



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UniCEUB
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS - FAJS

DAVID XIMENES ÁVILA SIQUEIRA TELLES

**TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR NOVAS PLATAFORMAS
DIGITAIS: COMO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PODE ACOMPANHAR A
INOVAÇÃO TECNOLÓGICA**

DAVID XIMENES ÁVILA SIQUEIRA TELLES

**TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR NOVAS PLATAFORMAS
DIGITAIS: COMO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PODE ACOMPANHAR A
INOVAÇÃO TECNOLÓGICA**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Orientação: Prof. Ms. José Hable

**BRASÍLIA
2016**

DAVID XIMENES ÁVILA SIQUEIRA TELLES

**TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR NOVAS PLATAFORMAS
DIGITAIS: COMO A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PODE ACOMPANHAR A
INOVAÇÃO TECNOLÓGICA**

Monografia apresentada como requisito parcial para conclusão do curso de bacharelado em Direito do Centro Universitário de Brasília – UniCEUB.

Aprovada em 22 de outubro de 2016.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Ms. José Hable - Orientador

Prof^a. Ariane Costa Guimarães

Prof. Rodrigo Pereira de Mello

**À Livia Aragão Moraes, que há 13 anos me acompanha nas minhas loucuras
empreendedoras.**

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me dado força de vontade e incentivo para concluir o curso de bacharelado em Direito.

Ao UniCEUB, pelos excelentes professores que me proporcionou.

Ao meu orientador Prof. José Hable, pelo incentivo recebido em escrever este trabalho.

A professora Ariane, pelos ensinamentos recebidos na disciplina de Direito Tributário e no Grupo de Estudos, Pesquisas e Análises Tributárias.

A minha esposa Lívia Aragão Morais, pelos momentos de ausência na elaboração desta monografia.

Aos meus pais, pela educação recebida.

As pessoas sempre tentarão impedi-lo de fazer a coisa certa se ela for diferente.

Warren Buffett

RESUMO

O trabalho em questão analisa a evolução da legislação tributária com o surgimento de novas plataformas digitais, dando ênfase à tributação de serviços. No primeiro capítulo, serão fornecidas noções básicas de direito tributário, explicando o que é tributo, fato gerador, imunidade e isenção tributária e domicílio fiscal. Já no capítulo seguinte, para criar a discussão, foca-se no direito tributário e nas novas plataformas digitais, como as que oferecem transporte individual de passageiros, serviços de hospedagem, *streaming* e *fintechs*. No terceiro e último capítulo, foca-se em um novo modelo de tributação digital. Aborda-se a tese de qual imposto poderia ser cobrado – ISS ou ICMS – e possíveis incentivos fiscais. O surgimento de novos negócios e tecnologias e como o Estado pode acompanhar a inovação tecnológica também é assunto tratado nesta monografia. Conclui-se que os estímulos à iniciativa privada são importantes fatores para o crescimento do Estado, e conseqüentemente dos níveis de emprego e do PIB, com uma carga tributária mais justa e equilibrada.

Palavras-chave: Direito tributário. Direito digital. ISS. Novas tecnologias. Plataformas digitais.

Sumário

INTRODUÇÃO.....	9
1 NOÇÕES GERAIS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO	11
2 DIREITO TRIBUTÁRIO E AS PLATAFORMAS DIGITAIS	19
2.1 Transporte individual de passageiros	21
2.2 Serviços de hospedagem: Airbnb.....	25
2.3 Streaming: áudio e vídeo via Internet	28
2.4 Fintechs: serviços financeiros	32
3 UM NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO DIGITAL	36
3.1 Incidência de ISS ou ICMS	36
3.2 Incentivos Fiscais.....	43
3.3 Startups: berços de inovação	47
CONCLUSÃO.....	51
REFERÊNCIAS.....	53

INTRODUÇÃO

O trabalho em questão almeja analisar a evolução da legislação tributária com o surgimento de novas plataformas digitais, dando ênfase à tributação de serviços.

O Direito é conjunto de regras que ditam os parâmetros de comportamento social, ou seja, trata-se de unidade essencial de ditames a serem socialmente seguidos. Os desafios postos pela tecnologia e inovação são relevantes para os estudos tributários. É notório que os termos “digital” e “eletrônico” estão cada vez mais vinculados ao Direito.

O Direito Digital é resultado da inovação tecnológica. Como consequência desta inovação e a prestação de serviços em meio virtual, ocorre a necessidade de se garantir a validade jurídica das informações prestadas, bem como das transações, através da regulação e da tributação¹.

No primeiro capítulo, serão fornecidas noções básicas de direito tributário, explicando o que é tributo, fato gerador, imunidade e isenção tributária e domicílio, a fim de facilitar o entendimento do trabalho. Destacar-se-ão o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação – ICMS.

No segundo capítulo, foca-se no direito tributário e nas plataformas digitais. Com o advento da tecnologia, nasceram serviços como o transporte individual de passageiros, o aluguel de quartos de particulares, os livros digitais e a transmissão de áudio e vídeo via Internet, além dos serviços financeiros. Já se discute a regulação desses serviços, e pouco se fala da tributação. Quando se trata em tributar, é importante abordar o fato gerador, o contribuinte e a capacidade contributiva, além do imposto adequado ao caso em tela.

Alguns países e Estados brasileiros já estão se adaptando à nova realidade, no entanto ainda geram dúvidas aos operadores do direito e ao próprio fisco, conforme se verifica no presente estudo.

No terceiro e último capítulo, aborda-se a questão de um novo modelo de tributação digital. Estabelece-se um paralelo entre os incentivos fiscais e a melhora da arrecadação do Estado, respeitando princípios como o da legalidade e da isonomia. Não se pode contestar a importância da tributação, mas isso não pode onerar demasiadamente as

¹ Conceitos obtidos a partir de estudos e pesquisas do autor.

empresas e os contribuintes em geral. Assuntos como *fintechs* e *startups* também serão abordados.

Alguns incentivos já surgem no Brasil, como o Programa Inovativa. Também tramitam na Câmara dos Deputados e no Senado Federal projetos que lei que visam facilitar o crescimento de novas empresas tecnológicas.

Como no Brasil existe demora na evolução das leis tributárias, surge uma forma de apoio privado, chamado *crowdfunding*, ou financiamento coletivo. Trata-se de uma forma de captação de recursos pelas plataformas que oferecem serviços inovadores, e que chama a atenção de órgãos reguladores e da própria fazenda pública.

A controvérsia de como esses modelos econômicos podem contribuir para o avanço da legislação tributária também será estudada, principalmente o equilíbrio entre justiça e tributos. Afinal, estímulos à iniciativa privada são importantes fatores para o crescimento do Estado.

1 NOÇÕES GERAIS SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

A fim de entender a tributação digital, torna-se necessário ter um conhecimento básico acerca do direito tributário.

Machado (2013, p. 24) traz um conceito importante:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

O tributo é a forma de manter o Estado. O art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN traz esse conceito:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Não há como manter a máquina pública sem o custeio pela população. O que os contribuintes questionam é a forma como o Estado gasta. Geralmente, não existe controle adequado das receitas. Não se investe adequadamente em educação, segurança e saúde, entre outros.

Nossa carga tributária é extremamente elevada em relação a outros países. Diariamente se eleva um tributo ou se cria um tributo novo, e assim a arrecadação só aumenta.

O Estado é uma entidade soberana e, ao exercer suas atividades, exige dos indivíduos os recursos que precisa. É uma forma de ele exercer a administração tributária, de auferir receitas e possuir despesas, amparado por determinados princípios.

Desse modo, por meio do princípio da legalidade, consagrado na Carta Magna de 1988, tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído ou aumentado a não ser através de lei (art. 150, I, CF/88).

O princípio da anterioridade proclama que é vedada a cobrança de tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” (art. 150, II, CF/88).

O da igualdade define que todos são iguais perante a lei. Conforme Machado (2013, p. 38), é a “projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei”.

E por fim, o princípio da capacidade contributiva será o mais destacado neste trabalho. Segundo o art. 145, § 1º, da CF/88:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Machado (2013, p. 41) defende o princípio:

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.

Acerca da classificação dos tributos, adota-se aqui a teoria quimpartite ou pentapartite que considera como espécies de tributo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, previstas no art. 149 e 149-A da CF/88. Tal classificação é defendida por Machado (2003) e doutrina majoritária.

O tributo mais detalhado aqui será o imposto, definido assim pelo CTN:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Cassone (2014, p. 45) explica:

No Brasil, a CF/1988 (art. 145, § 1º = impostos pessoais; art. 153, § 2º, I = IR progressivo), o CTN (art. 166 – impostos indiretos) e a legislação ordinária (IPI, ICMS e outros) distinguem os vários tipos de impostos, gerando, cada um, efeitos tributários próprios.

Ora, para cada imposto deve existir um fato gerador. No CTN, fato gerador é assim definido:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Harada (2014, p. 34) detalha:

Pode-se dizer que fato gerador da obrigação tributária é aquela situação abstrata descrita na lei tributária, a qual, uma vez ocorrida em concreto no mundo fenomênico enseja o nascimento da obrigação tributária. Daí por que a expressão “fato gerador” pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou fato, e no plano da concretização daquele ato ou fato descrito, isto é, no plano do mundo fenomênico.

Machado (2013, p. 132) ilustra a ocorrência do fato gerador:

Não dispondo a lei de forma diferente, considera-se ocorrido o fato gerador, e existentes os seus efeitos, (a) tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que se produzam os efeitos geralmente, ou ordinariamente, delas decorrentes, e (b) tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que tal situação jurídica esteja definitivamente constituída, nos termos do Direito aplicável.

Exemplificando, o fato gerador do imposto de renda é auferir renda ou possuir variação patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN.

Para cobrar um imposto, torna-se imprescindível estabelecer uma base de cálculo e uma alíquota.

Ataliba (2013, p. 108), por sua vez, chama a base de cálculo de base imponible, o que não modifica o significado: “Base imponible é a uma perspectiva dimensível do aspecto material da h.i. que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debetur*”.

Logo, base de cálculo se define como a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar.

Machado (2013, 139) explica o conceito de alíquota:

A rigor, alíquota é a relação existente entre a expressão quantitativa, ou dimensível, do fato gerador e o valor do tributo correspondente. Entretanto, como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em porcentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido.

Neste trabalho, o imposto mais abordado será o ISS. O tributo permanece assim previsto na Carta Magna de 1988:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002) (grifo do autor)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Com a publicação da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, houve ampliação significativa do número de atividades sujeitas à incidência do ISS.

No direito tributário digital, discute-se muito se em determinado fato gerador se pagaria ISS ou ICMS.

O ICMS é de competência estadual e possui função predominantemente fiscal, ou seja, de arrecadação. É o imposto que mais gera receita para os Estados e o Distrito Federal. Está assim positivado na CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; (grifo do autor)

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;
(...)

A Lei Complementar nº 87 de 1996 – mais conhecida como Lei Kandir – dispõe acerca do imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Atualmente, as novas plataformas tecnológicas – *sites* (portais ou sítios) e *apps* (aplicativos) – oferecem serviços, como transporte individual de passageiros (Uber), serviços de hospedagem (Airbnb), *streaming* (transmissão de áudios e vídeos) e *fintechs* (serviços financeiros).

Para tratar sobre tributação digital, é mister tratar dos institutos da incidência, não incidência e isenção. Ataliba (2013, p. 76) explica os aspectos da hipótese de incidência:

Hipótese de incidência é a descrição legislativa (necessariamente hipotética) de um fato a cuja ocorrência *in concreto* a lei atribui a força jurídica de determinar o nascimento da obrigação tributária. Pois esta categoria ou protótipo (hipótese de incidência) se apresenta sob variados aspectos, cuja reunião lhe dará entidade. Tais aspectos não vêm necessariamente arrolados de forma explícita e integrada na lei. Pode haver – e tal é o caso mais raro – uma lei que os enumere e especifique a todos, mas, normalmente, os aspectos integrativos da hipótese de incidência estão esparsos na lei, ou em diversas leis, sendo que muitos são implícitos no sistema jurídico. Esta multiplicidade de aspectos não prejudica, como visto, o caráter unitário e indivisível da hipótese de incidência. Percebe-o o jurista, utilizando o instrumental da ciência do direito.

Sousa *apud* Cassone (2014, p. 115) complementa:

- a) Incidência é a situação em que um tributo é devido por ter ocorrido fato gerador; *exemplo*: o fato gerador do imposto predial é a propriedade do imóvel construído na zona urbana: logo, sempre que existia um terreno com construção, situado na zona urbana, incide o imposto predial.
- b) Não incidência é o inverso da incidência: é a situação em que um tributo não é devido por não ter ocorrido o respectivo fato gerador; retomando o mesmo exemplo acima: se o terreno estiver situado na zona urbana, mas não construído, ou se, embora construído, estiver fora da zona urbana, não incide o imposto predial. Uma hipótese especial de não incidência é a imunidade, a que já nos referimos (§ 22), e de que voltaremos a tratar (§ 58).
- c) Isenção é o favor fiscal concedido por lei, que consiste em dispensar o pagamento de um tributo devido; voltando ainda ao mesmo exemplo: se a lei concede isenção do imposto predial aos edifícios das embaixadas e

consulados, um prédio situado na zona urbana, que como já vimos incide no imposto, se for ocupado por embaixada ou consulado fiscal ficará dispensado do seu pagamento, isto é, ficará isento por força de lei.

Uma das formas da legislação tributária acompanhar a inovação tecnológica é conhecê-la, ou seja, observar como funcionam os novos serviços, a fim de entender como tributá-los. Uma das formas de estímulo é a isenção fiscal, ou seja, dispensar as novas empresas do pagamento de impostos, assunto que será abordado no terceiro capítulo.

Polêmica interessante no mundo digital é o domicílio tributário. Para Harada (2014, p. 47):

O domicílio civil é o lugar onde a pessoa estabelece sua residência com o ânimo definitivo de aí manter suas relações de natureza civil. E o domicílio comercial é o local onde o comerciante tem seus negócios e, quando vários os estabelecimentos, aquele em que está localizada a administração central, ou aquele eleito nos atos constitutivos da sociedade.

O art. 127 do CTN trata a matéria da seguinte forma:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

No caso de serviços oferecidos por *apps* (aplicativos), o que deve ser considerado como domicílio tributário? A sede da empresa pode estar em um município diferente de onde reside o contribuinte, por exemplo, ponto levado em consideração no caso de ISS.

Para explicitar contribuinte, primeiro precisa-se tratar de sujeito ativo e sujeito passivo. Conforme o Código Tributário Nacional, em seu artigo 119, “Sujeito ativo da

obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”. Machado (2013, p. 142) debate acerca de sujeito ativo:

Na verdade, o sujeito ativo da obrigação tributária, nos termos do art. 119 do CTN, não é necessariamente titular da competência para instituir o tributo. Pode ter recebido – de quem tenha essa competência – delegação que o coloca na condição de sujeito ativo da obrigação tributária, sem que tenha a competência para instituir o tributo. O art. 119 há de ser interpretado em consonância com os arts. 6º e 7º do CTN. Não há de confundir a competência para instituir o tributo, que decorre da Constituição Federal e é indelegável, com a competência para exigir o tributo na condição de sujeito ativo da respectiva obrigação, que pode decorrer de atribuição feita pela lei, nos termos da ressalva feita pelo art. 7º e seus §§ do CTN.

Já sujeito passivo, para Ataliba (2013, p. 86):

É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto) material da hipótese de incidência. Ao **exegeta** incube desvendar esta conexão, nos casos em que a lei não explicita tal circunstância. Muitas vezes a lei contém indicação pormenorizada, explícita e precisa – embora conceitual – do sujeito passivo, simplificando a exegese.

Ainda pelo CTN, existe a definição de sujeito passivo:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

É a pessoa física ou jurídica que permanece na reserva legal de praticar a obrigação tributária. Ou seja, é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte.

A responsabilidade tributária proclama quem é responsável pelo pagamento do tributo. Divide-se em responsabilidade por substituição e responsabilidade por transferência.

Machado (2013, p. 154) explica:

Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não há uma vinculação pessoal e direta, pois assim sendo

configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.

Rodrigues (2004, p. 77) ilustra a substituição tributária:

Assim podemos identificar no instituto da substituição tributária a presença de três figuras, a saber: o Fisco como credor, o substituto como ocupante da posição do devedor na relação jurídica tributária, posição que assume por força de dispositivo legal e o substituído o verdadeiro titular da situação tributada.

Estes são os conceitos e pontos necessários para compreender o assunto da tributação digital.

2 O DIREITO TRIBUTÁRIO E AS PLATAFORMAS DIGITAIS

No mundo digital, o instrumento de poder é a informação, não só a recebida, mas também a informação transmitida. A liberdade individual e a soberania estatal são hoje medidas pela capacidade de acesso à informação. No entanto, é importante lembrar que o Direito é a somatória de comportamento e linguagem e, atualmente, esses dois elementos estão mais flexíveis, dinâmicos e mutáveis, episódio que demonstra que um conjunto de normas rígido não resultará numa aplicabilidade eficaz.

Ocorreu no Brasil um grande avanço no direito digital, com a edição da Lei nº 12.965 de 23 de abril de 2014, conhecida como “Marco Civil da Internet”. É a lei que regula o uso da Internet no Brasil, por meio da previsão de princípios, garantias, direitos e deveres para quem usa a rede, bem como da determinação de diretrizes para a atuação do Estado.

O direito tributário ainda tenta entender o direito digital. A inovação tecnológica não permite aos estudiosos do ramo tributário permanecer inerte frente às mudanças.

Nesse sentido, de acordo com Pinheiro (2010, p. 262):

A questão dos tributos é uma das mais polêmicas no mundo virtual. Em qualquer lugar do mundo, o Direito Tributário é totalmente codificado, porque se aplica a uma área pública em que uma das pontas da relação é o Estado. Este último recolhe dos contribuintes porque tem um motivo, uma destinação para esses recursos que deve visar ao bem comum. Se o Direito Tributário não for amplamente codificado, a população tende a ficar à mercê de um Estado que tributaria em causa própria. A própria origem dos Estados modernos foi motivada, entre outras coisas, pela luta contra os abusos tributários de Estados absolutistas.

O mundo jurídico é impactado pela revolução tecnológica. Vieira e Mourão (2013, p. 963) debatem:

As mudanças econômicas ocorridas na atualidade apontam para uma sociedade progressivamente conectada virtualmente. Trata-se do paradigma informacional, o qual atinge muitos países, em especial os afetados pelo capitalismo. O Brasil não escapa a tal premissa.

A discussão acerca do direito tributário na área digital surgiu a partir do *e-commerce*, que em português significa comércio eletrônico. Trata-se de uma modalidade de comércio que realiza suas transações financeiras por meio de dispositivos e plataformas

eletrônicas, como computadores e *smartphones*. Um exemplo deste tipo de comércio é comprar ou vender produtos em lojas virtuais ou oferecer e prestar serviços.

Pinheiro (2010, p. 262) proclama:

A maior discussão sobre tributos na área digital surge por causa da expansão do e-commerce, que trouxe a migração de grandes volumes de negócios para o mundo virtual. É uma distorção considerar que negócios realizados via Internet necessitam de novos tributos: se o fato gerador permanece o mesmo, os tributos existentes são perfeitamente aplicáveis aqui. Então, o que motiva a discussão? O foco é a competência de tributar e de receber o tributo.

Nos últimos anos, o mercado se deparou com inúmeros aplicativos para *smartphones* que apresentam os mais variados serviços, como transporte de passageiros, serviços de hospedagem, *streaming* e *fintechs*². A legislação tributária tenta acompanhar esse movimento da nova economia, por isso o debate sobre as novas plataformas digitais é recente.

Dentre o que pode ser debatido entre o direito tributário e as plataformas digitais, estão: o que tributar, qual imposto irá ser cobrado, ao que isentar, o que aplicar o instituto da imunidade e como lidar com as novas tecnologias. O direito tributário não pode ficar avesso à informatização. Machado (2013, p. 61) ilustra bem essa posição:

Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo. Tratando-se de tributo fixo obviamente não se cogitará de base de cálculo, nem de alíquota, pois a lei já refere o próprio valor devido, independentemente de qualquer cálculo, como acontece com o ISS dos profissionais liberais. Seja como for, importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saiba quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar residem na lei, em sentido estrito.

Carrazza (2013, p. 275) ainda salienta:

A lei, em suma, deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito à base de cálculo e à alíquota da exação. Enfatizamos que somente a lei pode (i) criar o tributo e (ii) redimensionar, para mais, o *quantum debeatur*.

² Streaming: Transmissão instantânea de dados de áudio e vídeo através de redes.

Fintechs: Empresas que oferecem serviços financeiros que se diferenciam pelas facilidades proporcionadas pela tecnologia.

Não há como negar que, através da regulação de tais serviços oferecidos por novas plataformas tecnológicas, o Estado pode aumentar a sua arrecadação tributária. Quiçá, utilizar o argumento da regulação para tributar. Se um serviço passar a constar no rol dos que geraria receita de Imposto sobre Serviços – ISS ou qualquer outro imposto, é nítido o aperfeiçoamento da arrecadação tributária.

O Governo, ao compreender os novos modelos econômicos digitais, geraria mais receita através da tributação.

Enfim, como o direito tributário pode lidar em consonância com o direito digital, respeitando princípios como o da legalidade e isonomia com a atuação Estatal? Pinheiro (2010, p. 270) reforça essa ideia:

Portanto, novamente, não há que falar em lacuna jurídica. O que é preciso, sim, é estabelecer novos padrões e procedimentos de conduta mais adequados à nova realidade da sociedade digital, entre eles pensar em uma tributação diferenciada que estimule os negócios virtuais em vez de onerá-los e terminar por incentivar a sonegação como artifício de sobrevivência e competição num mercado globalizado em que a carga tributária dos outros países é muito menor do que a enfrentada pelos empresários brasileiros.

As mudanças no mercado provocam mudanças no modo de tributar do Ente Federativo. A solução é adaptar o sistema tributário, estudar e analisar qual seria o imposto incidente sobre serviços prestados por meio de novas plataformas tecnológicas.

2.1 Transporte individual de passageiros: Uber

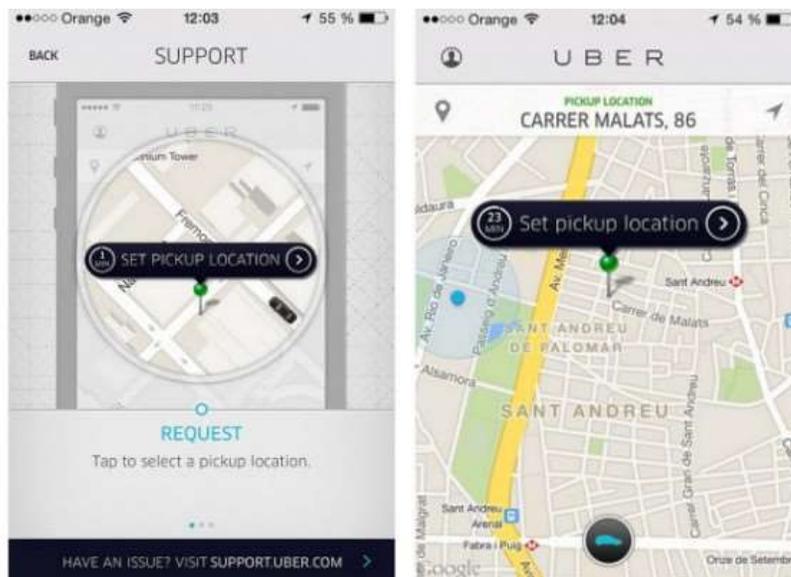
O transporte individual de passageiros é um dos serviços que provoca mais polêmicas nas plataformas digitais.

Concorrente do serviço de táxi, controlado e fiscalizado pelo Estado, o aplicativo *Uber*, fundado por Travis Kalanick em março de 2009, na cidade de São Francisco, Califórnia, oferece transporte privado através de um aplicativo para aparelhos celulares que faz a conexão entre um motorista e um passageiro.

O principal diferencial do serviço é a tecnologia oferecida – é possível pagar a corrida através de cartão de crédito por meio da plataforma, oferecendo rapidez ao chamar um veículo e o custo da manutenção do serviço é inferior a uma cooperativa de táxi, por exemplo.

O serviço possui um ambiente que permite a interação entre a empresa, o motorista e o consumidor, o que possibilita uma grande redução nos preços cobrados.

Figura 1 – Tela do aplicativo Uber em um *smartphone*



Fonte: Softonic.

Toda inovação provoca incômodo nos mercados já estabelecidos, e não foi diferente com a Uber. Em toda cidade que se instala, são constantes os confrontos entre os taxistas e os motoristas da plataforma. Os taxistas reclamam de “concorrência desleal”.

A discussão regulatória e tributária é importante no serviço em questão. Conforme Telles (2015a), no artigo “Análise Tributária: o que o Estado pode ganhar com o Uber”:

Os taxistas alegam que pagam muitos impostos, porém analisemos: taxistas têm isenção de alguns impostos na compra do veículo. Em São Paulo, por exemplo, também têm 30% de desconto nas concessionárias. Taxistas têm isenção de IOF e IPI na compra de veículo e, no Rio e em São Paulo, também podem pedir isenção de ICMS e não pagam IPVA. Cooperativas e associações de táxi de São Paulo e taxistas autônomos do Rio são isentos de ISS.

[...]

Como se observa, o discurso proclamado por alguns taxistas e seus respectivos sindicatos, que “pagam impostos”, não é totalmente verdade. São isentos e muito beneficiados por este Estado que os protege. Já a iniciativa privada é ferozmente tributada, como descrito acima. E o fato é que o Estado também ganha com o Uber. Afinal, a pessoa que pretende ser motorista do Uber, que se encontra comprando um sedan de luxo ou outro automóvel (no caso do UberX) para trabalhar, está ou não aumentando a arrecadação dos cofres públicos? Sobre o ISS, que incida sobre o serviço, na respectiva alíquota, já que existe fato gerador. Porém, nunca para beneficiar uma classe.

Na verdade, o Estado deve pensar é no contribuinte. No consumidor. Afinal, a conta vai surgir é para ele.

Ora, se é um serviço, o mais adequado seria tributá-lo por meio de ISS, desde que se saiba com clareza qual é o fato gerador.

É mister salientar o lado regulatório. De acordo com Sarmiento (2015, p. 22):

Antes de passar ao exame da legislação sobre o transporte individual de passageiros, é conveniente firmar outra premissa importante: a ausência de regulamentação de determinada atividade econômica em sentido estrito não importa em vedação ao seu exercício, mas em possibilidade de atuação do particular. É o que decorre do princípio da livre empresa, consagrado no art. 170, Parágrafo único, da Constituição, segundo o qual “é assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgão públicos, salvo nos casos previstos em lei”.

Dentre uma das questões interessantes sobre tributação e inovação, encontra-se a diferença entre transporte individual de passageiros, um dos serviços prestados por plataformas tecnológicas, e transporte público individual. Sarmiento (2015, p. 40) debate sobre tal questão:

O transporte individual de passageiros não é serviço público, mas atividade econômica em sentido estrito. Ele se desdobra em duas modalidades: o transporte público individual de passageiros, e o transporte privado individual de passageiros. O primeiro configura serviço de utilidade pública, que, conquanto pertencente à esfera da atividade econômica stricto sensu, se sujeita à intensa regulação estatal. O segundo é atividade econômica comum, também sujeita à regulação estatal, embora em menor intensidade.

Sobre o estímulo a inovação, Sarmiento (2015, p. 22-23) continua:

Essa liberdade do particular se torna ainda mais relevante no campo da inovação. Sabe-se que a existência de um arcabouço normativo e institucional favorável é vital para estimular a inovação na sociedade, sem a qual não há progresso. A proteção e estímulo à inovação é, aliás, um traço característico do Marco Civil da Internet – ao qual se sujeita a atividade da Consulente, cujo negócio se dá no âmbito digital. Nesse sentido, o art. 2º, inciso IV, da Lei 12.965/2014 estabelece como fundamento do marco civil “a livre iniciativa e livre concorrência”; o seu art. 3º, inciso VIII, fixa como princípio “a liberdade de modelos de negócios promovidos na internet”; e o art. 4º, inciso III, define como objetivo “a promoção da inovação e do fomento à ampla difusão de novas tecnologias e novos modelos de uso e acesso”. Ora, condicionar a possibilidade do particular de inovar à existência de prévia regulamentação estatal da sua atividade não é apenas inconstitucional. É também desastroso, sob a perspectiva do

desenvolvimento social, por asfixiar de modo intolerável a capacidade de inovação dos agentes econômicos, em detrimento de toda a sociedade.

Na plataforma Uber, não há como negar a inovação que a empresa propaga; no entanto, de acordo com Miozzo (2016), isso não é impedimento para que o Uber comece a ser taxado nos EUA. A arrecadação será utilizada principalmente na modernização da indústria de táxis:

Presente em 507 cidades de todo o mundo, o Uber vai começar a ser taxado no estado do Massachusetts, nos Estados Unidos.

Segundo informações da Reuters, o governador do Estado, Charlie Baker, vai impor uma taxa de US\$ 0,20 por corrida do Uber, de sua concorrente Lyft e de outras companhias que ofereçam o serviço de compartilhamento de carros.

Desses US\$ 0,20, US\$ 0,05 serão destinados para a indústria dos táxis, US\$ 0,10 para as cidades e municípios e os US\$ 0,05 restantes para um fundo estatal de transportes. Essa é apenas uma das medidas regulatórias que o estado aplicou nas empresas de corridas.

No Brasil, no município de São Paulo, o Decreto 58.981/2016 regulamentou a atividade de transporte individual de passageiros em São Paulo e passou a operar regularmente na capital paulista.

Para atuar nas regras da Prefeitura, o Uber terá de pagar uma outorga - que é uma espécie de taxa para o uso das vias da cidade - de R\$ 0,10 por km rodado. De acordo com a empresa, esse valor vai ser cobrado diretamente do passageiro.

O referido Decreto foi publicado em 10 de maio de 2016. Ele autoriza que empresas como Uber, chamadas Operadoras de Tecnologia de Transporte Credenciadas (OTTCs), comprem o direito de usar a malha viária da cidade, pagando outorga de 10 centavos por quilômetro rodado por cada um de seus motoristas parceiros. O valor pode variar de acordo com o local, horário e prioridades estabelecidas pela Administração.

É previsto ainda no mencionado dispositivo que o dinheiro obtido com a arrecadação da outorga é para investimentos em mobilidade urbana. A empresa pode repassar o valor da outorga para o motorista, mas não é obrigada a fazer isso.

A tributação não ficou omissa no Decreto, que assim dispõe:

Art. 38. Os serviços de que trata este decreto sujeitar-se-ão ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, nos termos da legislação pertinente, sem prejuízo da incidência de outros tributos aplicáveis.

Ou seja, verifica-se claramente que a legislação tributária e regulatória do município de São Paulo se adequou rapidamente à nova tecnologia. Foi atribuída uma taxa para utilização das vias e a possível sujeição dos serviços prestados ao ISS. A questão em aberto permanece no fato gerador: a ocorrência no uso da plataforma ao chamar um veículo e/ou a efetiva prestação do serviço ao passageiro?

2.2 Serviços de hospedagem - Airbnb

Os hotéis recentemente passaram a contar com um concorrente inovador: os serviços de hospedagem oferecidos por particulares.

Funciona assim: um viajante procura no *site* ou aplicativo de determinada empresa um quarto ou apartamento na cidade escolhida. A plataforma faz a conexão entre o cliente e o proprietário do imóvel. O pagamento é feito à empresa e esta repassa o valor ao proprietário, descontando o valor da intermediação.

O aplicativo que tenta revolucionar o mercado de hotelaria se chama *Airbnb*. A empresa iniciou suas atividades no início de 2008, quando dois designers com um espaço ocioso em casa hospedaram três viajantes que procuravam um lugar para se hospedar.

Algumas leis e recomendações locais de cidades onde o serviço é oferecido obrigam o anfitrião – dono do imóvel – a recolher impostos: ou o proprietário inclui o valor do imposto no valor da diária de hospedagem ou o *Airbnb* recolhe e repassa o tributo ao governo local, atuando como substituto tributário.

Sobre substituição tributária, Cassone (2014, p. 153) detalha:

Assim, o teor do artigo 128 do CTN, responsabilidade tributária por substituição ocorre quando, em virtude de disposição expressa em lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou situação tributados. Nessa hipótese, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto pelo sujeito passivo indireto.

No portal do Airbnb³ é possível verificar as orientações tributárias:

³ AIRBNB. **Como funciona a tributação para os hóspedes?** Disponível em: <<http://www.airbnb.com>>. Acesso em: 4 set. 2016.

Imposto Local

Caso determine que precisa recolher algum imposto, você tem a opção de adicioná-lo a uma Oferta Especial ou pedir aos hóspedes que paguem o imposto pessoalmente. Em todos os casos, é importante que os hóspedes sejam informados sobre o valor exato do imposto antes de efetuar uma reserva. Se você optar por recolher impostos fora dos preços da sua acomodação, por favor, observe que ele só deve ser cobrado na chegada do hóspede e que não temos como ajudar com o recolhimento.

Em algumas localidades, os anfitriões do Airbnb podem ter um recurso de recolhimento e repasse disponíveis para gerenciar o imposto de ocupação. Os anfitriões não devem recolher impostos de ocupação à parte nessas jurisdições.

Atualmente, nos países da União Europeia, Suécia, Noruega, Islândia, África do Sul e Japão o Airbnb é obrigado a recolher o IVA – Imposto sobre Valor Agregado – ou equivalente ao IVA (por exemplo, o Imposto Sobre Consumo do Japão) sobre suas taxas de serviço com incidência de impostos sobre Serviços Fornecidos Eletronicamente.

Situação regulamentada em âmbito tributário se verifica nos Estados Unidos⁴. Apesar do objeto de estudo deste trabalho ser a possível tributação por meio de ISS, é importante destacar o caso de outros países. Nessa hipótese, o tributo a ser pago é o imposto de renda, conforme se checa em orientações no próprio sítio da empresa.

Impostos de Renda dos EUA

Como anfitrião, seus ganhos podem estar sujeitos ao imposto de renda dos EUA. Para ajudar com o cumprimento das exigências tributárias dos EUA, podemos coletar suas informações de contribuinte. Mesmo que você não seja um contribuinte dos EUA, poderemos exigir algumas informações suas.

Para adicionar novas informações de contribuinte, acesse suas Preferências de Pagamento e preencha o formulário adequado.

Pessoas dos EUA (incluindo empresas dos EUA) podem preencher um Formulário W-9. No final de janeiro, forneceremos um Formulário 1099-K aos anfitriões que ganharam mais de \$20.000 USD (dólares americanos) e tiveram mais de 200 reservas, mostrando os ganhos declaráveis do ano anterior.

Pessoas que não são dos EUA que possuem um Número de Identificação do Contribuinte dos EUA (seja um Número de Seguridade Social ou um Número de Identificação do Empregador) podem preencher o Formulário W-8ECI. Nós forneceremos um Formulário 1042-S aos anfitriões que nos enviarem um W-8ECI, mostrando quaisquer ganhos do anfitrião com origem nos EUA do ano anterior.

Pessoas que não são dos EUA e que não possuem um Número de Identificação do Contribuinte podem preencher um Formulário W-8BEN para certificar seu status de estrangeiro. A menos que os benefícios de um tratado fiscal válido tenham sido reivindicados, o Airbnb é obrigado a reter 30% do valor de todos os pagamentos de acomodações nos EUA cujos anfitriões não são pessoas dos EUA. Nós forneceremos um Formulário

⁴ AIRBNB. **Como funciona a tributação para os hóspedes?** Disponível em: <<http://www.airbnb.com>>. Acesso em: 4 set. 2016.

1042-S aos anfitriões que nos enviaram um W-8BEN, mostrando quaisquer ganhos do anfitrião com origem nos EUA do ano anterior.

Por esses excertos, verifica-se um modelo interessante nos Estados Unidos. Com o aluguel, o anfitrião auferir renda. É justo que incida imposto de renda sobre esse ganho. Já sobre a tributação dos serviços, aqui se discute no presente trabalho: a plataforma *Airbnb* oferece aos anfitriões a possibilidade destes alugarem seus imóveis ou quartos ociosos. É nítida a prestação de serviços.

Telles (2015b) opina sobre a tributação do setor de turismo:

Se existe fato gerador – a prestação de um serviço, no caso – é justa a cobrança de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN, mas não para afastar o interesse dos anfitriões e viajantes do modelo de comercialização virtual do turismo. É injusta a tributação somente para beneficiar determinados setores, que se mostram incomodados com a economia de compartilhamento. Aliás, a competição é sadia para o cliente. Com a concorrência, os hotéis melhoram seus serviços, os anfitriões do Airbnb melhoram seus imóveis, reformam para receber os hóspedes (respeitando as regras urbanísticas de cada cidade) e quem sai ganhando é o consumidor.

Na tributação digital, permanece a incógnita: o que pode ser considerado fato gerador na prestação de um serviço digital? Nesse caminho, Machado (2013, p. 129) esclarece:

Na verdade, o estudo do fato gerador é de grande importância, mas não constitui sequer especificidade do direito tributário. Os direitos em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. O direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do direito ao salário. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses direitos. E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu fato gerador.

Ora, existe o fato gerador da empresa e o fato gerador do anfitrião. Nesse caso, quem deve recolher imposto?

Um planejamento tributário interessante seria o anfitrião se enquadrar como Microempendedor Individual – MEI. No Portal do Empreendedor, MEI “é a pessoa que trabalha por conta própria e que se legaliza como pequeno empresário”.

Para se enquadrar como MEI, é necessário faturar no máximo até R\$ 60.000,00 por ano e não ter participação em outra empresa como sócio ou titular. A Lei Complementar nº 128, de 19/12/2008, positivou condições especiais para que o trabalhador informal possa se tornar um MEI legalizado.

O MEI é enquadrado no Simples Nacional e fica isento dos tributos federais (Imposto de Renda, PIS, Cofins, IPI e CSLL). Pagará o valor fixo mensal de R\$ 45,00 (comércio ou indústria), R\$ 49,00 (prestação de serviços) ou R\$ 50,00 (comércio e serviços), que se destina à Previdência Social e ao Fisco. As quantias serão atualizadas anualmente, de acordo com o salário mínimo.

A tecnologia proclama que novas atividades ou novos serviços sejam incluídos na legislação para fins regulatórios, trabalhistas e tributários. Ao inserir o “anfitrião” no rol de serviços sujeitos ao ISS, este se enquadraria perfeitamente como MEI.

Como o serviço de aluguel de quartos é sazonal, se torna possível que o faturamento fique na faixa necessária do MEI, ou seja, R\$ 60.000,00 por ano.

Caso o anfitrião não possa se tornar MEI, por questões de não enquadramento, a alternativa utilizada nos EUA se tornaria interessante, qual seja, auferir renda por meio de aluguéis e recolher IRPF.

Defende-se no estudo que existem duas hipóteses de incidência tributária do Imposto sobre Serviços – ISS, visto que não existe bitributação, pois os contribuintes são diferentes – a empresa e o anfitrião. O importante é deixar isso claro ao contribuinte e informar se haverá possível repasse.

2.3 Streaming: áudio e vídeo via Internet

Streaming se define como transmissão em tempo real de determinado conteúdo de áudio ou vídeo via *Internet*. É uma forma de oferecer informação multimídia em uma rede por meio de pacotes.

Os serviços mais conhecidos no Brasil são o *streaming* de áudio e vídeo, permanecendo os mais procurados o *Netflix* e *iTunes* para vídeo e o *Deezer*, *Spotify* e *Apple Music* para áudio.

A título de curiosidade, Mirshawka (2016, p. 354) explica o fenômeno *Netflix*:

A partir de 2013, a empresa Netflix começou a ganhar os principais prêmios da televisão norte-americana sem ser um canal de televisão. Ao contrário, é

um serviço de distribuição de *streaming* de vídeo sob demanda que está ameaçando a sobrevivência da própria televisão. Houve, inclusive, um momento, em 2013, que as emissoras de TV cogitaram barrar a Netflix.

No *streaming*, efetua-se geralmente a cobrança por conteúdo vendido – um filme, por exemplo – ou a assinatura mensal que engloba vasto catálogo de filmes ou vídeos.

Atualmente, existe um grande debate no Brasil acerca da cobrança de direitos autorais do material disponibilizado e da tributação da transmissão dos filmes e músicas. Romani (2016) ilustra essa discussão:

‘No streaming, o serviço é montado a partir das preferências de uma pessoa, assim como ocorre na venda de discos. Um cidadão usa o mesmo serviço que o outro na mesma hora, no mesmo lugar, cada um em sua conta pessoal. Jamais a seleção que será oferecida a um será a mesma que ao outro. Mesmo se dois indivíduos acessarem a mesma playlist de um mesmo serviço ao mesmo tempo, a música ou o momento da música em que cada um ouvir será diferente’, diz Luciana Pegorer, diretora executiva da Associação Brasileira da Música Independente, entidade que reúne gravadoras e selos independentes.

O argumento é refutado pelo Ecad, que diz: ‘Essa tese não se sustenta entre outras razões pelo fato de que a interatividade, ao contrário do que muitos defendem, sempre esteve presente nas modalidades de uso relacionadas ao direito de execução pública e, no entanto, jamais excluiu a sua obrigatoriedade de licenciamento. De que forma? Quando os ouvintes de uma rádio pedem para serem executadas músicas de suas preferências; quando escolhem a rádio em razão do gênero musical preponderantemente executado; quando pedem músicas no bis de um show; quando assinam pacotes de TV por assinatura e no recesso de seu lar escolhem assistir a tal ou qual canal, tal ou qual programa ou filme a la carte’.

Em 2015, a Câmara dos Deputados aprovou a alteração do rol de serviços previstos para tributação na Lei Complementar nº 116/2003, que positivou os serviços de áudio e vídeo no dispositivo legal, nesses termos:

Art. 3º A lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

[...]

1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos, sistemas de informação, entre outros formatos, ou congêneres.

1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres.

[...]

1.09 – Disponibilização de aplicativos em página eletrônica.

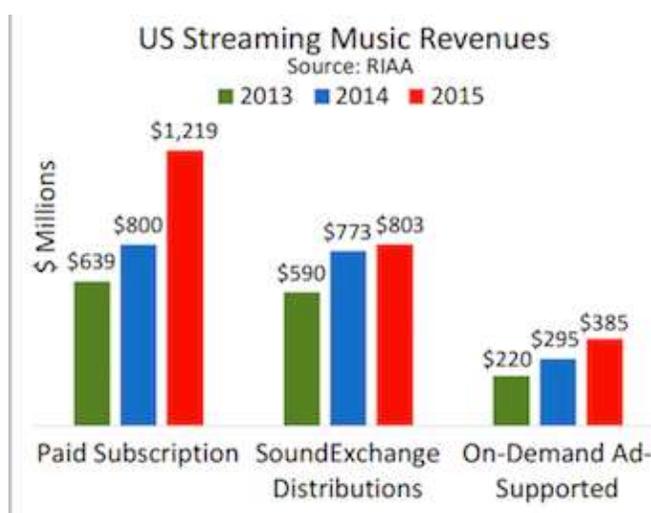
1.10 – Disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto em páginas eletrônicas, exceto no caso de jornais, livros e periódicos. (grifo do autor)

Harada (2014, p. 14) destaca a mudança no rol de serviços sujeitos ao ISS:

A taxatividade da lista proclamada pelo STF, não quer dizer sua imutabilidade. Quer por razões de política tributária, quer em decorrência do surgimento de novos serviços nesse mundo globalizado, o legislador complementar, que recebeu a incumbência de definir os serviços tributáveis, pode ampliar o rol de serviços tributáveis pelos Municípios. Já a diminuição do rol, hipótese improvável, esbarraria nos preceitos constitucionais concernentes à autonomia municipal (arts. 18 e 30 da CF).

O *streaming* mudou radicalmente o modo como se assiste filme e ouve música, e isso aumenta o faturamento das empresas, conforme se observa no gráfico abaixo:

Figura 2 – Crescimento das receitas do serviço de *streaming*



Fonte: RIAA.

Medeiros (2016) é claro sobre o crescimento das transmissões digitais de músicas e vídeos, ao afirmar que:

Uma das frases mais batidas do mundo da música, de uns anos para cá, é a seguinte: "A indústria musical morreu". A avalanche tecnológica que sobreveio com a chegada do formato MP3 e do site de compartilhamento de música Napster, em 1999, teria decretado o início do fim. Os acontecimentos que se seguiram mostram, de fato, um abalo considerável nas fundações do ramo, com fechamento de companhias, fusões, demissões, artistas desesperados e estúdios abandonados.

[...]

Do ponto de vista do êxito comercial, foi a chegada das empresas de streaming que mudou o cenário - com efeitos colaterais, como o encolhimento do mercado do download de música (que praticamente estagnou). No streaming, o consumidor paga uma assinatura (há também serviços gratuitos), e ouve o que quiser do catálogo. Se abandonar o serviço, perde esse acesso. No download, álbuns e faixas são comprados e baixados para celulares e tablets. "Na pizza do digital, o streaming já é o maior pedaço", diz o presidente da gravadora Universal Music no Brasil, Paulo Lima.

Mal comparando, o streaming causou no download um estrago semelhante ao que o Netflix fez no pay-per-view, na televisão: para que o consumidor vai pagar R\$ 9,90 por um produto (um filme, uma música) se já tem acesso a 40 milhões de produtos por um preço equivalente? O streaming abriu uma nova frente de faturamento em suas duas modalidades: além da remuneração por assinatura, existe a baseada em publicidade. Os grandes desse mercado, com tamanhos variados, são Apple Music (que cobra só em dólar), Google Play, Napster (em parceria com a Vivo) e Claro Música (um negócio da própria operadora). Os chamados "pure players" são Spotify e Deezer, ambos em crescimento acelerado - o Deezer, de origem francesa, cresceu 400% no Brasil em 2014.

Analistas veem a tendência de o mercado de música sob demanda continuar crescendo muito fortemente. Apontam duas razões: primeiro, o país ainda tem grande espaço para o crescimento do número de smartphones, essenciais para o streaming (quanto maior a base, mais espaço para crescimento); segundo, porque apesar de já ter se instalado há três anos no Brasil, a tecnologia ainda é pouco conhecida. Para as gravadoras, o barateamento progressivo dos smartphones no Brasil expande o consumo desse tipo para todas as classes sociais.

A tecnologia altera hábitos de consumo, e abre a discussão sobre a tributação desses serviços, conforme proclama Jabour (2016):

Há inovações tecnológicas que alteram radicalmente o modo como consumimos produtos e serviços. As chamadas tecnologias disruptivas colocam à margem os modelos anteriores, modificam os nossos hábitos de consumo e exigem esforços dos países para enquadrá-las nos ordenamentos jurídicos vigentes, não raro exigindo certas adaptações.

Portugal, por exemplo, autorizou o funcionamento da Netflix em 2015 e estabeleceu a alíquota de 23% de imposto sobre o valor agregado (IVA). No mesmo sentido, o Uber passou a ser tributado a 4%. O fato do IVA alcançar, indistintamente, qualquer serviço, favoreceu a inserção destas atividades no sistema tributário português. Não há qualquer conflito real ou aparente, que possa dificultar o cumprimento da obrigação tributária.

Enquanto o mundo discute a forma de dar maior eficácia à tributação das tecnologias disruptivas, dentre as quais podemos citar o streaming de filmes e músicas (Netflix, Spotify), os serviços de armazenamento de dados (iCloud, Dropbox, Google drive), locação de imóveis (Airbnb), crowdfunding (Kickante), intermediações de transporte de pessoas (Uber), teremos no Brasil uma longa discussão a respeito de qual espécie tributária deverá incidir sobre as novidades que conquistam os consumidores em velocidade estratosférica.

O dilema brasileiro ficará centrado nas possibilidades de afastar a tributação do ICMS ou do ISS e, em alguns casos, restar fora do âmbito de qualquer tributação - por não se enquadrar no conceito de serviço de comunicação e não compor o rol taxativo da lista de serviços tributáveis pelo ISS, algo que contraria a ideia de justiça tributária e de respeito a caros princípios constitucionais como o da isonomia e o da capacidade contributiva.

Com o aumento das vendas de *smartphones* e o consequente acesso aos serviços de *streaming*, observa-se que se trata de uma plataforma com grande demanda e possível tributação por meio de ISS, desde que não configure aluguel, conforme se discute no capítulo seguinte.

2.4 Fintechs: serviços financeiros

As *fintechs* – empresas tecnológicas que disponibilizam serviços financeiros – surgiram recentemente com o intuito de revolucionar o mercado financeiro. O setor de finanças também encara a revolução digital que acontece no Brasil. Uma notícia publicada no portal Business Leaders⁵ ilustra o fenômeno:

No mundo das finanças, novas empresas, também conhecidas como fintechs, começam a chamar atenção. Com estruturas enxutas e forte apoio de novas tecnologias, essas companhias reduzem custos operacionais. E conseguem oferecer produtos e serviços financeiros personalizados, com taxas e preços mais acessíveis. O leque de atuação é amplo e vai desde pagamentos e empréstimos até vertentes como gestão de investimentos. “Todas querem comer o nosso almoço”, afirmou Jamie Dimon, CEO do JP Morgan, em documento enviado a acionistas em abril de 2014 e que se tornou público.

Conforme Gomes (2016, p. 82):

As mesmas características que contribuíram para o crescimento do setor também formaram um cenário de competição acirrada. Das 400 fintechs em atividade no Brasil, cerca de 250 foram criadas nos últimos quatro anos. Isso sem contar a concentração de mercado entre quatro grandes instituições financeiras (Banco do Brasil, Caixa Econômica Federal, Santander e Itaú), que controlam mais de 80% dos ativos em circulação no país. Da mesma forma que esses fatores geram barreiras de entrada, também ajudam a elevar o nível das soluções do mercado”, diz Lara. “Com boa parte dos espaços

⁵ BANCOS investem no relacionamento com fintechs. **Business Leaders**. Disponível em: <<http://www.businessleaders.com.br/categoria/inovacao/bancos-investem-no-relacionamento-com-fintechs>>. Acesso em: 4 set. 2016.

ocupados, a tendência é que as empresas nascentes tentem atrair consumidores com tecnologias inovadoras e tarifas mais competitivas.

O setor começa a atrair a atenção do Governo acerca da regulação dos serviços e da tributação. Como existem vários serviços oferecidos por *sites* e aplicativos, como regularização de dívidas, cartões de crédito, corretoras e bancos totalmente digitais, fica clara a intenção do governo na tributação.

De acordo com Brigatto (2016):

O avanço das empresas de tecnologia de serviços financeiros, conhecidas como *fintechs*, está tirando o sono de bancos ao redor do mundo. Segundo pesquisa da PwC, três entre cada quatro instituições (76%) disseram temer que parte de seus negócios esteja em risco. O segmento mais vulnerável, conforme o levantamento, são os bancos de varejo. A expectativa é que esse negócio sofra grandes mudanças nos próximos cinco anos. “[São] novos entrantes não apenas em serviços ao consumidor no senso tradicional, mas que entendem e atendem suas demandas com o desenho e a entrega de produtos dinamicamente diferentes”, escreveram no documento os especialistas da PwC.

Os bancos convencionais são altamente regulados, tributados e sujeitos às regras do Código Consumerista de 1990, de tal modo que se preocupa com a entrada de novos serviços ou plataformas que ainda não se encontram reguladas ou com regras específicas de tributação.

As *fintechs* são um segmento que chama a atenção de vários investidores, destaca Rosa (2016):

Serviços ineficientes irritam as pessoas, mas para a e.Bricks Ventures essa pode ser uma oportunidade de negócios. A empresa brasileira de capital de risco prepara um fundo de R\$ 300 milhões para investir em companhias iniciantes cujas tecnologias se mostrem capazes de ajudar a melhorar a qualidade em áreas essenciais. Quatro segmentos foram definidos como alvos prioritários: saúde, educação, serviços financeiros e para pequenas e médias empresas.

Com investimentos, esse tipo de *startup* abre caminho para expansão. É o que explica Mans (2016):

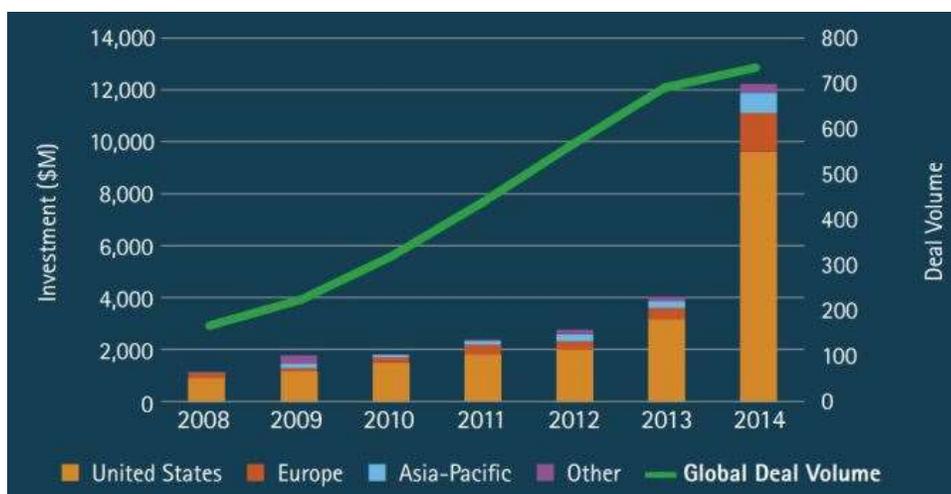
De tanto ouvir falar do cartão de crédito roxo da Nubank ou do aplicativo de controle financeiro Guia Bolso, uma parte dos brasileiros já consegue ter uma noção do que é uma “*fintech*” – *startup* que oferece algum tipo de serviço financeiro inovador. Entretanto, engana-se quem pensa que essas duas empresas são as únicas. De acordo com levantamento divulgado na

semana passada pela agência de classificação de risco Fitch Ratings, o número de fintechs ativas – que já tem clientes e receita – chega a 150 no Brasil.

Especialistas consultados pelo Estado confirmam o número e apontam que o setor está em franco crescimento. De acordo com o consultor de inovação da Accenture, Guilherme Horn, o número de empresas em início de operação que exploram oportunidades nessa área pode chegar a 500 no País.

O gráfico a seguir da empresa Accenture demonstra claramente o crescimento das Fintechs:

Figura 3 – Crescimento global das fintechs



Fonte: Accenture, 2015.

Conforme Santos (2016), “permanecem em aberto, no Brasil e no mundo, questões importantes sobre como regular e supervisionar essas empresas, que também carregam consigo os riscos inerentes à qualquer atividade financeira”.

E a tributação?

A tributação aplicável aos produtos digitais dos mercados financeiro e de capitais é uma incógnita. No entanto, um modelo de *fintech* já mostra em seu portal como ocorre a tributação.

A empresa Kickante trabalha como financiamento coletivo, ou *crowdfunding*. Trata-se do ato de arrecadar dinheiro na internet para campanhas diversas, como filantropia, cultura, ONGs, caridade, pequenos negócios, ativismo, artes, jogos etc.

No sítio da Kickante, são esclarecidas algumas questões tributárias:

Minha contribuição pode ser abatida do Imposto de Renda? (grifo do autor)

Sim! Mas apenas algumas situações prevista em lei dão direito a esse abatimento.

Deve-se atentar para o que as leis caracterizam como possíveis abatimentos e, salvo melhor juízo, é obrigação do contribuidor conhecer essa legislação, e não do criador da campanha ou da Kickante, pois a natureza da declaração desses impostos é por homologação (o próprio interessado que realiza).

E ainda no mesmo portal, um aspecto interessante é a incidência de impostos sobre o faturamento da campanha:

Quais os impostos incidentes em minha campanha? (grifo do autor)

Para Pessoa Jurídica, a Kickante tem a obrigação por lei de reter o IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, de 1,5%, na emissão da Nota Fiscal, apenas se o valor da NF for maior que R\$ 666,66.

Para Pessoa Física, essa regra não se aplica, ficando assim isentos dessa retenção.

Já os impostos incidentes sobre a produção e comercialização dos produtos/serviços que serão desenvolvidos e entregues pelos Criadores de Campanha, indicamos que seja consultado um contador de confiança, da sua região. Isso porque vai depender de várias premissas, como: quem é o criador da campanha, PJ ou PF?; qual tipo de produto/serviço oferecido; qual estado está sendo desenvolvido/produzido; entre outros detalhes.

Logo, torna-se óbvia a preocupação tributária das *fintechs*, visto que se trata de um mercado altamente regulado.

3 UM NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO DIGITAL

3.1 Incidência de ISS ou ICMS

Primeiramente, analisam-se os serviços de *streaming* de áudio e vídeo para ilustrar a discussão. Telles (2015c) argumenta:

A questão controversa é compreender se o Netflix se trata de um serviço. A empresa, por meio de uma plataforma, dispõe tal suporte para transmitir um determinado filme. A iTunes Store, oferecida pela Apple TV, utiliza tecnologia semelhante, confundindo-se em alguns momentos com locação. Ao clicar em um filme na loja da Apple, o vídeo fica disponibilizado por determinado tempo na conta do usuário. A diferença que se visualiza, em um primeiro momento, é que os títulos estão disponíveis à vontade no Netflix. Enfim, o que pode ser considerado para fins de tributação? Ocorre incidência de ICMS nos serviços de telecomunicações, logo não estão sujeitos ao ISS. Quando um serviço é ofertado pela banda larga, por exemplo, como conteúdos de áudio e vídeo, ocorreria uma nova tributação? Levanta-se aqui a hipótese de bitributação, pois nesse caso o consumidor já paga impostos relativos aos serviços de telecomunicações, e passaria a arcar com mais tributos nos serviços como Netflix e Spotify.

Através da rede de telecomunicações, são diversas as facilidades que as empresas oferecem aos consumidores: jogos, vídeos, voz, música, mensagens de texto etc. Algumas empresas de TV por assinatura já possuem sua plataforma própria de aluguel de filmes. O usuário, ao alugar um filme, já paga impostos.

Torna-se necessário aqui destacar o Serviço de Valor Adicionado – SVA, tratado na Lei nº 9742/97, conhecida como Lei Geral de Telecomunicações. Em seu artigo 61, o dispositivo legal é claro:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Telles (2015c) continua a questionar:

Existiria a incidência de ICMS sobre o Netflix, já que usa uma estrutura existente – o Netflix trafega numa rede móvel ou numa conexão banda larga – ou seria um serviço tributável no rol do ISS? Aqui, se verifica com mais clareza a aplicação do Imposto sobre Serviços, já que o STJ entendeu que se trata de um serviço "OTT", ou "Over-The-Top", ou seja, não tributável por ICMS.

Sobre a não incidência de ICMS sobre serviços *over the top*, Carpinetti e Lara (2016) explicam:

Atualmente, os mais populares serviços OTT são os serviços de streaming de vídeos e os aplicativos de conversas de voz e troca de mensagens com imagens, conversas em grupo e outras funcionalidades. E a cada dia novas empresas e produtos ingressam nesse mercado.

Apesar do avanço relacionado à oferta de tais serviços ao público (qualitativo e quantitativo), diversas dúvidas ainda surgem com relação à tributação aplicável a essas atividades, especialmente sobre a incidência do ISS e do ICMS sobre as receitas auferidas com essas atividades.

Ao analisarmos a tributação de um serviço OTT, a primeira dúvida que surge diz respeito à incidência ou não do ICMS sobre as receitas decorrentes da comercialização de tais serviços (ou mesmo das receitas auferidas em razão da veiculação de publicidade em serviços oferecidos gratuitamente aos usuários).

Para ilustrar o debate, Brigagão (2016) proclama que divulgação de publicidade e propaganda na internet não sofre incidência do ICMS. Conforme o jurista:

Há, portanto, de acordo com a legislação de regência, o serviço de comunicação propriamente dito, que propicia os meios necessários a que mensagens alheias sejam transmitidas e recebidas pelos seus usuários, e o serviço de valor adicionado, que acrescenta àquele outro serviço novas utilidades, sem que com ele se confunda. O serviço de valor adicionado paira, portanto, sobre o serviço de comunicação, tendo ambos natureza própria e absolutamente distinta.

É exatamente o que ocorre na divulgação de publicidade por meio da internet. Trata-se de mero serviço de valor adicionado, que se aproveita dos serviços de comunicação disponibilizados ao público em geral, para que cumpra a função e produza os efeitos que lhe são próprios. De fato, não é a empresa que presta esses serviços de divulgação a responsável por propiciar que os usuários da internet tenham acesso aos sites de que é proprietária. Ela sequer dispõe dos meios (veículos) necessários a que as mensagens contidas naqueles sites sejam lidas pelo seu público alvo. Essa função é exercida única e exclusivamente pelas empresas operadoras dos serviços de telecomunicação, atividade essa que é plenamente onerada pelo ICMS.

Ou seja, não seria possível a incidência de ICMS sobre tais serviços. E o ISS?

No caso do serviço de *streaming* de vídeo, há quem afirme que não se trata de prestação de serviço, e sim de aluguel. Muniz (2015) defende:

Recentemente, a Câmara dos Deputados aprovou Projeto de Lei Complementar para que alguns "serviços" virtuais passem a pagar ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza), tributo cobrado por municípios. Destacou-se principalmente que o Netflix poderia passar a pagar ISS.

O possível aumento de tributos já repercutiu e gerou até piadas nas redes sociais, ambiente repleto de usuários desse tipo de aplicativo, que deverá ficar com a mensalidade mais cara, caso efetivamente surja essa nova hipótese de obrigação tributária.

Mas existe uma barreira muito forte que precisará ser derrubada ou, no mínimo, "driblada", para a tributação do Netflix: a nossa Constituição Federal.

O art. 156, III, autoriza os municípios a instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza". Repare bem: "serviço".

A discussão que sem dúvida se iniciará é a seguinte: Netflix é um serviço?

Ora, se for aluguel, e não prestação de serviços, não há que se falar de incidência de ISS e muito menos de ICMS. Esse é um dos grandes desafios da tributação digital, qual seja, entender primeiramente o que pode ser tributado, para depois se verificar qual seria o imposto adequado, ou seja, a hipótese de incidência tributária.

O debate é tão contemporâneo que a Confederação Nacional de Serviços (CNS) ajuizou no Supremo Tribunal Federal (STF) a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5576, com pedido de medida liminar, contra leis do Estado de São Paulo que instituem a incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre operações com programas de computador, conforme notícia publicada no portal do STF em 24 de agosto de 2016. Para a CNS, ao cobrar o ICMS sobre as operações com softwares as leis incorrem em bitributação, criando nova hipótese de incidência do imposto.

Na notícia⁶, destaca-se a seguinte argumentação:

A CNS explica que as operações com programas de computador jamais poderiam ser tributadas pelo ICMS, por já estarem arroladas no âmbito de incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conforme define a Lei Complementar 116/2003. “Nesse sentido, é evidente o conflito entre os atos normativos do Estado de São Paulo, normas emanadas pelo Poder Executivo Estadual de caráter estritamente regulamentador, e a Lei Complementar 116/2003, norma de cunho nacional, a partir do Congresso

⁶ QUESTIONADAS leis paulistas que instituem ICMS sobre operações com softwares. **Supremo Tribunal Federal**, 24 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=323733>>. Acesso em: 4 set. 2016.

Nacional, que dá os contornos constitucionais à exigência do ISS, tributo de competência municipal”.

A autora da ação explica que, de acordo com a lei complementar, “tanto a elaboração de programas de computador, quanto seu licenciamento ou cessão de direito de uso são serviços e, como tais, pertencem ao campo de incidência do ISS, cuja competência para arrecadação é única e exclusiva dos municípios e do Distrito Federal”. Dessa forma, é evidente, para a CNS, a invasão de competência promovida pelo Estado de São Paulo.

A confederação reafirma que o software, intangível e incorpóreo, não possui natureza jurídica de mercadoria, mas sim de direito autoral e propriedade intelectual, do qual seu criador é o titular. “Não pode o software ser considerado mercadoria, uma vez que ele jamais passa a pertencer ao seu adquirente. O adquirente passa a ter, tão somente, o direito de uso, por meio de uma licença/cessão concedida por seu criador, que é o seu real proprietário”, explica.

Outra questão interessante surge quando se discute a incidência do ISS sobre serviços oferecidos por plataformas tecnológicas, ainda não regulamentados pelo Estado.

Ora, se o serviço é oferecido, mas não é regulamentado, ocorre fato gerador de ISS? A simples prestação enseja cobrança de tal imposto? Barreto (2012, p. 341) esclarece:

À luz da Constituição, o ISS não pode incidir onde não haja prestação de serviço. E essa impossibilidade conduz, inexoravelmente, à inconstitucionalidade da instituição e da exigência desse tributo em casos de atividades que se traduzem em obrigações de dar, que são com ele incompatíveis. O ISS só pode abranger obrigações de fazer, contidas em contrato em que uma pessoa (física ou jurídica) presta e outra recebe serviços; só há ISS debaixo de uma relação jurídica instaurada entre prestador e tomador do serviço.

Outro ponto interessante é o local de prestação de serviço. A *Internet* possibilita a prestação em várias localidades, independentemente da localização do provedor. Nesse sentido, Costa (2004, p. 606) esclarece:

A Constituição Federal brasileira adotou o princípio da territorialidade na tributação da prestação de serviços. A norma tributária brasileira editada pelo estado brasileiro, no que se refere ao ISS, só tem o condão de irradiar efeitos aos fatos jurídicos verificados em seu território.

No caso da prestação do transporte individual de passageiros, oferecido por meio de um aplicativo de *smartphone*, Moura (2004, p. 162) oferece um exemplo interessante:

Exemplificativamente, um município “A” pode vir a tributar serviço prestado nos limites do município “B” e, posteriormente, o mesmo município “B” tributará prestação semelhante ocorrida nas lindes do município “A”. E não haverá invasão de competência, tampouco conflito. Haverá, sim, exercício de competência constitucionalmente outorgada com fulcro em critérios pessoais.

Ao falar em territorialidade, é interessante tratar da soberania. Costa (2004, p. 607) detalha:

Na perspectiva tributária, os Estados são soberanos à medida que possuem autonomia e independência para determinar os fatos tributários e todos os aspectos a eles correlatos, bem como a forma de fiscalização e arrecadação dos tributos. Sua atuação, por óbvio, está limitada às balizas impostas pela própria ordem interna, e também pela ordem internacional.

O princípio da universalidade proclama que as distintas manifestações de riqueza devem ser tributadas, como dispõe o art. 153, §2º, I, da Carta Magna de 1988. Costa (2004, p. 608) estabelece um paralelo com tal princípio:

Quando a norma tributária tem o condão de alcançar também os fatos ocorridos além do território, tem-se a aplicação do princípio da universalidade. A adoção deste princípio tem por objetivo que os fatos jurídicos verificados no território de outro Estado, realizados por sujeito residente, sejam atingidos pela norma tributária do país de residência, pela aplicação do critério de conexão pessoal.

Complementando o princípio da universalidade, Costa (2004, p. 609) doutrina:

O princípio da universalidade, portanto, não exclui o princípio da territorialidade. Pelo contrário: este é pressuposto por aquele. O princípio da universalidade nada mais é senão o produto da somatória do princípio da territorialidade e do critério de conexão pessoal, que permite gravar os fatos realizados por sujeito residente fora do território nacional.

Moura (2004, p. 129) destaca o posicionamento do STJ acerca do local da prestação de serviços para fins de cobrança de ISS:

Por outro lado, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, no exercício de sua função jurisdicional, consolidou posição dominante em sua Primeira Seção, determinando que para fins de incidência do ISS – imposto sobre serviços – prevalece o local onde concretizado o fato jurídico tributário. Em outras palavras, o tributo há de ser pago ao município em cujo território o serviço é prestado, independentemente de onde localizado o estabelecimento prestador.

Após a Lei Complementar 116/2003, o STJ tem se posicionado em acolher o critério do estabelecimento prestador, sendo *leading case* o REsp. 1.117.121/RJ (1ª Seção, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJe 29.10.2009), julgado sob o regime dos recursos repetitivos. Segue a ementa:

TRIBUTÁRIO - ISS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO - CONSTRUÇÃO CIVIL - PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA - COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO - CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º). 2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art. 12, letra b do DL 406/68 e art. 3º, da LC 116/2003). 3. Mesmo estabeleça o contrato diversas etapas da obra de construção, muitas das quais realizadas fora da obra e em município diverso, onde esteja a sede da prestadora, considera-se a obra como uma universalidade, sem divisão das etapas de execução para efeito de recolhimento do ISS. 4. Discussão de honorários advocatícios prejudicada em razão da inversão dos ônus da sucumbência. 5. Recurso Especial conhecido e provido. 6. Recurso especial decidido sob o rito do art. 543-C do CPC. Adoção das providências previstas no § 7º do art. 543-C do CPC e nos arts. 5º, II e 6º da Resolução STJ nº 8/2008. (grifo do autor)

Não se pretende defender aqui que o Estado não deve tributar as novas plataformas tecnológicas. Sobre a autonomia no poder de tributar, Costa (2004, p. 610) assevera:

Como consequência da rigidez do sistema constitucional tributário, tem-se a autonomia das pessoas políticas titulares da competência tributária – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – consagrada pelos princípios da Federação e da autonomia municipal. Cada uma dessas pessoas políticas pode ou não utilizar a competência que lhe foi outorgada, sem interferência dos demais entes tributantes.

Sobre a competência dos Municípios em tributar, é claro o que está na Carta Magna de 1988. Costa (2004, p. 611) esclarece:

A Constituição Federal outorgou aos Municípios competência para tributar os *serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar* (art. 156, III, da CF). Estão os Municípios investidos na competência para tributar a prestação dos serviços não incluídos na competência tributária dos Estados e do Distrito Federal, ou seja, não tributados pelo ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços).

Importante ressaltar o papel do legislador municipal em relação à tributação digital. Nesse sentido, Moura (2004, p. 158) destaca:

O legislador municipal somente poderia se valer de elementos de conexão concernentes a aspectos subjetivos do tributo, exemplificativamente, a sede, o domicílio ou a residência do prestador do serviço. Do Texto Constitucional extraímos a assertiva de que o âmbito de incidência da norma, seu aspecto espacial, será distinto do âmbito de eficácia da lei municipal, qual seja, o território do município.

Os Municípios têm o poder de tributar, e isso acaba gerando uma guerra fiscal entre eles, ao estabelecerem alíquotas diferenciadas para empresas que ali se instalem. Esse poder é confirmado por Costa (2004, p. 611):

Assim, podem os Municípios tributar a prestação de todos os serviços, excluídos os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como os serviços de comunicação, cuja prestação está no campo da competência tributária dos Estados e do Distrito Federal (art. 155, II, da CF/88).

A questão se forma: é mais interessante tributar tudo na alíquota máxima ou estabelecer alíquotas atraentes para novas empresas, principalmente as tecnológicas? E que serviços podem ser tributados, na forma digital? O transporte individual de passageiros, o aluguel de quartos e apartamentos de particulares?

Costa (2004, p. 617) escreve sobre a utilidade:

Sem prejuízo das ressalvas feitas até o momento, há outros aspectos relevantes à identificação dos serviços alcançáveis pelo ISS. São tributáveis os serviços de cuja prestação o destinatário obtenha uma utilidade. O resultado útil e a presença de um destinatário ou tomador são essenciais para a caracterização da prestação de serviços. O esforço humano despendido para si mesmo, ou ainda o serviço que não gere alguma utilidade, não integra a materialidade desse tributo.

A autora defende a irrelevância para a caracterização da prestação do serviço o local onde se der a contratação. Ora, essa ideia se encaixa perfeitamente na tributação digital. Nesse sentido, Costa (2004, p. 618), ressalta:

É irrelevante para a caracterização da prestação do serviço o local onde se der a contratação. O ISS incide sobre fatos, e não sobre contratos. A mera potencialidade da prestação do serviço não tem o condão de fazer incidir o imposto. Como já demonstramos anteriormente, a materialidade do ISS consiste no fato de “prestar serviços”, sendo relevante, para sua incidência, tão-somente a efetiva prestação do serviço.

Mantendo coerência com o princípio da legalidade e da capacidade contributiva, para tributar é interessante verificar a natureza da atividade desenvolvida. É certo que determinadas inovações exigirão do Estado novas legislações tributárias. Se determinado serviço erigir cobrança de ISS, por exemplo, Barreto (2012, p. 353) esclarece:

É preciso examinar, com cautela, a natureza da atividade desenvolvida. Impõe-se verificar se o serviço, por suas características ou especificidades, admite uma execução parcelada. Se for possível essa partição, o ISS será devido quando, concluída certa etapa ou fração, o trecho for objeto de medição, cuja precisão seja aceita pelo tomador. Não basta a simples medição. É necessário que o tomador a reconheça como correta, aceitando-a. Nesse átimo, surge a obrigação tributária.

Em relação aos impostos, conclui-se que o mais adequado na prestação de serviços por meio de plataformas digitais é o Imposto sobre Serviços – ISS, desde que não haja cobrança de ICMS nem que se verifique aluguel, nos termos do Código Civil de 2002.

3.2 Incentivos fiscais

Uma das formas de estimular as novas empresas e demonstrar avanço no direito tributário em relação à tecnologia é através dos incentivos fiscais.

Novas plataformas tendem a mudar a qualidade de vida das pessoas e a maneira de consumir. Não há como negar que novas empresas melhoram a economia e podem alavancar a arrecadação tributária, contudo torna-se interessante a ponderação estatal no momento da tributação.

A carga tributária brasileira é considerada uma das mais elevadas do mundo e os impostos influenciam diretamente no desempenho das empresas. Conforme Máximo (2016):

Cerca de um terço de tudo o que o Brasil produziu em 2015 foi parar nos cofres do governo. A carga tributária bruta encerrou o ano passado em 32,71% do Produto Interno Bruto (PIB, soma dos bens e serviços produzidos no país). O número foi divulgado hoje (28) pelo secretário do Tesouro Nacional, Otávio Ladeira, ao explicar o déficit primário recorde no primeiro trimestre.

(...)

Pelos números do Tesouro, a carga tributária bruta aumentou 0,28 ponto percentual em 2015 na comparação com os 32,43% do PIB registrados no fim de 2014. “A estimativa do Tesouro costuma ser próxima dos números da Receita”, disse Ladeira. Segundo ele, um aperfeiçoamento na metodologia permitiu ao Tesouro fazer a estimativa cerca de 90 dias após o encerramento do ano.

A isenção tributária, um dos benefícios fiscais mais recorrentes no início das atividades das empresas tecnológicas, acha-se como uma opção relevante. Coêlho (2003, p. 219) opina sobre o instituto:

Ora, a isenção, como a imunidade – enquanto previsões objetivas do legislador –, são excludentes de tributação. É de se concluir que a operação imune ou isenta não provoca efeitos no plano da tributação e, pois, não afeta a conta-corrente através do qual se apura a não-cumulatividade do imposto. A operação isenta, assim como a imune, entram na conta corrente com valor zero, tanto na coluna dos créditos como na dos débitos. Se não há incidência em operação imune ou isenta, imposto a pagar não há, nem tampouco o crédito que seria decorrente desse pagamento efetivo ou potencial (o verso e o reverso da medalha).

Já Machado (2013, p. 234) complementa:

A isenção é sempre decorrente de lei. Está incluída na área da denominada reserva legal, sendo a lei, em sentido estrito, o único instrumento hábil para sua instituição (CTN, art. 97, VI). Ainda quando prevista em contrato – diz o Código Tributário Nacional –, **a isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176)**. Pode haver, e na prática se tem visto, contrato no qual um Estado se obriga a conceder isenção. Pode-se dizer até que ele é estranho ao direito tributário. Cria – isto, sim – o dever para o Estado contratante de outorgar a isenção, por meio hábil, isto é, por lei. (grifo do autor)

Cassone (2014, p. 123) ilustra como a isenção poderia beneficiar o crescimento das novas plataformas tecnológicas:

Em sendo assim, a isenção:

- a) beneficia (o idoso que fica dispensado de pagar a passagem de ônibus ou metropolitano; isenções para a Itaipu Binacional, Corpo de Bombeiros, Gasoduto Brasil-Bolívia etc.);
- b) desenvolve (a Zona Franca de Manaus – DL 288/1967);
- c) incentiva (instalação, ampliação ou modernização de indústrias – DL 1.136/1970);
- d) estimula (a exportação de produtos ou mercadorias – DL 491/69 e Lei 8.402/92).

Torna-se claro como tal instituto pode contribuir para a inovação tecnológica.

Tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei 6625/2013, que aguarda parecer do relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT). O dispositivo trata o Sistema de Tratamento Especial a Novas Empresas de Tecnologia (SisTENET) e seu regime tributário diferenciado.

Para inovar e o direito tributário permanecer contemporâneo à tecnologia, a proposição do Senador José Agripino é destacável:

Trata-se de procedimento que isenta, temporariamente, empresas de tecnologia da informação de todos os impostos federais aplicáveis. Trata-se de estímulo importante para viabilizar a criação dessas empresas no setor de tecnologia da informação, sendo uma iniciativa bem recebida pelo público, como comprova a repercussão positiva da proposta nas redes sociais.

Merece ser ressaltado que as start-ups desse setor foram responsáveis, na última década, por alguns dos mais bem sucedidos serviços em operação. Desde o Google até o Instagram, este desenvolvido por brasileiros, não são poucos os exemplos disponíveis. Trata-se de uma área do conhecimento em que a criatividade e o talento para identificar oportunidades ainda representam os principais ativos dos empresários inovadores.

O Brasil já conta com mais de 10 mil empresas start-ups, segundo reportagem do portal G1, que movimentam cerca de R\$ 2 bilhões de reais por ano. Entretanto, na lista de start-ups com valor de mercado acima de US\$ 1 bilhão de dólares, publicada pelo jornal The Wall Street Journal, não há nenhuma brasileira.

As start-ups, por serem focadas em inovação, exigem investimento intensivo em capital, com prazo de retorno por vezes longo, além de disposição dos empreendedores para assumir riscos. E também ambientes econômicos estáveis e previsíveis.

Nesse contexto, o sistema tributário brasileiro afigura-se como grande entrave ao desenvolvimento das start-ups: extremamente complexo e com muitos impostos, tornando o ambiente inóspito para esse tipo de empresa.

Em Portugal já existem incentivos fiscais de até 100 mil euros para quem investir em *startups*. Pimentel (2016) esclarece:

Quem quiser investir em startups vai poder declarar os montantes quando preencher a declaração de IRS. O Programa Semente vai permitir que investidores que apoiem projetos entre 2.000 e 100 mil euros tenham benefícios fiscais num valor máximo de 100 mil euros. A medida é uma das 15 iniciativas do Startup Portugal que o Governo lança esta segunda-feira no âmbito da Estratégia Nacional para o Empreendedorismo.

“É fundamental canalizar a nossa energia para apoiar quem já decidiu ser empreendedor”, afirmou o secretário de Estado João Vasconcelos no lançamento do Startup Portugal, que decorreu no Antigo Matadouro de Campanhã, no Porto. Objetivo: desbloquear e promover emprego, boas práticas e recursos, entendendo as falhas regionais e setoriais num programa que está assente em três eixos: ecossistema, financiamento e internacionalização.

No Brasil, existe o projeto Inovativa Brasil, que se define como um programa gratuito de aceleração em larga escala para negócios inovadores de qualquer setor e lugar do Brasil. É realizado pelo Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços e executado pela Fundação Centros de Referência em Tecnologias Inovadoras (CERTI), juntamente com os parceiros SEBRAE e SENAI.

Conforme veiculação no portal, são oferecidos: capacitação de nível mundial em empreendedorismo inovador, por meio de cursos gratuitos e outras atividades; acesso a mentores nacionais e internacionais; conexão com possíveis parceiros, investidores e grandes empresas; suporte para internacionalização; e vantagens adicionais para *startups* em outros programas públicos e privados parceiros.

Não foi observada nos itens acima a questão tributária, extremamente importante para o crescimento de novas empresas, em especial as plataformas digitais.

Encontra-se em tramitação o Projeto de Lei no Senado nº 54, de 2014, que “Altera a Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, para permitir que sejam deduzidos da base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) parcela dos valores investidos na integralização de capital social em sociedades empresárias Start-ups.”.

Segundo justificativa do PL⁷:

A inércia do Brasil em criar incentivos para empresas inovadoras de alto potencial acarreta a perda de competitividade na atração de investidores e empreendedores. Este projeto objetiva modificar esse quadro, possibilitando o ingresso de novos recursos para as empresas inovadoras com alto potencial de crescimento, por meio da redução do Imposto sobre a Renda devido pelos investidores, o que propiciará o adequado desenvolvimento do setor.

Nos últimos anos, o mundo presenciou o acelerado crescimento de empresas administradas por jovens, com projetos promissores, ligados à pesquisa, investigação e desenvolvimento de ideias inovadoras, principalmente na área tecnológica, as denominadas Start-ups.

Isso foi possível, em grande parte, graças à conjugação de boas ideias com o capital fornecido pelos chamados investidores-anjos, que desenvolvem um papel fundamental no crescimento de empresas inovadoras, principalmente nos seus estágios embrionários, por meio do fornecimento de recursos financeiros e técnicas de gestão em troca de parcela do capital social.

A concepção do investimento anjo justifica-se, porque de nada adianta o empreendedor ter uma ideia, se lhe falta não só o capital financeiro para transformá-la em um negócio, mas experiência, conhecimento e relacionamentos que potencializem suas chances de sucesso. Esta lacuna é justamente preenchida pelo papel do investidor anjo, um profissional com experiência empreendedora, que agrega ao capital investido todo seu histórico de sucesso para apoiar estes novos empreendedores, tanto que nos EUA o capital destes investimentos é chamado de Smart Money, que numa tradução literal significa “Dinheiro Inteligente”.

Incentivos fiscais para investidores anjo se configura como uma alternativa razoável para o crescimento de novas empresas. No portal Anjos do Brasil⁸, é claro o conceito de investidor anjo:

⁷ SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado nº 54, de 2014**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116284>>. Acesso em: 4 set. 2016.

O Investimento-Anjo é o investimento efetuado por pessoas físicas com seu capital próprio* em empresas nascentes com alto potencial de crescimento (as startups) apresentando as seguintes características:

1. É efetuado por profissionais (empresários, executivos e profissionais liberais) experientes, que agregam valor para o empreendedor com seus conhecimentos, experiência e rede de relacionamentos além dos recursos financeiros, por isto é conhecido como smart-money.
2. Tem normalmente uma participação minoritária no negócio.
3. Não tem posição executiva na empresa, mas apóiam o empreendedor atuando como um mentor/conselheiro.

Permanece nítido que existem várias maneiras de incentivar tributariamente novas empresas e conseqüentemente novas tecnologias em prol da melhoria de vida das pessoas.

3.3 Startups: berços de inovação

Startup significa o ato de começar algo. No empreendedorismo, trata-se de uma empresa recém-criada, nascente. Pode-se considerar também um grupo de pessoas que desejam transformar uma ideia em um novo produto ou serviço. Conforme Ries (2012):

Desenvolver um startup é um exercício de desenvolver uma instituição, portanto, envolve necessariamente administração. Muitas vezes, isso surge como uma grande surpresa para os aspirantes a empreendedores, pois suas associações com essas duas palavras são diametralmente opostas. Os empreendedores são justificadamente cautelosos em relação à implementação de práticas gerenciais tradicionais no início de uma startup, receosos de que estas atrairão a burocracia ou reprimirão a criatividade.

Bicudo (2016) complementa o conceito de *startup*:

Há uma definição que parece sanar da melhor maneira possível essas pontas soltas e diferentes interpretações que continuam a rodar pela boca do povo: uma startup é um grupo de pessoas de perfil de empreendedor à procura de um modelo de negócios repetível e escalável, normalmente apresentado em um cenário de incertezas e questões.

Eis o grande desafio do direito tributário: como evoluir sem criar burocracia ou entaves à criatividade? Furlan (2016) defende:

As velhas regras já não fazem mais sentido e um novo modelo de civilização está tomando forma, o conflito de gerações está sendo substituído pelo conflito de civilizações – a antiga resistindo em manter o status quo, a nova florescendo e ocupando cada vez mais espaço. As crises de hoje são

⁸ ANJOS DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.anjosdobrasil.net>>. Acesso em: 4 set. 2016.

sintomas desse megaproceto de mudança, de fim de um modelo e nascimento de um novo.

O direito exige cada vez mais a atualização em decorrência da transformação digital. Para explicar tal afirmação, Jennings e Haughton (2001, p. 14) ilustram:

Todos os dias o *Wall Street Journal* publica manchetes que proclamam: a necessidade de uma editora agir com “urgência”; a Coca-Cola promete ser mais “ágil”; o secretário do Tesouro dos Estados Unidos aponta o dedo para a União Européia, acusando-a de crescer “lentamente” e um fabricante de computadores planeja aumentar sua participação no mercado de micros “rapidamente”. As emissoras especializadas em notícias de finanças e negócios divulgam continuamente a ascensão relâmpago de empresas, revelando como elas ultrapassaram seus rivais mais lentos.

No nascimento de uma empresa, os tributos criam dificuldades financeiras, pois nem sempre o empreendedor dispõe de um capital de giro suficiente para arcar com tais despesas. Uma forma de motivar os empreendedores e abrir espaço para a inovação se encontra na modernização do direito tributário.

No plano estritamente jurídico, o princípio da capacidade contributiva se aplica a uma empresa recém-criada. Machado (2013, p. 40) proclama:

A nosso ver o princípio da capacidade contributiva, ou capacidade econômica, diz respeito aos tributos em geral e não apenas aos impostos, embora apenas em relação a estes esteja expressamente positivado na Constituição. Aliás, é esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em situações nas quais é evidente a inexistência de capacidade contributiva daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.

Em notícia publicada no portal de Notícias G1 em 22 de julho de 2016⁹, os brasileiros já pagaram R\$ 1,1 trilhão em impostos em 2016. Dutra (2014) destaca:

Abrir o próprio negócio parece ser a solução para quem quer fugir do patrão e, ao mesmo tempo, impulsionar a economia do país com a criação de empregos e do aumento da produção. Pesquisa da Fundação Getúlio Vargas (FGV) mostra que 80% dos jovens desejam empreender nos próximos 10 anos. Entretanto, no caso do Brasil, especialistas alertam para alta carga tributária, que pode ser inimiga das novas empresas. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), a taxa

⁹ BRASILEIROS já pagaram R\$ 1,1 trilhão em impostos em 2016. **Portal G1**, 22 jul 2016. Disponível em: < <http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2016/07/brasileiros-ja-pagaram-r-11-trilhao-em-impostos-em-2016.html>>. Acesso em: 4 set. 2016.

de mortalidade das empresas com até dois anos de funcionamento corresponde a 24,4%. Na prática, uma em cada quatro novas empresas fecham até dois anos após a criação. A constatação foi feita pelo estudo de Sobrevivência das Empresas no Brasil, atualizada pelo Sebrae no ano passado.

Para manter e elevar a competitividade se torna justa uma adequação fiscal às *startups*. Domingos e Cavagnoli (2013, p. 132) são claros:

Vou apresentar alguns sintomas que indicam o possível nível de endividamento excessivo de uma empresa: aumento das despesas financeiras oriundas de empréstimos bancários sem o aumento proporcional nas vendas; ampliação do endividamento com fornecedores em decorrência de renegociações sucessivas pela falta de capacidade de pagamento dos débitos na data de vencimento; aumento do endividamento bancário devido ao refinanciamento de dívidas contraídas e não pagas na data de vencimento; **atraso ou não pagamento de impostos, contribuições e taxas municipais**; atraso ou não pagamento de salários e contribuições sociais dos empregados; demissões de empregados capacitados para redução das despesas e aumento no número de ações trabalhistas; redução sistemática da margem de lucro e, por consequência, redução no pró-labore e na distribuição dos lucros aos sócios; necessidade de realizar uma sistemática redução de custos produtivos; baixo nível de investimento em novos ativos operacionais visando a ampliação e a modernização do negócio; venda de ativos operacionais para o pagamento de despesas correntes; desequilíbrio financeiro devido ao aumento da necessidade de capital de giro desproporcional ao acréscimo do nível de atividade – declara Irani. [g.n.]

Pouco se trata na doutrina acerca da tributação das *startups*. Para empresas que faturam até R\$ 3,6 milhões, o Simples Nacional é mais utilizado, pois se trata de um regime de tributação simplificado criado especialmente para empresas de pequeno porte. Ele agrega oito impostos em um único boleto e reduz a carga tributária.

No sítio da Receita Federal do Brasil¹⁰ é detalhado o modelo de tributação “Simples Nacional”:

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). É administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

¹⁰ SIMPLES NACIONAL. Disponível em: < www8.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 4 set. 2016.

No planejamento financeiro, o empreendedor deve considerar, em seu plano de negócios, os tributos que, em certos casos, serão recolhidos antecipadamente pelos seus fornecedores (a exemplo do ICMS pago por substituição tributária) e aqueles que serão retidos pelos seus clientes quando do pagamento das faturas (como o IRPJ, PIS/COFINS e, em certos municípios, do ISS).

O planejamento tributário se define como uma boa forma de se preparar para as questões fiscais. O instituto pode mitigar o risco de problemas com as demandas tributárias ao longo do desenvolvimento do negócio.

As empresas não estão fechando os olhos para as *startups*. As gigantes da tecnologia já incentivam o nascimento de novos negócios. Ferreira (2016) ressalta o caso do Google Campus:

Mantendo sua imagem de empresa atual e descolada, o Google inaugurou seu espaço para empreendedores nesta semana em São Paulo. O prédio tem seis andares e será aberto a todos os membros do Campus, que tem cadastro gratuito. Há também espaços reservados para startups residentes no local. A gigante norte-americana consolidou o Brasil como um de seus focos em empreendedorismo. A capital paulista é somente a sexta cidade no mundo a receber um espaço físico empreendedor patrocinado pelo Google. O prédio tem capacidade para cerca de 600 pessoas e há dois espaços para eventos que devem acontecer diariamente.

Lavoratti (2016) ressalta a estratégica aliança entre grandes empresas e *startups*:

Novos modelos de negócios surgem cada vez mais, estimulados pelas inovações tecnológicas. Um deles é a aproximação de grandes empresas com startups, intermediada por uma agência de comunicação, que viu nesse nicho de atuação uma forma de ampliar seus serviços e crescer durante a crise. Foi assim que a Repense, com sedes em São Paulo, Rio de Janeiro e Curitiba, lançou sua área de inovação aberta, a Repense Open Innovation, que já formalizou duas conexões, vigentes desde abril: DAF e Médicos Sem Fronteira, e encaminha outras alianças que visam reforçar a marca e potencializar atuação.

Ao se deparar com esses movimentos entre grandes empresas e *startups*, é difícil acreditar que o Estado não se mobilize a fim de incentivar o surgimento de novos negócios e tecnologias.

CONCLUSÃO

Levando-se em conta o que foi observado neste trabalho, o direito tributário ainda tenta compreender o direito digital e o seu rápido avanço. É mister salientar que ocorreu no Brasil um grande avanço no direito digital, com a edição da Lei nº 12.965/14, conhecida como “Marco Civil da Internet”, que regula o uso da Internet no Brasil, por meio da previsão de princípios, garantias, direitos e deveres para quem usa a rede, bem como da determinação de diretrizes para a atuação do Estado.

Com a regulação da Internet e as respectivas plataformas que oferecem serviços disruptivos, o próximo passo é a questão tributária. Não há como negar que o direito é impactado pela revolução tecnológica.

A discussão quanto ao direito tributário na área digital surgiu, em especial, a partir do *e-commerce*, que em português significa comércio eletrônico. No início dos anos 2000, nasceram várias lojas virtuais, o que gerou várias discussões sobre a incidência do ICMS, um imposto que provoca uma verdadeira “guerra fiscal” entre os Estados.

Em decorrência do crescimento do uso da *internet* e dos *smartphones* que acessam a rede mundial, despontam uma demanda de novas plataformas que facilitem a vida das pessoas, como transporte de passageiros, hospedagem, conteúdo de áudio e vídeo e serviços financeiros.

Isto é rapidamente suprido por novas plataformas tecnológicas, e em virtude da velocidade que elas são criadas, o Estado, por meio da sua legislação tributária, não consegue acompanhar tais modelos.

Ressaltou-se neste estudo o transporte individual de passageiros, oferecido por meio de *apps*. Discussões acirradas ocorreram em vários Estados e Municípios, acerca da competência regulatória e tributária. Por outro lado, alguns países já cobram taxa por uso da malha viária; já no Brasil, mais precisamente no município de São Paulo, o governo decidiu cobrar taxa e deixar em aberto a possibilidade de tributar por meio de ISS. Ou seja, são discussões que ainda permanecem no meio jurídico.

O serviço de hospedagem como o *Airbnb* chamou a atenção da Embratur e do fisco. Nesta pesquisa se defende que o anfitrião – o dono da residência que hospeda os turistas – pode se tornar Microempreendedor Individual – MEI, pagando ISS e ficando isento do Imposto de Renda. Ou, se não puder se enquadrar como MEI, pagar Imposto de Renda sobre a

renda auferida dos aluguéis. Logo, são várias as possibilidades que permitem ao governo uma inovação na legislação tributária.

O *streaming* de áudio e vídeo já está praticamente pacificado em âmbito tributário, com a inclusão desses serviços na lista da Lei Complementar nº 116/2003. Apesar disso, a dúvida continua: é serviço ou aluguel? O maior embate acha-se na questão dos direitos autorais.

As *fintechs* revolucionaram o mercado financeiro, e isso despertou um setor altamente regulado e tributado, os bancos. O governo – por meio dos órgãos de regulação, como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM – tenta ouvir os empreendedores e a sociedade acerca dos novos serviços prestados pelas empresas tecnológicas financeiras.

Outra ponderação descrita aqui foi sobre qual imposto incidiria em determinados serviços – se ISS ou ICMS. As fazendas municipais e estaduais ainda estudam o que pode ser cobrado em cada caso. As *startups*, conforme estudado em um capítulo específico, são facilmente sujeitas ao peso da carga tributária, e com isso exige-se do fisco equilíbrio na questão fiscal.

Por fim, defendeu-se que os incentivos fiscais são importantes instrumentos para o estímulo das novas empresas e avanço do direito tributário em relação à tecnologia. Nesse sentido, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 6625/2013, que espera parecer do relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT), que dispõe sobre o Sistema de Tratamento Especial a Novas Empresas de Tecnologia (SisTENET) – as *startups* – e seu regime tributário diferenciado.

A partir deste estudo, verifica-se que é preciso mudanças na legislação tributária para que ocorra o crescimento das novas empresas – especialmente as *startups* – que oferecem serviços inovadores.

Os estímulos à iniciativa privada são importantes fatores para o crescimento do Estado, e conseqüentemente dos níveis de emprego e do PIB, com uma carga tributária mais justa e equilibrada.

REFERÊNCIAS

Livros impressos

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BARRETO, Aires F. **Curso de Direito Tributário Municipal**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O Significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)**. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Simone Rodrigues. **A não tributação dos serviços prestados no exterior – a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 116/03**. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário Internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 605-626.

DOMINGOS, Reinaldo; CAVAGNOLI, Irani. **Papo empreendedor**. São Paulo: DSOP, 2013.

HARADA, Kiyoshi. **ISS: doutrina e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JENNINGS, Jason; HAUGHTON, Laurence. **Não são os grandes mas os rápidos que ganham**. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MIRSHAWKA, Victor. **Economia criativa: fonte de novos empregos**. Vol. II. 2. ed. São Paulo: DVS Editora, 2016.

MOURA, Fabio Clasen de et al. **Imposto sobre Serviços – De acordo com a Lei Complementar nº 116/03**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito Digital**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RODRIGUES, Walter Piva. **Substituição Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Livros digitais

FURLAN, José Davi. **Business transformation: construindo as organizações do século 21**. 2016.

RIES, Eric. **A startup enxuta**: como os empreendedores atuais utilizam a inovação contínua para criar empresas extremamente bem-sucedidas. São Paulo: Lua de Papel, 2012.

Revistas

GOMES, Thomaz. A vez das fintechs. **Revista Pequenas Empresas & Grandes Negócios**, edição 328, p. 80-87, 2016.

Artigos online

BICUDO, Lucas. Afinal, o que é uma startup? **StartSe Infomoney**, 3 mai 2016. Disponível em: <<http://startse.infomoney.com.br/portal/2016/05/03/18963/afinal-o-que-e-uma-startup/>>. Acesso em: 4 set. 2016.

BRIGAGÃO, Gustavo. Divulgação de publicidade e propaganda na internet não sofre incidência do ICMS. **Consultor Jurídico – Conjur**, 15 jun. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jun-15/consultor-tributario-divulgacao-publicidade-internet-nao-sofre-incidencia-icms>>. Acesso em: 4 set. 2016.

CARPINETTI, Ana Carolina; LARA, Henrique Amaral. Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável. **Consultor Jurídico – Conjur**, 14 ago. 2016. Disponível em: <www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel>. Acesso em: 4 set. 2016.

DUTRA, Bruno. Alta carga tributária do país é empecilho para pequenas empresas. **Brasil Econômico**, 19 ago 2014. Disponível em: <<http://brasileconomico.ig.com.br/negocios/pme/2014-08-19/alta-carga-tributaria-do-pais-e-empecilho-para-pequenas-empresas.html>>. Acesso em: 4 set. 2016.

FERREIRA, Raphael. Google inaugura Campus em São Paulo e busca startups para se instalarem no local. **Jornal DCI**, 18 jun 2016. Disponível em: <<http://www.dci.com.br/servicos/google-inaugura-campus-em-sao-paulo-e-busca-startups-para-se-instalarem-no-local-id555781.html>>. Acesso em: 4 set. 2016.

JABOUR, Marcelo. A tributação das tecnologias disruptivas. **Valor Econômico**, 14 jun 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/legislacao/fio-da-meada/4600359/tributacao-das-tecnologias-disruptivas#>>. Acesso em: 4 set. 2016.

LAVORATTI, Lilliana. Empresa e startup, a nova conexão. **Jornal DCI**, 15 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.dci.com.br/opiniao/empresa-e-startup,-a-nova-conexao-id567592.html>>. Acesso em: 4 set. 2016.

MANS, Matheus. Primeiros casos de sucesso abrem caminho para expansão de ‘fintechs’. **Estadão**, 22 ago 2016. Disponível em: <<http://link.estadao.com.br/noticias/empresas,primeiros-casos-de-sucesso-abrem-caminho-para-expansao-de-fintechs,10000071161>>. Acesso em: 4 set. 2016.

MÁXIMO, Wellton. Carga tributária do Brasil sobe para 32,71% do PIB em 2015. **Agência Brasil**, 28 abr 2016. Disponível em: <<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2016-04/carga-tributaria-do-brasil-sobe-para-3271-do-pib-em-2015>>. Acesso em: 4 set. 2016.

MEDEIROS, Jotabê. A indústria da música ressurgiu. **Valor Econômico**, 17 jun 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/cultura/4603273/industria-da-musica-ressurgiu>>. Acesso em: 5 set. 2016.

MIOZZO, Júlia. Uber: empresa começará a ser taxada nos EUA e arrecadação vai ser usada em táxis. **Infomoney**, 23 ago 2016. Disponível em: <<http://www.infomoney.com.br/negocios/inovacao/noticia/5463505/uber-empresa-comecara-ser-taxada-nos-eua-arrecadacao-vai-ser>>. Acesso em: 4 set. 2016.

MUNIZ, Bruno. Tributação sobre Netflix pode ser inconstitucional. **Portal JusBrasil**, 2015. Disponível em: <<http://lbadvogados.jusbrasil.com.br/artigos/232778624/tributacao-sobre-netflix-pode-ser-inconstitucional>>. Acesso em: 5 set. 2016.

PIMENTEL, Ana. Startup Portugal. Incentivos fiscais até 100 mil euros para quem investir em startups. **Observador**, 6 jun 2016. Disponível em: <<http://observador.pt/2016/06/06/startup-portugal-incentivos-fiscais-ate-100-mil-euros-para-quem-investir-em-startups/>>. Acesso em: 4 set. 2016.

ROMANI, Bruno. Como a modificação na lei de direitos autorais pode deixar seu Spotify mais caro? **Noisey**, 1 abr 2016. Disponível em: <http://noisey.vice.com/pt_br/blog/leis-de-direitos-autorais-spotify>. Acesso em: 4 set. 2016.

ROSA, João Luiz. e.Bricks Ventures vai investir R\$ 300 milhões em startups. **Valor Econômico**, 14 jun 2016. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/empresas/4599137/ebricks-ventures-vai-investir-r-300-milhoes-em-startups>>. Acesso em: 4 set. 2016.

SANTOS, Vanessa. Conheça as fintechs: as startups que já deveriam estar no seu celular. **Economia de serviços**, 22 mar 2016. Disponível em: <<http://economiadeservicos.com/2016/03/22/conheca-as-fintechs>>. Acesso em: 5 set. 2016.

SARMENTO, Daniel. **Parecer: Ordem Constitucional Econômica, Liberdade e Transporte Individual de Passageiros: O “caso Uber”**. Disponível em: <<http://s.conjur.com.br/dl/paracer-legalidade-uber.pdf>>. Acesso em: 13 set. 2015.

TELLES, David. Análise Tributária: o que o Estado pode ganhar com o Uber. **Portal JusBrasil**, 2015a. Disponível em: <<http://davidtelles.jusbrasil.com.br/artigos/208975628/analise-tributaria-o-que-o-estado-pode-ganhar-com-o-uber>>. Acesso em: 13 set. 2015.

_____. Comercialização virtual do turismo: Governo quer tributar o Airbnb. **Portal JusBrasil**, 2015b. Disponível em: <<http://davidtelles.jusbrasil.com.br/artigos/213830013/comercializacao-virtual-do-turismo-governo-quer-tributar-o-airbnb>>. Acesso em: 13 set. 2015.

_____. Tributação do Netflix e do Spotify: a conta vai para o assinante? **Portal JusBrasil**, 2015c. Disponível em: <<http://davidtelles.jusbrasil.com.br/artigos/235563078/tributacao-do-netflix-e-do-spotify-a-conta-vai-para-o-assinante>>. Acesso em: 5 set. 2016.

Notícias online

BANCOS investem no relacionamento com fintechs. **Business Leaders**. Disponível em: <<http://www.businessleaders.com.br/categoria/inovacao/bancos-investem-no-relacionamento-com-fintechs>>. Acesso em: 4 set. 2016.

BRASILEIROS já pagaram R\$ 1,1 trilhão em impostos em 2016. **Portal G1**, 22 jul 2016. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/seu-dinheiro/noticia/2016/07/brasileiros-ja-pagaram-r-11-trilhao-em-impostos-em-2016.html>>. Acesso em: 4 set. 2016.

PROGRAMA de incentivo a startups dobra número de vagas em 2016. **Portal Brasil**, 18 fev 2016. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2016/02/programa-de-incentivo-a-startups-dobra-numero-de-vagas-em-2016-1>>. Acesso em: 4 set. 2016.

QUESTIONADAS leis paulistas que instituem ICMS sobre operações com softwares. **Supremo Tribunal Federal**, 24 ago. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=323733>>. Acesso em: 4 set. 2016.

Sites

AIRBNB. Disponível em: <<http://www.airbnb.com>>. Acesso em: 4 set. 2016.

ANJOS DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.anjosdobrasil.net>>. Acesso em: 4 set. 2016.

INOVATIVA BRASIL. Disponível em: <<http://www.inovativabrasil.com.br/conheca-o-programa/inovativa-brasil/#>>. Acesso em: 4 set. 2016.

PORTAL DO EMPREENDEDOR. Disponível em: <www.portaldoempreendedor.gov.br>. Acesso em: 4 set. 2016.

SIMPLES NACIONAL. Disponível em: <www8.receita.fazenda.gov.br>. Acesso em: 4 set. 2016.

Legislação

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição [da] Republica Federativa do Brasil. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

_____. **Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997**. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos

institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

_____. **Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014.** Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

_____. **Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008.** Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 10.406, de 10 de janeiro de 2002 – Código Civil, 8.029, de 12 de abril de 1990, e dá outras providências. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei 6625/2013.** Disponível em:
< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=598004>>.
Acesso em: 4 set. 2016.

SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado nº 54, de 2014.** Disponível em:
< <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/116284>>. Acesso em: 4 set. 2016.

SÃO PAULO (município). **Decreto nº 56981, de 10 de maio de 2016.** Dispõe sobre o uso intensivo do viário urbano municipal para exploração de atividade econômica privada de transporte individual remunerado de passageiros de utilidade pública, o serviço de carona solidária e o compartilhamento de veículos sem condutor. Diário Oficial do Município de São Paulo, São Paulo, SP, 11 mai. 2016.

Jurisprudência

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça.** REsp 1117121/SP, da S1 – Primeira Seção, Relatora Ministra Eliana Calmon, Brasília, DF, Julgamento: 14/10/2009, Publicação: DJe 29/10/2009.

Anais

VIEIRA, Lucas Pacheco; MOURÃO, Pablo Augusto Lima. O impacto da revolução informacional sobre o direito tributário: os casos da imunidade do livro eletrônico e do Protocolo ICMS 21/2011. In: 2. CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO E CONTEMPORANEIDADE, 2013, Santa Maria. **Anais.** Santa Maria: Ed. UFSM, 2013. p. 962-76.