

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL
ORIENTADOR: PROFESSOR ROBERTO CAPARROZ DE ALMEIDA

Tributação de transações digitais *in game*

Rodrigo Girolla

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 27.09.2019

1. Tema, contexto e modelo de pesquisa predominante

O avanço tecnológico tem propiciado o surgimento de empreendimentos digitais com crescimento vertiginoso frente à economia tradicional, eminentemente industrial e baseada na produção e comercialização de bens tangíveis.

Esta nova economia tem propiciado uma mudança econômica e cultural relevante no ecossistema internacional e nacional, basicamente por meio da exploração de atividades desenvolvidas através do uso da tecnologia digital, com predominância de transações realizadas num ambiente virtual, seja com moedas tradicionais ou com moedas próprias.

A atual dinâmica produtiva inovadora parte da criação e da exploração comercial de conteúdo de áudio e vídeo através da internet (serviços de *streaming*), computação na nuvem (*cloud computing*), de moedas virtuais (criptomoedas), de shoppings digitais (*marketplaces*), além de serviços digitais e suas funcionalidades, como os jogos de entretenimento.

Esta exploração comercial enseja um universo novo de transações digitais, com fluxo econômico relevante entre os seus usuários, e cuja presença física do empreendimento é mutável, volátil e desafia conceitos consolidados para a dinâmica tributária como a territorialidade e a tributação na residência ou fonte. É justamente dentro deste contexto que decorre a importância de se analisar a respectiva tributação.

No que tange às transações virtuais, o mercado de jogos digitais movimentou mundialmente aproximadamente US\$ 119 bilhões em 2018. O principal desenvolvedor no ano (Epic Games) reportou receitas globais na ordem de US\$ 2,4 bilhões, apenas com um *game* (Fortnite), o que colocaria a empresa numa posição relevante dentre as Companhias de capital aberto listadas na B3 S.A. – Brasil, Bolsa, Balcão. O Brasil figura entre os 15 maiores mercados globais de jogos e consoles, ocupando posição de liderança na América Latina segundo a pesquisa *Game Latam 2018*.

Grande parte da movimentação econômica no mercado de jogos digitais decorre da modalidade *free-to-play*, em que o produto básico é oferecido gratuitamente, mas o usuário normalmente paga para adquirir recursos adicionais (os chamados bens/ativos virtuais), o que possibilita um fluxo de receitas contínuo e confiável aos desenvolvedores (monetização e escala).

Assim, considerando a expressividade crescente deste mercado no ambiente de negócios e a consequente dificuldade de aplicar as normas tributárias vigentes em razão desta

nova realidade econômica – intangível e transnacional, o trabalho, de natureza exploratória, analisará algumas questões relacionadas ao tema da tributação, notadamente quanto a incidência fiscal nestas operações digitais, em especial no tocante ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), ao Imposto sobre Serviços (ISS), bem como no tocante ao Imposto de Renda (IR) e demais tributos federais, além de analisar formas eficientes de arrecadação e fiscalização, à luz do atual contexto jurídico nacional, bem como com base em projetos de emenda constitucional em trâmite no Congresso Nacional e nos estudos e recomendações advindas da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

O que é uma transação digital *in game* e qual a sua relevância no contexto jurídico e econômico?

- Serão consultados artigos, legislação correlata e doutrina relacionada ao tema.

Qual o enquadramento jurídico das transações digitais *in game*?

- Será consultada a legislação nacional;
- Serão consultadas as decisões judiciais relacionadas direta ou indiretamente ao caso sob exploração, bem como as decisões prolatadas pelas autoridades administrativas, seja em sede de contencioso ou, ainda, em soluções de consulta;
- Será consultada a doutrina relacionada ao tema.

É possível a aplicação dos conceitos internacionais (OCDE) e nacionais atuais de estabelecimento permanente para as transações virtuais realizadas no ambiente *in game*? Como os princípios da tributação no país de residência e no país da fonte afetam as transações com bens digitais *in game*?

- Serão consultadas as diretrizes emanadas da OCDE, bem como a legislação nacional;
- Serão consultadas as decisões judiciais relacionadas direta ou indiretamente ao caso sob exploração, bem como as decisões prolatadas pelas autoridades administrativas, seja em sede de contencioso ou, ainda, em soluções de consulta;
- Será consultada a doutrina relacionada ao tema.

Quais as incidências tributárias sobre as transações virtuais realizadas no ambiente *in game* no Brasil e quais são os principais conflitos tributários que envolvem a transação de bens digitais *in game*?

- Será consultada a legislação nacional;

- Serão consultadas as decisões judiciais relacionadas direta ou indiretamente ao caso sob exploração, bem como as decisões prolatadas pelas autoridades administrativas, seja em sede de contencioso ou, ainda, em soluções de consulta;
- Será consultada a doutrina relacionada ao tema.

Quais os efeitos tributários da utilização combinada de moedas virtuais x moeda real no âmbito das transações digitais *in game*?

- Será consultada a legislação nacional;
- Serão consultadas as decisões judiciais relacionadas direta ou indiretamente ao caso sob exploração, bem como as decisões prolatadas pelas autoridades administrativas, seja em sede de contencioso ou, ainda, em soluções de consulta;
- Será consultada a doutrina relacionada ao tema.

Quais são os desafios da fazenda pública no tocante à administração e fiscalização das transações digitais *in game*?

- Será consultada a legislação nacional;
- Serão consultadas as decisões judiciais relacionadas direta ou indiretamente ao caso sob exploração, bem como as decisões prolatadas pelas autoridades administrativas, seja em sede de contencioso ou, ainda, em soluções de consulta;
- Será consultada a doutrina relacionada ao tema.

Quais são as alternativas tributárias propostas pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) no que tange a tributação das transações digitais *in game*?

- Serão consultados artigos, estudos e propostas de legislação e normatização emanadas da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em especial os estudos do *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS);

Qual o modelo recomendável no contexto brasileiro? Em que medida esse modelo poderia ser adotado com fundamento no direito posto? Que alterações legislativas seriam necessárias ou desejáveis para tributar as transações digitais *in game*?

- Será consultada a legislação nacional, eventuais projetos de emenda constitucional (PEC) ou infraconstitucional, em especial a PEC 45/2019 e a PEC 51, de 2017;
- Serão consultadas as decisões judiciais relacionadas direta ou indiretamente ao caso sob exploração, bem como as decisões prolatadas pelas autoridades administrativas, seja em sede de contencioso ou, ainda, em soluções de consulta;
- Será consultada a doutrina relacionada ao tema.

3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Há uma reinvenção dinâmica e acelerada dos negócios tradicionais sintetizada numa busca crescente pelo desenvolvimento e exploração econômica no âmbito do mercado digital.

Num contexto de mundo cada vez mais globalizado e digital, as receitas auferidas decorrentes da exploração virtual não possuem necessariamente uma geografia certa e sabida, o que dificulta ao Estado detectá-las, compreendê-las e tributá-las de forma eficiente e justa.

O presente trabalho, de natureza exploratória, inova ao propor um estudo objetivo e profundo sobre um recorte específico deste setor, o das transações digitais ocorridas no ambiente *in game*, cuja representatividade e materialidade econômica cresce em bases exponenciais.

A análise parte do fenômeno do oferecimento gratuito de jogos eletrônicos via *download*, com a cobrança de valores monetários para a aquisição de ativos digitais, transações estas ocorridas entre desenvolvedores, *marketplaces* e usuários. Tendo tais transações como escopo principal, passa-se a exploração do enquadramento negocial e do tratamento tributário correspondente.

O potencial de impacto está lastreado nas conclusões que podem induzir ao melhor racional em termos de tributação e arrecadação das transações *in game*, não apenas baseadas na atual legislação nacional, mas numa eventual proposta de tratativa legislativa, escorada, principalmente, nas sugestões internacionais oriundas da OCDE.

4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Independente do caráter novo das transações digitais sob estudo exploratório no presente trabalho, bem como sobre a natureza jurídica dos contratos correlacionados, a matéria de fundo passa pela análise da atual legislação tributária nacional, da doutrina e das decisões administrativas e judiciais correlatas, cuja dinâmica é conhecida deste autor.

As discussões relacionadas aos conflitos de competência relacionados ao ICMS e ao ISSQN são históricas e, ainda que não definidas ou finalizadas, decorrem de princípios e valores comuns, portanto, também fazem parte do dia a dia do autor.

Mesmo a análise do alinhamento internacional proposto pela OCDE em conjunto com os países que compõem o G20 – cujo cerne busca evitar a erosão fiscal, não é equidistante do que vem sendo amplamente discutido no cenário brasileiro, o que possibilita e facilita o desenvolvimento do presente trabalho de conclusão.

Outro fator relevante e de auxílio na pesquisa e no desenvolvimento do presente trabalho, é o fato de que a Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas mantém um núcleo de estudos a respeito da tributação digital, grupo este que tem se notabilizado em promover eventos relacionados ao tema.

5. Bibliografia preliminar

FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. 1ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2018.

- PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. 1ª Edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- PISCITELLI, Tathiane. *Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios*. 1ª Edição. São Paulo: InHouse Editora e Soluções Educacionais, 2018.
- GALLINDO, Sérgio Paulo Gomes. *Marco civil da internet e serviços na nuvem: hermenêutica jurídica e tributação como indutores de inovação tecnológica*. 1ª Edição. São Paulo: LiberArs, 2018.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- PISCITELLI, Tathiane. *Tributação na nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. 1ª Edição. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- VATARI, Luis Claudio Yukio. *Conflito de Competência ICMS e ISSQN: novos serviços da era digital*. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas – FGV. São Paulo, 2016.
- CCiF – Centro de Cidadania Fiscal. *Proposta de Reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. Disponível em: <http://ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/12/NT-IBS-Principal-v1.1.pdf>
- OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.
- OECD (2019), *Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, OECD, Paris, www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.htm.

6. Sumário preliminar

| | | |
|--------|---|----------|
| 1. | INTRODUÇÃO | 1 |
| 1.1. | CONCEITOS INTRODUTÓRIOS E PROPÓSITO DO TRABALHO | 1 |
| 1.2. | ESCOLHA DO TEMA E METODOLOGIA EMPREGADA | 1 |
| 2. | TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME | 2 |
| 2.1. | GAMES DE ENTRETENIMENTO DIGITAIS PAGOS E FREE TO PLAY | 2 |
| 2.2. | O QUE SÃO TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME..... | 2 |
| 2.3. | QUAL A RELEVÂNCIA JURÍDICA E ECONÔMICA DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME..... | 2 |
| 2.4. | QUAL O ENQUADRAMENTO JURÍDICO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME | 2 |
| 2.4.1. | Software de prateleira versus customizado | 2 |
| 2.4.2. | Software como cessão de direito ou licença de uso de direito | 2 |
| 2.4.3. | Software como venda ou doação, locação ou comodato de mercadoria | 2 |
| 2.4.4. | Software na modalidade “free to play” com transações digitais in game..... | 2 |
| 3. | A TERRITORIALIDADE NAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME | 3 |
| 3.1. | O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE EM FACE DA ECONOMIA DIGITAL..... | 3 |
| 3.1.1. | Estabelecimento permanente perante a OCDE | 3 |
| 3.1.2. | Estabelecimento permanente no Brasil | 3 |
| 3.1.3. | Tributação no país de residência versus no país da fonte..... | 3 |

| | |
|--|----------|
| 3.1.4. Jurisdição de criação de valor e presença digital significativa como novos drivers | 3 |
| 3.1.5. Operacional financeiro das transações digitais in game e seus reflexos | 3 |
| 4. INCIDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS SOBRE AS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME ... | 4 |
| 4.1. TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME NO BRASIL | 4 |
| 4.1.1. Incidência ou não do ICMS | 4 |
| 4.1.2. Incidência ou não do ITCMD | 4 |
| 4.1.3. Incidência ou não do ISS | 4 |
| 4.1.4. Incidência ou não do IR e do IRRF | 4 |
| 4.1.5. Incidência ou não dos demais tributos federais IOF, II, IPI, PIS, COFINS, CSLL e CIDE..... | 4 |
| 4.2. CONFLITOS TRIBUTÁRIOS QUE ENVOLVEM AS TRANSAÇÕES VIRTUAIS COM BENS DIGITAIS | 4 |
| 4.3. EFEITOS TRIBUTÁRIOS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE MOEDA VIRTUAL E MOEDA REAL | 4 |
| 5. DESAFIOS DA FAZENDA PÚBLICA NA ADMINISTRAÇÃO E FISCALIZAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME | 5 |
| 5.1. COMO TORNAR EFETIVA A FISCALIZAÇÃO E O CONTROLE DAS TRANSAÇÕES IN GAME? | 5 |
| 5.2. QUAIS DEVERES INSTRUMENTAIS PODERIAM SER EXIGIDOS DOS CONTRIBUINTES?..... | 5 |
| 5.3. COMO ALCANÇAR EMPRESAS FORA DA JURISDIÇÃO (TRATADOS, COMPROMISSOS PARA A TROCA DE INFORMAÇÕES)?..... | 5 |
| 5.4. QUAL O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA E COMO ISSO PODE AFETAR O AMBIENTE CONCORRENCIAL E O USUÁRIO BRASILEIRO..... | 5 |
| 6. ALTERNATIVAS TRIBUTÁRIAS PROPOSTAS PELA OCDE | 6 |
| 6.1. PROJETO BEPS E O TRATAMENTO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME..... | 6 |
| 6.2. DIGITAL TAX COMO POSSÍVEL SOLUÇÃO PARA AS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME..... | 6 |
| 7. POSSÍVEIS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME NO CONTEXTO BRASILEIRO | 7 |
| 7.1. OS PROJETOS DE EMEDAS CONSTITUCIONAIS EM TRAMITAÇÃO NO CONGRESSO NACIONAL | 7 |
| 7.2. SUGESTÃO PROPOSITIVA PARA A TRIBUTAÇÃO DAS TRANSAÇÕES DIGITAIS IN GAME | 7 |
| 8. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES..... | 8 |
| 9. REFERÊNCIAS | 9 |

7. Cronograma de execução

| Atividade | 2019 | | | | | | | | | | 2020 | | | | | | | | | | Horas |
|---|------|---|---|----|---|----|----|----|----|----|------|----|----|----|----|----|---|----|----|----|-------|
| | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | |
| Aulas de metodologia, definição do tema e anteprojeto | 8 | 8 | 8 | 16 | | | | | | | | | | | | | | | | | 40 |
| Definição do orientador e reuniões iniciais para alinhamento do projeto | | | | | 2 | 16 | | | | | | | | | | | | | | | 18 |
| Finalização e entrega do projeto de pesquisa | | | | | | | 24 | | | | | | | | | | | | | | 24 |
| Pesquisas e organização de materiais (fontes) | | | | | | | 40 | | | | | | | | | | | | | | 40 |
| Desenvolvimento e entrega da versão preliminar do trabalho | | | | | | | | | 40 | 40 | 40 | | | | | | | | | | 120 |
| Devolutivas e realinhamento | | | | | | | | | | | 40 | | | | | | | | | | 40 |
| Desenvolvimento e entrega da versão intermediária do trabalho | | | | | | | | | | | | 32 | 32 | | | | | | | | 64 |
| Realinhamento, ajustes e entrega da versão provisória do trabalho | | | | | | | | | | | | | | 32 | 32 | | | | | | 64 |
| Seminário de qualificação | | | | | | | | | | | | | | | | 16 | | | | | 16 |
| Entrega da versão final do TC | | | | | | | | | | | | | | | | | | 16 | | | 16 |
| Banca final | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 16 | | 16 |
| Depósito da versão final do TC | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | 16 | 16 |