a sustentar a aplicação deste último a casos como aquele discutido no Copesul, como se a Corte não tivesse decidido que: não somente o artigo 21 não era aplicável, como o artigo a ser aplicado ao caso era o 7º, referente a lucros de empresas[19]. Assim, serviços técnicos e de assistência técnica passaram a ter seus rendimentos qualificados pela RFB como *royalties* ao se aplicarem os acordos de bitributação em que constem este "conceito ampliado" de *royalties*, independentemente de implicarem ou não transferência de tecnologia.

De fato, o Brasil, por meio de protocolos, incluiu na maioria de seus acordos de bitributação a remuneração dos serviços técnicos e de assistência técnica no escopo dos *royalties*. Em alguns chegou, inclusive, a incluir, juntamente com a assistência técnica, a assistência científica e administrativa (seja lá o que isto possa ser). Então, o ADN n. 5/2014

---

18 ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação dos serviços importados na legislação doméstica e internacional do Brasil. In: PARISI, Fernanda Drummond, TÔRRES, Heleno Taveira, MELO, José Eduardo Soares de (Coords.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Roque Antônio Carrazza*. São Paulo: Malheiros, 2014. v. 2, p. 79-104 (84-90, especialmente 86).

19 SCHOUERI, Luís Eduardo. Chapter 4. Brazil. IN: BRAUNER, Yariv, PISTONE, Pasquale (Eds.), *Brics and the Emergence of International Tax Coordination*. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 41-80 (58-59).

fixou a interpretação de todos esses tratados nos quais o Brasil adotou conceito de *royalties* como compreensivo também da remuneração de serviços técnicos.

O problema central, contudo, é que esses acordos não estendem o escopo dos *royalties* a todo e qualquer "serviço técnico", independentemente de haver transferência de tecnologia. Claro que se poderia afirmar que, assim como os acordos (na maioria dos casos, seus protocolos) não ampliaram expressamente o escopo dos *royalties* para incluir serviços técnicos prestados *sem* transferência de tecnologia, eles também não restringiram esse escopo aos serviços prestados *com* transferência de tecnologia.

Esta, contudo, é uma interpretação equivocada, primeiramente, em termos lógicos. Pois o artigo 12 já não trata, em sua essência, de serviços. A ampliação de seu escopo no sentido de abranger rendimentos que, a rigor, não são *royalties* já tem caráter excepcional e, só por isso, já deveria ser interpretada restritivamente: a exceção confirma a regra. A boa-fé que deve pautar a relação entre os Estados determina que, se é convencionado ampliar um conceito, as partes esperam que essa ampliação seja praticada nos próprios limites em que acordada, porque, como dito, ela já é uma "ampliação" em relação ao padrão normalmente adotado[20].

Além disso, a interpretação adotada no ADN n. 5/2014 é equivocada em termos semânticos. Pois o artigo 12 trata de rendimentos decorrentes de intangíveis e de atividades relacionadas diretamente a eles, como acessórias. Os serviços, em geral, que sejam objeto principal dos negócios, enquadram-se no conceito mais genérico e amplo do artigo 7º, que, exatamente por ser a regra geral, só não prevalece diante de regra especial, como é o caso do artigo 12, que, como regra especial, "abre uma exceção" à regra geral.

Afinal, excluir todo e qualquer serviço técnico do âmbito do artigo 7º implicaria, por dever de coerência, excluir também a aquisição de todo e qualquer "bem" de caráter técnico, já que não há qualquer razão nos tratados para se distinguirem os negócios que tenham por objeto o comércio de bens e a prestação de serviços, de resto, distinção que já não faz sentido mesmo em outros contextos em que historicamente ela é adotada (como em relação à dicotomia entre ISS e ICMS)[21].

A interpretação que inclui a contraprestação por qualquer serviço técnico no escopo dos *royalties* levada a cabo coerentemente, portanto, levaria ao mesmo entendimento em relação à contraprestação (preço pago) por qualquer "mercadoria técnica", implicando, mais uma vez, o esvaziamento do artigo 7º, consequência interpretativa já afastada veementemente pelo STJ no caso Copesul.

Vale ressaltar que, tendo em mente a tributação da economia digital, a amplitude desta "corrida ao artigo 12" praticada pela RFB já chegou a outros polos, tendo alcance mais amplo que os próprios serviços técnicos. Com efeito, não são mais "só" os rendimentos

---

[20] Em sentido semelhante: XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil.* 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 668.

[21] XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil.* 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 576-577.

decorrentes de serviços técnicos que tendem a ser indiscriminadamente qualificados como *royalties*, mas também aqueles decorrentes de negócios que tenham por objeto *software*, independentemente de o objeto específico do contrato ser o licenciamento do direito de uso ou do direito de comercializar, tampouco importando se há ou não alienação dos direitos de autor sobre o *software*, ou seja, alienação do intangível.

De sua parte, serviços técnicos e de assistência técnica, ainda que sem qualquer transferência de tecnologia, são e serão cada vez mais prestados sem a presença física e, portanto, em ambiente digital. Já os programas de computador, se não são o "coração" da economia digital, representam, no mínimo, um típico objeto de negócios celebrados neste ambiente econômico. Eles são "bens", "produtos" ou "mercadorias" digitais por excelência[22]. É por isso que não se pode deixar de apontar que a aplicação desenfreada do alargamento do conceito de *royalties* em detrimento do de "lucros de empresa" já chegou ao mercado de *software*.

Inicialmente, vale lembrar que, no Direito doméstico, o *software* é protegido pelo regime dos direitos autorais[23] e não por aquele da propriedade industrial. Contudo, no Direito Tributário internacional ambos os direitos de propriedade intelectual têm o mesmo tratamento, qual seja, aquele conferido aos *royalties*[24]. Por outro lado, no Brasil, tanto os negócios envolvendo o licenciamento de uso de *software* como aqueles envolvendo o licenciamento de direitos de distribuição ou comercialização são regidos pela Lei de Direitos Autorais[25].

Mais uma vez, contudo, o cenário no Direito Tributário internacional é um pouco diverso, pois, em geral, os acordos de bitributação são interpretados a partir de uma distinção entre a verdadeira "cessão" dos direitos de autor ou de propriedade intelectual em sentido amplo e a comercialização (revenda) desses programas de computador[26].

Com efeito, segundo a OCDE, os *royalties* sujeitos ao artigo 12 são aqueles correspondentes à cessão de direitos de autor ou de propriedade intelectual, para que um terceiro os explore economicamente ou integre ao seu produto, como no caso dos direitos sobre um livro que seu autor cede a uma editora para que o publique, reproduza cópias em série e venda essas cópias. Nesses casos, o preço recebido pela editora como contraprestação pela

---

22 A própria Receita Federal já tinha reconhecido a assimilação do *software* (pelo menos o de prateleira) ao conceito de mercadoria. Cf. Solução de Divergência Disit 27/2008, Solução de Consulta Disit/SRRF10 120/2002, Solução de Consulta Disit/SRRF08 133/2003, Solução de Consulta Disit/SRRF10 83/2005, Solução de Consulta Disit/SRRF08 513/2007, Solução de Consulta Disit/SRRF/06 78/2013.

23 Lei n. 9.610/98, art. 7º, XII. ASCENSÃO, José de Oliveira. *Direito autoral*. 2. ed. Rio de Janeiro/São Paulo/Recife: Forense, 2007. p. 7-8.

24 Royalties. *International Tax Glossary*. 7th ed. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 412-413.

25 Lei n. 9.610/98, arts. 8º e 9º.

26 VOGEL, Klaus, PÖLLATH, Reinhard. *Klaus Vogel DBA – Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen Kommentar*. 3 Auf. München: 1996. p. 1014, número de margem 33a.

venda de cópias do livro não seriam *royalties*, para efeito de sua qualificação em acordos de bitributação[27]. O exemplo é analogamente aplicado ao *software* pela própria organização[28].

Distinção semelhante, a propósito, era feita pela própria RFB na seara da tributação internacional. A Solução de Divergência n. 27/2008 (SD n. 27/2008) partiu exatamente desta distinção para afirmar que as remessas feitas ao exterior como contraprestação pelo licenciamento do direito de "revender" no Brasil *softwares* reproduzíveis em larga escala (de prateleira) não deveriam ser classificadas como *royalties* nem mesmo no próprio Direito doméstico sobre o imposto de renda, ou seja, nem na ausência de acordos de bitributação, esses pagamentos estariam sujeitos ao imposto de renda retido na fonte.

Essa solução de divergência, inclusive, fez referência expressa à analogia entre a revenda desse tipo de *software* e outros bens como livros e discos, por sua vez feita pelo STF no julgamento do RE n. 176.626-3[29]. Aliás, a própria administração tributária, em diversas outras oportunidades anteriores e posteriores à SD n. 27/2008, afirmou como um dos fundamentos da não qualificação desses pagamentos como *royalties* o fato de o "*software* de prateleira" consistir verdadeira "mercadoria"[30].

O que fica disso é que: se no Direito Privado doméstico o licenciamento do uso de *software* e o direito à sua reprodução em cópias e revenda têm tratamento extremamente próximo, dado pela Lei de Direitos Autorais, no Direito Tributário doméstico e, especialmente, no Direito Tributário internacional, a diferenciação dessas modalidades é marcante. E faz todo sentido que o seja, afinal, adquirir uma cópia de um programa de computador tem substância econômica muito mais próxima da aquisição de um bem (ou mesmo uma mercadoria) do que da aquisição de um direito sobre um intangível objeto de propriedade intelectual.

Contudo, recentemente, o fisco reviu a posição adotada desde 2008 (SD n. 27/2008) e, por meio da Solução de Divergência Cosit n. 18/2017[31], passou a tratar igualmente os pagamentos feitos como contraprestação ao licenciamento do direito de uso e o ao licenciamento do direito de distribuir ou comercializar programa de computador, por meio de cópias que permitem (essas sim) apenas seu uso pelo "consumidor final". Entendeu o órgão da Receita Federal (Cosit) que mesmo a contraprestação pelo direito de comercializar ou distribuir cópias do *software* deveria ser considerada como "direito autoral" e, portanto, qualificada como *royalty*. Este entendimento recentemente se consolidou com a publicação do Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 7/2017.

Em síntese, dois dos principais objetos da economia digital (serviços técnicos e *software*) servem de exemplo da prática interpretativa das autoridades fiscais brasileiras

---

27 OCDE. Comentários à Convenção Modelo (2010), parágrafo 17.4.

28 OCDE. Comentários à Convenção Modelo (2010), parágrafo 10.1.

29 RE n. 176.626-3/SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, *DJ* 11-12-1998.

30 Cf. Solução de Divergência Disit 27/2008, Solução de Consulta Disit/SRRF10 120/2002, Solução de Consulta Disit/SRRF08 133/2003, Solução de Consulta Disit/SRRF10 83/2005, Solução de Consulta Disit/SRRF08 513/2007, Solução de Consulta Disit/SRRF/06 78/2013.

31 Solução de Divergência n. 18 Cosit, de 27-3-2017.

tendente a alargar de maneira extrema o conceito de *royalties* em detrimento daquele de lucros de empresa, visando a garantir para si parte da tributação desses rendimentos.

Seguindo um histórico já bastante conhecido, não surpreende que a postura brasileira contrarie a política fiscal internacional preconizada pela OCDE, que sempre tende a privilegiar a tributação da renda internacional pelo Estado da residência, perfil típico dos países desenvolvidos e exportadores de capital.

O que causa certa surpresa é que, não obstante a política fiscal preconizada pela ONU represente historicamente uma oposição dos países em desenvolvimento e importadores de capital à perspectiva da OCDE – e, por isso, o Brasil, em relação à tributação dos *royalties*, sempre se baseou nos modelos provenientes daquela organização –, a posição atual da RFB não encontra apoio nem mesmo nesse modelo no qual o Brasil se baseou para negociar e celebrar seus tratados (ONU, no caso dos *royalties*). É o que se poderá demonstra brevemente no último tópico.

2. A PERSPECTIVA DA OCDE

Como dito, a Convenção Modelo da OCDE privilegia a tributação dos *royalties* pelo Estado da residência, daí porque, muito embora ela sirva de base para a rede de tratados de bitributação do Brasil, em relação a este tipo de rendimento, o País dela se afastou e baseou-se no artigo 12 do Modelo da ONU, que, ao contrário, garante competência cumulativa a ambos os Estados. Já se indica, assim, um grande distanciamento entre a perspectiva do Brasil e a da OCDE no que se refere à qualificação de negócios à luz do conceito de *royalties*.

Além disso, as diferenças entre a perspectiva brasileira e a da OCDE mantiveram sua atualidade com a publicação do relatório final do Plano de Ação 1 do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), dirigido exatamente aos desafios da economia digital. Com efeito, no Anexo A do referido Relatório consta uma série de sugestões de inclusões e alterações aos Comentários à Convenção Modelo OCDE, dentre as quais a expressa *não* qualificação como *royalties* do preço pago pelo direito de reproduzir e comercializar programas de computador, exatamente o oposto da prática do fisco brasileiro.

Inicialmente, em relação ao *software*, os comentários da OCDE já afirmavam que a licença de uso adquirida pelo consumidor final daria margem a "lucros de empresa", nos termos do artigo 7º (parágrafo 14.2 dos Comentários), do mesmo modo como a licença adquirida para distribuir cópias de *software*, independentemente do meio pelo qual o produto é distribuído – se por meio eletrônico ou por mídia física tangível (parágrafo 14.4 dos Comentários) –, devendo ser qualificados como *royalties* pela cessão de *know-how* apenas aqueles pagamentos correspondentes à disponibilização dos princípios e ideias subjacentes ao programa, como algoritmos, lógica e linguagem de programação (parágrafo 14.3 dos Comentários).

Os comentários da OCDE parecem muito consistentes ao não diferenciar pagamento da licença de uso pelo consumidor final e pagamento da licença do direito de comercializar ou distribuir cópias do *software* pelo distribuidor. Isso porque os *royalties* remuneram

o acesso aos direitos de propriedade intelectual, que, por sua vez, vão representar essencialmente "insumos" para aquele que os paga, sem que adquira o próprio intangível, como um bem a ser negociado.

Ninguém compra e vende (ou revende) direitos de propriedade intelectual. A editora que adquire direitos de autor o faz para produzir exemplares de um livro e vendê-los, como bens acabados em termos de cadeia de produção e não para "revender" os direitos autorais; ela, portanto, paga *royalties*. Mas o distribuidor que dela adquire exemplares desses livros apenas os revende. Ele vende o que já foi vendido a ele pronto e acabado, por isso ele **revende**.

Algo muito similar ocorre com o *software* reproduzido em larga escala. O distribuidor ou revendedor **revende** cópias do *software* que ele adquiriu pronto e acabado, como uma mercadoria. Fazer uma comparação entre o distribuidor e um agente ou comissário (ou comissionário, para usar a linguagem rigorosa de Pontes de Miranda[32]) talvez ajude a esclarecer o ponto. O agente e o comissário, embora celebrem negócios que tenham por objeto mercadorias, não as detêm. Eles não as **revendem**, simplesmente porque o agenciado e o comitente não as venderam a eles. Só se pode revender aquilo que antes se comprou de alguém.

Perceba-se que, no caso do agente, ele celebra contratos em nome do agenciado (como representante dele)[33], enquanto o comissário celebra contratos em seu próprio nome, mas ambos à conta do comitente[34]. Embora um celebre em nome próprio e outro não, o traço comum entre eles é que nenhum vende por sua própria conta, pois eles não detêm o domínio daquilo que vendem. Daí sua remuneração ser uma "margem" proporcional ao preço pelo qual negociarem os bens à conta de outrem. Em geral, a comissão é um percentual do preço.

Algo diferente ocorre, em geral, com os contratos de distribuição e de revenda. O distribuidor, como alguém que comercializa à sua própria conta, adquire o objeto da revenda e o valor que venha a agregar ao objeto (que inclui seu próprio lucro) é a si atribuível. Também é dele o risco de não celebrar nenhum negócio jurídico e, portanto, não **revender** aquilo que outrem lhe vendeu. Diversamente, o risco do agente e do comissário é muito baixo. Se eles não obtiverem êxito em vender os bens de outrem (ainda que em nome próprio), eles não suportarão, em geral, o custo de aquisição desses bens.

Essa lógica, embora baseada em noções bastante tradicionais do Direito Privado, focado na noção de mercadoria como "coisa" móvel, parece plenamente aplicável aos bens "digitais". Caso o distribuidor ou revendedor de *software* não seja um agente, remunerado por meio de comissões calculadas sobre o preço das vendas que ele efetuar e devidas somente no caso de tais vendas ocorrerem, sua atividade negocial será econômica e legalmente muito semelhante à do revendedor de bens corpóreos.

---

32 PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcante. *Tratado de direito privado*. 2. ed. Rio de Janeiro: Borsoi, 1963. v. XLIII, p. 284 e 324

33 PONTES DE MIRANDA, op. cit., p. 32.

34 PONTES DE MIRANDA, op. cit., p. 284 e 324.

Assim, se ele paga uma espécie de contraprestação pela "aquisição" dos bens digitais para os revender à sua própria conta, faz muito sentido aplicar o raciocínio exposto no exemplo acima e concluir que este distribuidor "**revende**" os dados que adquiriu do detentor dos direitos de propriedade intelectual sobre o *software*. Isso torna frágil a distinção entre o pagamento pelo direito de uso e o pagamento pelo direito de distribuir ou revender praticado pelas autoridades brasileiras.

Por fim, é interessante perceber que a mesma OCDE, no parágrafo 10 dos seus comentários, dá outro exemplo que parece seguir uma lógica muito semelhante a esta proposta aqui, de se levarem em conta os pagamentos feitos pelo distribuidor como contraprestação por uma "aquisição", e não pelo direito de usufruir da propriedade intelectual de outrem. Embora o exemplo trate efetivamente de bens corpóreos, ele parece seguir exatamente essa lógica.

O referido parágrafo dos comentários ilustra a ideia com a situação de um distribuidor de roupas que efetua um pagamento a um fabricante residente de outro Estado como contraprestação pelo direito que adquire não de usar sua marca, mas de comercializar em dado território os produtos fabricados por este último. Esses pagamentos, segundo os referidos comentários, seriam "lucros de empresa", e não *royalties*.

O exemplo é bom exatamente porque não trata exatamente da "aquisição" de mercadorias para revenda, mas sim de situação muito semelhante ao caso do *software*, quando um distribuidor paga uma alta quantia ao detentor dos direitos autorais não para adquirir unidades tangíveis determinadas e revendê-las, mas para ter o direito de comercializar cópias daqueles dados (o *software*) que ele detém, mas cuja propriedade intelectual pertence a outrem.

O exemplo, portanto, vai além. Pois, de fato, uma quantia paga pelo distribuidor ao fabricante que não represente preço pela aquisição daquilo que revenderá, a rigor, não é exatamente compra de um bem (tangível ou não), mas aquisição de um direito ou licença (o de revender com exclusividade em dado território). Ainda assim, como o fabricante não cede ou licencia ao distribuidor o direito de usar um ativo intangível em si, ele é tratado pela OCDE como uma "aquisição" de algo para "**revenda**".

Portanto, o trato do *software* é suficiente para demonstrar a amplitude da distância entre a perspectiva da OCDE e aquela adotada pela administração tributária brasileira ao definir a qualificação de negócios entre os conceitos de *royalties* e lucros de empresa. Mas a mesma distância pode ser percebida também em relação à tributação dos serviços técnicos, pois, como dito, a remuneração de tais atividades não só está fora da definição de *royalties* da OCDE, como a qualificação desses rendimentos nos termos do artigo 12 é expressamente negada pelos respectivos comentários, que receberam acréscimos incisivos por parte do referido Anexo A do relatório final do Plano de Ação 1 do Projeto BEPS reforçando tal entendimento.

Com efeito, no que se refere aos "serviços técnicos", tais comentários já tinham como traço delimitador da incidência do artigo 12 a "transferência de tecnologia" (parágrafo 11.1) e explicitavam que esses contratos se distinguiam da prestação de serviços, porque nesses

casos uma das partes, o prestador, se vale de técnicas e conhecimentos próprios para executar ela mesma o trabalho em favor da outra parte, o tomador (parágrafo 11.2).

Já se afirmava, portanto, que esses serviços não se enquadravam no conceito de *know-how* e, portanto, não seriam subsumíveis ao artigo 12, cujo escopo são os *royalties*. Mas a Ação 1 do BEPS fez constar, ao final desse parágrafo, a afirmação clara sobre a descrição de serviços no sentido de que "pagamentos feitos no bojo desses últimos contratos geralmente se enquadram no artigo 7º".

Adicionalmente, a mesma Ação 1 alterou o parágrafo 11.3 dos comentários, que, após reconhecer as dificuldades em se distinguirem algumas vezes pagamentos por *know-how* e pagamentos pela prestação de serviços, elenca alguns critérios, como a execução da atividade contratada pelo próprio beneficiário dos pagamentos e detentor das técnicas caracterizadoras dos serviços, sem transferência de tecnologia. Em contraponto, afirma-se nos comentários que no contrato de cessão de *know-how*, em geral, muito pouco precisa ser feito pelo cedente, além da própria cessão das informações e técnicas, esclarecendo, ainda, que, nesses contratos, em geral, muito pouca despesa é exigida dela para adimplir sua obrigação contratual.

Não bastasse, acrescentaram-se inserções aos parágrafos 11.4 e 11.5 desses comentários, dando exemplos do que **não** consiste prestação de serviços assimilável ao artigo 12, mas sim prestação de serviços em geral (sujeitas ao artigo 7º), dentre eles, assistência técnica e pareceres exarados por profissionais liberais, como contadores, advogados e engenheiros. Chegou-se, ainda, em seguida, ao ponto de afirmar que, nos casos em que o fornecedor precise disponibilizar informações sobre programas de computador, para que o respectivo pagamento seja considerado contraprestação por *know-how* (portanto *royalties*), é necessário que o referido pagamento se dê "em função dessa disponibilidade de informação" e que ela seja provida "para adquirir informações que constituam ideias e princípios subjacentes ao programa, como lógica, algoritmos, linguagem ou técnicas de programação, de modo que essa informação seja provida sob a condição de o consumidor não a divulgar sem autorização e ela esteja sujeita a qualquer proteção ao segredo negocial disponível"[35].

Repita-se: tais comentários afirmam não apenas que *royalties* representam a contraprestação pela disponibilização de *know-how* (parágrafo 11) e que este é objeto de contratos em que as informações técnicas são disponibilizadas pelo cedente para que o cessionário as utilize por sua própria conta, sem que o cedente exerça qualquer atividade no emprego em si dessas informações ou conhecimentos cedidos (parágrafo 11.1), como também acrescenta que "este tipo de contrato, portanto, difere do contrato de prestação de serviços no qual uma das partes exerce o uso das técnicas costumeiras da sua designação para executar ele mesmo para a outra parte" (parágrafo 11.2). Além disso, essa redação foi complementada pelo seguinte acréscimo constante da Ação 1: "Pagamentos feitos sob esses últimos contratos geralmente recaem sob o artigo 7º".

---

[35] Tradução livre.

Como se vê, enquanto, de um lado, a OCDE desenvolve todo o conceito de *royalties* como contraprestação pela cessão da exploração econômica de direitos de propriedade intelectual e, consequentemente, só admite como tais os rendimentos decorrentes de atividades acessórias a uma forma específica dessa cessão, que é o contrato de *know-how*, no qual a transferência de tecnologia é inerente, a RFB, de outro lado, firma sua posição partindo exatamente da premissa de que a remuneração por serviços técnicos (e assistência técnica) deve ser considerada como *royalties*, independentemente de haver qualquer transferência de tecnologia.[36]

O distanciamento entre as perspectivas da RFB e da OCDE sobre o assunto, como dito, não é de causar qualquer surpresa. Causa alguma espécie, contudo, perceber que a aplicação dos tratados de bitributação pelo Brasil, em certo ponto, não coincide sequer com a interpretação que a ONU dá ao seu modelo, no qual se baseiam os acordos de bitributação celebrados pelo Brasil relativamente aos *royalties*. A prática brasileira até coincide com as propostas da ONU para o futuro, mas não com a interpretação que ela dá ao texto atual.

3. A PERSPECTIVA DA ONU

Como dito, a oposição entre as perspectivas dos países em desenvolvimento e desenvolvidos em matéria de política fiscal é bastante conhecida[37], assim como o são as posições da OCDE – como foro onde se privilegia a posição dos exportadores de capital (desenvolvidos) – e da ONU – como ambiente em que os interesses de importadores de capital (países em desenvolvimento) são mais levados em conta[38].

Daí não causar surpresa o fato de que, em matéria de *royalties*, a ONU assegure a competência ao Estado da fonte, sendo exatamente os *royalties* apontados por Schoueri[39] como exemplo da divergência entre este modelo e o da OCDE: o nível de tributação reservado ao Estado da fonte, maior no modelo da ONU que no modelo da OCDE.

Em relação ao conceito de *royalties* definido no texto do artigo 12, não se registram tantas diferenças por parte da ONU em relação à política preconizada pela OCDE. Em matéria de *software*, inclusive, os comentários são extremamente próximos. A diferença, contudo, começa a ficar bastante evidente quando se ingressa no tema dos serviços técnicos, primeiramente porque os comentários da ONU alargam a incidência do artigo 12 a uma parte significativa desses serviços.

Além disso, no âmbito do artigo 5º, a Convenção Modelo da ONU contém um dispositivo que cria o "Estabelecimento Permanente de Serviço" (*Service PE*) e que tem o

---

36 Ato Declaratório Normativo Cosit n. 5/2014.

37 GARBARINO, Carlo. Capitolo VII. Tassazoine dei redditi di impresa multinazionale. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. Padova: CEDAM, 1999. p. 196.

38 SCHOUERI, Luís Eduardo. 5. Tax Sparring: a reconsideration of the reconsideration. In: BRAUNER, Yariv, STUART, Miranda (Eds.). *Tax, Law and Development*. Cheltenham (UK)/Northampton, MA (USA): Edward Elgar, 2013. p. 115-116.

39 Idem.

condão de alargar as bases tributáveis do Estado da fonte no que diz respeito aos rendimentos decorrentes da prestação de serviços em geral, e não apenas os serviços técnicos. Essa abordagem – pelo viés dos países em desenvolvimento – dos serviços, muito focada nos de caráter técnico, mas não restrita a eles, é que distancia a perspectiva da ONU em relação à da OCDE[40].

Enquanto a Ação 1 do BEPS propõe mudanças aos comentários à Convenção Modelo da OCDE que não trazem significativas modificações na alocação de bases tributáveis entre fonte e residência (ao contrário, eles parecem visar exatamente à manutenção das bases em favor do Estado da Residência), o referido comitê da ONU nos últimos anos discutiu uma série de propostas para um novo formato de tributação da prestação de serviços com essas características, que, na busca por uma radical realocação do poder de tributar ao Estado da fonte, vão desde a criação de um novo conceito de Estabelecimento Permanente (*Service PE*) até um artigo inteiramente novo na Convenção Modelo ONU, para tratar especificamente dos serviços técnicos prestados por residentes de um Estado em favor de tomadores residentes em outro Estado.

As propostas da ONU, portanto, são radicais em relação à redistribuição das bases tributáveis no que diz respeito à remuneração por serviços, especialmente, os técnicos. Com efeito, se demonstrará que a prática do fisco brasileiro coaduna-se bastante com aquela que talvez seja, em termos de tributação pelo Estado da fonte, a mais arrojada das propostas das ONU ou, ainda, que tais práticas, possivelmente, configuram-se como uma mistura das mais arrojadas propostas em cena naquele foro.

Contudo, até agora, naquela organização supranacional não se chegou a nenhuma conclusão definitiva sobre qual das alternativas deve ser adotada como a "política da ONU". Afinal, como afirma Baez[41], ao comentar a 10ª Reunião do Comitê da ONU, ali "parecia não haver nenhum traço de um 'acordo básico' geralmente considerado"; aliás, ele em seguida chega a mencionar um "dissenso notável" nas discussões.

Inicialmente, é preciso apontar que, embora o chamado *Base Erosion Approach* (oriundo das ideias do Projeto BEPS) dê um suporte teórico praticável para a tributação de serviços técnicos internacionais, especialmente aqueles praticados na economia digital, ele visa fundamentalmente reestabelecer os níveis pré-estabelecidos de tributação pelo Estado da residência (aqueles níveis tradicionais da OCDE).[42]

O projeto da ONU, ao contrário, visa essencialmente a uma "atribuição adicional" de competência ao Estados da fonte, tanto que, enquanto referências à "dupla não tributação" ou a "planejamento tributário internacional" são expressões recorrentes no discurso da OCDE – às quais a ONU não faz referência –, a "erosão de bases tributárias nacionais"

---

40 Como dito, em matéria de *software*, as posições da OCDE e da ONU são bastante próximas.

41 BAEZ MORENO, Andrés. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Conventions: a Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries?, *World Tax Journal, 2015 (Volume 7), N. 3*, JOURNALS IBFD.

42 Idem.

por meio da prestação de serviços não é um problema ao qual o Projeto BEPS faz qualquer alusão direta, embora a ONU o considere dos mais relevantes, como aponta Baez[43].

Fixado que os objetivos nucleares dessas políticas fiscais são diferentes, algumas das principais propostas da ONU evidenciam, uma vez mais, maior proximidade da prática brasileira em relação a elas que em relação à OCDE. Merecem destaque como propostas – além da já antiga revisão dos comentários da ONU à sua Convenção Modelo sobre a tributação dos serviços técnicos – especialmente aquelas dirigidas ao artigo sobre *royalties*: (1) a ampliação do conceito de "estabelecimento permanente" para instituir o conceito de "estabelecimento permanente de serviço" (*Service PE*) e (2) a inserção de um artigo completamente novo na Convenção Modelo da ONU sobre a tributação de serviços.

A dita ampliação do conceito de estabelecimento permanente encontra-se hoje no artigo 5 (3) b do modelo ONU. Já no modelo OCDE não há dispositivo equivalente, embora nos comentários haja uma menção à possibilidade de os estados inserirem nos tratados um dispositivo tratando da questão (parágrafo 42.3 dos comentários). Como se sabe, a existência de estabelecimento permanente é uma condição excepcional por força da qual o Estado da fonte pode tributar os lucros de empresa residente em outro Estado[44]. Sua ampliação permitiria maior alcance desse conceito aos prestadores de serviço, em função da presença física de profissionais.

A proposta do estabelecimento permanente de serviços constante do Modelo da ONU não é tão diferente daquilo posto nos comentários da OCDE. Aquela da ONU não faz menção expressa ao termo "*Service PE*". Por parte da OCDE, o conceito de "*Service PE*" apresenta uma série de requisitos para a sua caracterização que podem incomodar países em desenvolvimento, pois, por exemplo, a presença física de pessoas é difícil de ser controlada e fiscalizada e, além disso, é um requisito bastante formal e objetivo, pelo que sua elisão pelos prestadores de serviços estrangeiros pode se mostrar relativamente fácil[45]. Ademais, a proposta deixa completamente descoberta a prestação de serviços executada sem qualquer presença física – de maneira completamente remota –, o que hoje, talvez, seja um dos elementos centrais da economia digital[46].

Por fim, o estabelecimento permanente de serviços deve ser tratado pelo Estado da fonte de forma similar a um residente, no sentido de que ele deve ser tributado sobre bases líquidas, o que gera polêmica. Pois em comparação com uma simples retenção na fonte sobre o valor das remessas ao exterior, fiscalizar a apuração contábil de receitas e despesas

---

43 BAEZ MORENO, op. cit.

44 LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation conventions.* 2nd ed. Amsterdam/Vienna: IBFD/Linde, 2013. p. 92-93.

45 BAEZ MORENO, Andrés. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Conventions: a Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries?, *World Tax Journal, 2015 (Volume 7), N. 3*, JOURNALS IBFD (tópico 3.2.1.1.2 do artigo, especificamente).

46 Idem.

do estabelecimento permanente pode ser uma realidade bastante difícil por parte de muitos Estados em desenvolvimento que figurem como Estado da fonte[47].

É inevitável, aqui, perceber que a criticada tributação sobre bases líquidas inerente ao *Servive PE* atende aos reclamos do princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva e torna a tributação de serviços técnicos no âmbito internacional[48] muito mais adequada aos padrões de Direito doméstico (constitucional) da maioria dos países, que prescrevem que a tributação por meio de impostos deve pressupor capacidade contributiva, do mesmo modo como a graduação desses tributos deve, primordialmente, se basear em tal parâmetro[49].

Obviamente, pode-se alegar que a igualdade segundo a capacidade contributiva é matéria estranha ao Direito dos acordos de bitributação[50]. Mas o que se pretende salientar aqui é que, caso se opte por defender a tese em favor da tributação em bases líquidas baseada na igualdade segundo a capacidade contributiva, tal empreitada implica ingressar em complexa ponderação entre tal princípio de Direito fundamental e um bem coletivo muito caro a qualquer sistema tributário: a praticabilidade[51].

Por isso, uma das principais alternativas para adaptar melhor o modelo de *Service PE* à tributação em bases líquidas poderia ser fixar margens de lucro presumidas aos estabelecimentos, como aponta Baez, tal qual hoje se faz no Brasil para a tributação sobre o lucro presumido (e até na fixação de margens predeterminadas nos preços de transferência), o que, por sua vez, também implica levar em conta que os efeitos práticos de uma tal sistemática pode ser muito parecido a simplesmente se aplicar uma alíquota significativamente reduzida sobre os rendimentos brutos.

Portanto, inserir um modelo de Estabelecimento Permanente de Serviços nos tratados está longe de ser livre de polêmicas, como também não o é a alternativa hoje cada vez mais enfatizada e discutida no seio da ONU, qual seja: inserir-se um novo e específico artigo na

---

47 Idem.

48 Em defesa da incidência do princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário internacional: SCHAUMBURG, Harald. *Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht. Doppelbesteuerungsrecht.* 3 auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2011. p. 66-69, números de márgem 4.7 e 4.10. SEER, Roman. *Tipke/Lang Steuerrecht.* 21 auf. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2013. p. 25, número de margem 83 e 29, número de margem 95.

49 VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. A capacidade contributiva na teoria dos direitos fundamentais, *Revista Tributária das Américas (4/19)*, 2011. Idem. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária*: restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 157, 175-176.

50 Afinal, até os comentários de Vogel evitam a discussão, alegando que ela raramentre leva a um significado claro (*führt selten zu einem eindeutigen Ergebnis*). VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel DBA – Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen Kommentar.* 3 Auf. München: 1996. p. 99-100, número de margem 14.

51 VIEIRA DA ROCHA, Paulo Victor. *Substituição tributária e proporcionalidade*: entre capacidade contributiva e praticabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 94-110. Idem. *Teoria dos direitos fundamentais em matéria tributária:* restrições a direitos do contribuinte e proporcionalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 173-186.

Convenção Modelo, dispositivo este que atribuiria competência cumulativa ao Estado da fonte para tributar em bases brutas os rendimentos de serviços técnicos internacionais.

Referida proposta independeria de qualquer presença física do prestador de serviços estrangeiros, o que a torna, sob este aspecto, mais ampla que a inserção do conceito de *Service PE* nos tratados, conforme esse conceito consta hoje da modelo ONU (artigo 5 (3) b) e dos comentários da OCDE. No entanto, sob um outro aspecto, o novo artigo que se propõe inserir na Convenção Modelo da ONU acaba sendo mais restrito que a adoção do conceito de *Service PE*.

Pois, enquanto o artigo 5 (3) b do atual modelo ONU faz referência genérica a "serviços, inclusive serviços de consultoria", o proposto novo artigo sobre serviços restringe-se à tipologia dos chamados "serviços técnicos", cujos problemas relacionados à delimitação semântica já são conhecidos[52]. Com efeito, o proposto novo dispositivo, além de delimitar seu âmbito de incidência aos "serviços técnicos", define-os como sendo aqueles "gerenciais, técnicos ou de consultoria"[53].

Embora mais restrito, o escopo limitado a "serviços técnicos" pode ser significativamente amplo e, em princípio, com base nele se pudesse chegar ao limite de afirmar que ele inclui até mesmo aqueles serviços cuja prestação ocorre sem qualquer "transferência de tecnologia". Mas intenção do Comitê da ONU não parece ser tão ampla a ponto de incluir todo e qualquer serviço sob a incidência deste novo artigo, por exemplo, já se excluindo, nos próprios comentários, serviços prestados "em massa", como, por exemplo, aqueles de acesso a bases de dados. A prática brasileira, portanto, parece ir além até da própria perspectiva da ONU, já bastante alargada.

É possível fazer uma análise extremamente crítica dessa proposta da ONU, a começar pelas dificuldades em se definirem "serviços técnicos" (em sentido amplo) e, mais ainda, "serviços gerenciais, técnicos (em sentido estrito) e de consultoria". De outro giro, se o traço característico da prestação de serviços técnicos é o emprego inerente a eles de técnicas e conhecimentos específicos, então a racionalidade da proposta fica bastante ameaçada quando se percebe que determinados serviços, ainda que prestados em massa, podem depender de mais conhecimento específico e sofisticado que muitos serviços prestados de forma "customizada", como aponta Baez[54].

---

52 XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil.* 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 576 e s. DUARTE FILHO, Paulo Cesar Teixeira. Os *royalties* nos acordos para evitar a dupla tributação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo, BIANCO, João Francisco (Coords.), CASTRO, Leonardo Freitas de Morais e, DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (Orgs.). *Estudos de direito tributário em homenagem ao Professor Gerd Willi Rothmann.* São Paulo: Quartier Latin. 2016, p. 321-365. BAEZ MORENO, Andrés. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Conventions: a Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries?, *World Tax Journal, 2015 (Volume 7), N. 3,* JOURNALS IBFD (tópico 3.2.1.2.2, especificamente).

53 E/C. 18/2014/CRP.8 parágrafos 59-60.

54 BAEZ MORENO, Andrés. The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Conventions: a Rushed – Yet Appropriate – Proposal for (Developing) Countries?, *World Tax Journal, 2015 (Volume 7), N. 3,* JOURNALS IBFD (tópico 3.2.1.2.2, especificamente)

Portanto, a proposta de inserir no modelo ONU um artigo completamente novo para tratar a questão da tributação dos serviços técnicos também é sujeita a uma série de dificuldades e debates de difícil solução. Ademais, o referido artigo, mantendo em cena o problema já antigo de se definirem serviços técnicos, talvez também não possa ser chamado exatamente de um dispositivo "inteiramente novo".

Mas um resumido confronto entre a inserção desse dispositivo e a adoção do já existente modelo de *Service PE* demonstra que, de um lado, esta última proposta é mais ampla no que toca aos serviços abrangidos (não somente os técnicos) e mais restrita no que se refere às bases de incidência (líquidas), além disso, ela exige presença física. Ao contrário, aquela proposta de inserção do assim chamado "novo artigo" é mais restrita em relação aos serviços abrangidos (pelo menos teoricamente, já que, como dito, serviços técnicos, de acordo com alguns pressupostos, podem acabar sendo quaisquer serviços) e mais ampla no que diz respeito às bases de incidência (brutas), além disso, não exige presença física.

Esse balanço entre as duas que parecem ser as principais tendências de política fiscal internacional da ONU, no que se refere aos serviços técnicos, permite chegar-se, dentre outras, a uma conclusão parcial: o modelo mais tradicional de se ampliar o escopo do artigo 12, equiparando a *royalties* a remuneração por serviços técnicos, parece o menos indicado, pois apresenta os principais problemas de ambas as alternativas aqui apresentadas, sem contudo, possuir suas principais vantagens.

De um lado, a assimilação de serviços técnicos ao artigo sobre *royalties* mantém as dificuldades inerentes à definição de serviços técnicos (e sua respectiva insegurança jurídica), assim como a incidência de altas alíquotas sobre bases brutas. De outro, mantém-se a necessidade de presença física como requisito para tributação pelo Estado da fonte, pelo menos na forma como geralmente se interpreta o conceito de fonte. O curioso é que, voltando-se à perspectiva prática das autoridades fiscais brasileiras, percebe-se que boa parte dessas dificuldades vivenciadas na definição de um modelo de política fiscal internacional da ONU para "serviços" (especialmente os "digitais", que mais interessam aqui) são, bem ou mal, "superadas".

Na prática brasileira, a questão da presença física há muito é contornada pela adoção do conceito de "fonte de pagamento"[55] como elemento de conexão. Já as dificuldades relacionadas à definição de serviços técnicos são superadas pela simples definição de serviços técnicos como, praticamente, quaisquer serviços, implicando ou não transferência de tecnologia, de modo que, para as autoridades fiscais brasileiras, praticamente todo serviço é técnico. Por fim, as dificuldades quanto à tributação de serviços como lucros de empresa, atribuíveis a um *Service PE*, são contornadas com a simples aplicação da alíquota comum sobre o rendimento bruto.

---

[55] SCHOUERI, Luís Eduardo. Chapter 4. Brazil. IN: BRAUNER, Yariv, PISTONE, Pasquale (Eds.). *Brics and the Emergence of International Tax Coordination*. Amsterdam: IBFD, 2015. p. 41-80 (51-52, 54-55). Para serviços, a definição consta do art. 6º do Decreto-lei n. 1.418/75.

Repita-se: as dificuldades postas em debate no cenário internacional, especialmente na ONU, são contornadas com enorme facilidade pela prática interpretativa brasileira. Contudo isso talvez não seja razão para comemorações. Embora o cenário dos serviços seja um pouco diverso daquele exposto em relação ao *software*, o problema deles decorrente é muito semelhante.

4. CONCLUSÕES

Em relação ao *software*, OCDE e ONU não têm políticas muito diversas. De modo geral, tanto o pagamento pelo licenciamento do direito de uso como pelo licenciamento do direito de comercializar ou distribuir *software*, em princípio, devem ser qualificados como lucros de empresa, independentemente de se tratar de *software* de prateleira ou de *software* customizado, sendo, portanto, tributáveis somente no Estado da residência dos beneficiários desses rendimentos.

Isso permite afirmar que, segundo esse modelo, a elaboração de um *software* customizado assemelha-se muito à prestação de um serviço – ainda que, juridicamente, o objeto do contrato seja o licenciamento de seu uso – e, por outro lado, pode-se dizer que o licenciamento do direito de uso ao consumidor final ou de comercialização de *software* "de prateleira" assemelha-se à venda de uma mercadoria (digital).

Portanto a primeira grande divergência entre a interpretação de acordos defendida pelo fisco brasileiro em relação tanto à OCDE quanto à ONU: para a RFB, o licenciamento de *software*, seja relacionado ao direito de uso ou ao direito de comercializar ou distribuir cópias, tem como contraprestação o pagamento de *royalties*, submetidos ao imposto de renda retido na fonte.

Embora no que se refere aos *royalties* o Brasil baseie seus acordos de bitributação no Modelo da ONU, ele nega a interpretação desse modelo dada pela própria ONU, qualificando, de forma ampla e irrestrita, os rendimentos correspondentes ao *software* como *royalties*, e não como lucros de empresa. A interpretação ampliativa da tributação pelo Estado da fonte, pela perspectiva brasileira, é muito distante daquela propugnada pela ONU.

Em relação aos serviços técnicos, a comparação entre as perspectivas é um pouco mais complexa, pois, diferentemente do que ocorre em relação ao *software*, a ONU não decidiu ainda qual das alternativas expostas acima vai adotar como seu modelo de política fiscal. E a escolha não é fácil, uma vez que, como dito, todas as alternativas têm "prós" e "contras". A política da OCDE é mais definida, mas não é nela que o Brasil baseia seus acordos em matéria de *royalties* e, indiretamente, nem de serviços técnicos; o parâmetro brasileiro neste ponto é a ONU.

O curioso é que a Administração tributária, guiada por certo pragmatismo, adota uma prática de qualificar rendimentos de serviços técnicos que parece superar boa parte dos problemas inerentes às alternativas cogitadas pela ONU, qual seja: (1) *royalties* são um conceito amplo o suficiente para abarcar toda e qualquer forma de remuneração por serviços técnicos; (2) serviços técnicos formam um conceito amplo o suficiente para abranger quase todo e qualquer serviço, independentemente de implicar transferência de tecnologia; (3)

por conta da irrelevância de estabelecimento permanente, a incidência se dá sobre rendimentos brutos, ou seja, sobre o preço inteiro dos serviços.

A única questão que, **aparentemente**, fica de fora da solução brasileira é a necessidade ou não de presença física do prestador de serviços no Brasil, como requisito para a tributação na fonte. Embora esta seja uma questão não abordada no trato do tema pelo Brasil, ela se resolve por uma outra prática geralmente adotada pelas autoridades fiscais brasileiras e adotada pela legislação doméstica, que é considerar como Estado da fonte não aquele de onde provém efetivamente o rendimento transnacional (fonte de produção do rendimento), mas sim aquele onde se localiza o responsável pelo pagamento (fonte de pagamento).

Muito provavelmente esta será a solução adotada pelo Brasil diante da economia digital, em que os serviços serão cada vez mais prestados de forma remota, sem que o prestador tenha qualquer presença física no Estado onde se localiza o tomador e, assim, execute toda sua atividade fora dos limites territoriais desse último Estado.

A questão que se põe ao final diz respeito a saber se a rede de acordos de bitributação do Brasil permite essas soluções. Como dito, em geral, trata-se de soluções discutidas com foco prospectivo, como futuros padrões de política fiscal a serem adotados pela ONU. Mas, se são discutidas como soluções prospectivas, significa que é preciso, em relação a cada uma delas, analisar a respectiva inserção em tratados concretamente considerados.

Em relação ao cogitado "artigo novo", ele ainda nem consta da Convenção Modelo, logo, não é preciso muito esforço para se concluir que tal dispositivo não consta de nenhum tratado assinado pelo Brasil. Assim, os efeitos práticos de sua adoção, como ignorar presença física do prestador de serviços e ampliar o escopo do que sejam serviços técnicos – tornando-se irrelevante implicarem ou não transferência de tecnologia –, dependem de previsão expressa em cada tratado, o que, por sua vez, é ignorado palas autoridades brasileiras, que adotam essas soluções independentemente de previsão convencional para tanto. Desse modo, ainda que a ONU cogite mudar tratados, as autoridades brasileiras atingem o mesmo efeito prático sem qualquer dessas alterações. Isso parece violação aos acordos presentes.

Já em relação ao conceito de "*Service PE*", o Brasil adota o conceito mais amplo possível de "serviços" para a qualificação de seus rendimentos como *royalties*. A adoção de um conceito de *royalties* que, embora baseado na ideia de "serviços técnicos", abrange serviços com ou sem transferência de tecnologia, prestados de forma massificada ou não, atinge os mesmos resultados que a adoção de um dispositivo nos moldes do artigo 5 (3) b, que define o Estabelecimento Permanente de Serviços.

Por fim, a questão mais antiga: a solução comumente adotada pelos países em desenvolvimento, qual seja a ampliação do conceito de *royalties* do próprio artigo 12, é adotada pelo Brasil, contudo, de maneira também mais ampla. Isso porque, embora as autoridades fiscais só apliquem o artigo 12 a serviços técnicos nos casos em que haja previsão convencional para tanto (pelo menos em protocolo), elas o fazem a "quaisquer serviços técnicos", independentemente de haver ou não transferência de tecnologia, transformando "qualquer

serviço" em "serviço técnico", como consta no ADI n. 5/2014, o que, por sua vez, parece extrapolar os acordos, já que o conceito internacionalmente adotado de serviços técnicos assimiláveis ao artigo 12 limita-se àqueles serviços em que haja transferência de tecnologia.

Para teminar, de todo modo, o que há de comum em todas essas soluções pela perspectiva da ONU é que todas elas são *propostas* de novas políticas de tratados e, portanto, dirigem-se à alteração do próprio corpo desses instrumentos, seja inserindo-se um artigo prevendo a caracterização do Estabelecimento Permanente de Serviços abrangendo quaisquer serviços, seja inserindo-se um artigo completamente novo e que diga respeito a serviços técnicos. Nenhuma dessas medidas é política "meramente interpretativa", se é que se podem considerar interpretações (minimamente possíveis) algumas daquelas adotadas pela RFB. Elas, na ONU, são propostas de alteração dos tratados de bitributação.

O que o Brasil faz muitas vezes, portanto, é aplicar a sua legislação tributária à margem de seus acordos de bitributação, adotando práticas que até são bastante atuais nos debates da ONU, mas que lá são, como devem ser, propostas de *alterações* à sua Convenção Modelo (ou de seus comentários); lá são *propostas*, aqui são *práticas*, à margem dos tratados.

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