

Tributação e intangibilidade de Bens e Serviços: metaverso e o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e do ISS

Eduardo de Paiva Gomes¹

Daniel de Paiva Gomes²

1. Introdução

Com a evolução da tecnologia, é possível que eventos ocorram em ambiente intangível. A fisicalidade não é condição necessária para tal ocorrência, desde que verificáveis tais eventos a partir dos órgãos sensoriais. Exemplo de tal situação é o ambiente popularmente denominado como Metaverso, onde pessoas podem desenvolver atividades passíveis de serem qualificadas como fatos jurídico-tributários.

A controvérsia objeto do presente artigo ultrapassa os já conhecidos questionamentos referentes à tributação de intangíveis cujos efeitos são verificados no mundo tangível. A realidade mostra que renda, receita, consumo e propriedade são verificados em ambiente desprovido de fisicalidade, o que é viabilizado, de maneira exponencial, com o surgimento das tecnologias de registro distribuído, bem como dos criptoativos e do fenômeno da tokenização, inseridos no contexto da criptoeconomia.

Assume-se, portanto, que atividades economicamente relevantes –subsumíveis à tributação – produzem efeitos independentemente de sua verificação no mundo tangível (*cash out*). Nesse sentido, já tivemos a oportunidade de reconhecer que tangíveis e intangíveis integram a mesma realidade, daí por que os “[...] ‘fenômenos digitais’, não

¹ Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas (FGV Direito-SP). MSc em Blockchain e Moedas Digitais pela Universidade de Nicosia. Especialista em Direito Tributário Nacional (PUC-COGEAE). Advanced Professional Certificate in International Taxation (APCIT) pelo International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). Conselheiro titular da 4ª Câmara Julgadora do Conselho Municipal de Tributos do Município de São Paulo. Juiz Contribuinte suplente do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo – SP. Sócio de Vieira, Drigo, Vasconcellos e Paiva Gomes Advogados.

² Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da Fundação Getulio Vargas (FGV Direito-SP). MSc em Blockchain e Moedas Digitais pela Universidade de Nicosia. Especialista em Direito Tributário Nacional (PUC-COGEAE) e Internacional (Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT). Advanced Professional Certificate in International Taxation (APCIT) pelo International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD). CIPM/CDPO pelo IAPP (International Association of Privacy Professionals). Sócio de Vieira, Drigo, Vasconcellos e Paiva Gomes Advogados.

estão fora dos domínios do Direito tal como posto atualmente. A tangibilidade e a intangibilidade não são – e nunca foram – critérios para (des)juridicização de eventos”³.

No entanto, considerando a intangibilidade desse ambiente, surgem dúvidas quanto à delimitação do local em que se considera ocorrido determinado fato jurídico-tributário. A resposta a tais dúvidas impõe investigar, ainda, em que medida um local intangível pode compor o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária.

Para sanar tais questionamentos, analisaremos o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e do ISS, nos termos da Lei Complementar 87/1996 e Lei Complementar 116/2003, respectivamente.

Além disso, será necessário investigar os conceitos e formas de direito privado que influenciam a legislação tributária em relação à temática objeto do presente artigo. Nesse contexto, serão analisados os impactos traduzidos pelas Leis nºs 14.195/2021 e 14.382/2022, os quais se referem aos conceitos de estabelecimento e local de exercício da atividade empresarial previstos no artigo 1.142 do Código Civil.

Em qual Estado se considera ocorrida uma operação de circulação de mercadoria digital em determinado ambiente intangível? Da mesma forma, em qual Município se considera ocorrida a prestação de um serviço em ambiente intangível?

Estas são as perguntas que se pretende responder com o presente trabalho.

2. Breves considerações acerca do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária

A regra-matriz de incidência pode ser entendida como um esquema lógico-semântico formado por um antecedente e um conseqüente, sendo que aquele (o antecedente) prevê um acontecimento passível de ocorrência no espaço e no tempo (elementos necessários para que um acontecimento social seja alçado à condição de acontecimento jurídico), cuja verificação no mundo fenomenológico indica o surgimento de uma relação onde determinado sujeito está obrigado, permitido ou proibido de fazer algo (o conseqüente).

³ GOMES, Eduardo de Paiva. Direito, tecnologias de registro distribuído e o (falso) choque de realidades entre fato jurídico e “fato DLT”: premissas jurídicas e tecnológicas para delimitação dos eventos juridicizáveis. In: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar. **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 905.

A estrutura formal delineada pela regra-matriz permite a construção de qualquer norma jurídica, já que, em sua hipótese, prevê a ação nuclear para ocorrência de um acontecimento no tempo e no espaço que resulta no surgimento de uma relação entre sujeitos com o respectivo objeto. Sob a perspectiva tributária, portanto, trata-se de uma estrutura formal, um esquema padrão que indica os elementos significativos minimamente necessários para construção de qualquer norma jurídico-tributária em sentido estrito.

A principal característica da regra-matriz de incidência, tida como estrutura formal, consiste no fato de que é desprovida de conteúdo jurídico (inexistência de vetores semânticos objetivos), tratando-se de esquema sintático utilizado pelo intérprete para construir qualquer norma jurídica.

Por outro lado, a regra-matriz de incidência (*in casu*, a tributária) pode ser entendida como a norma padrão de incidência tributária, norma geral e abstrata que alude a uma classe de eventos tributários passíveis de ocorrência e a uma classe de vínculos intersubjetivos dentre as infinitas relações entre sujeitos, estruturada na forma hipotético-condicional. Trata-se da norma jurídica (juízo hipotético condicional formado por antecedente e conseqüente) produzida pelo intérprete para ser aplicada em casos concretos de ordem tributária.

A regra-matriz de incidência como norma jurídica é aquela que marca o núcleo da incidência fiscal, ou seja, que institui o tributo através da delimitação dos critérios considerados como mínimo irredutível para identificação do fato jurídico tributário e que resultam na correlata relação jurídico-tributária. Ou seja, a regra-matriz de incidência tributária, tida como norma jurídica em sentido estrito, é construção do intérprete, a partir da estrutura lógica, que atribui conteúdo significativo ao texto posto. É a norma instituidora do tributo⁴.

⁴ Sobre a funcionalidade operacional da regra-matriz de incidência tributária, consistente na delimitação do âmbito de incidência da norma e no controle de constitucionalidade e legalidade da norma à luz do ciclo de posituação da obrigação tributária, confira-se as lições de Aurora Tomazini de Carvalho: “Resumindo, o preenchimento da esquematização da regra-matriz fornece-nos todas as informações para definir os conceitos da hipótese e do conseqüente e identificar, com precisão, a ocorrência do fato e da relação a ser constituída juridicamente. Outra função operacional da regra-matriz, decorrente da primeira, é o controle de constitucionalidade e legalidade normativa. Delimitando o campo de incidência, a construção da regra-matriz serve de controle do ato de aplicação que a toma como fundamento jurídico ou do próprio ato legislativo que a criou. A norma individual e concreta, produzida pelo aplicador, deve guardar consonância com a regra-matriz de incidência que lhe serve de fundamento. Caso isso não ocorrer, o ato pode ser impugnado. O esquema da regra-matriz funciona como instrumento para detalhamento da fundamentação jurídica do ato de aplicação, possibilitando ao intérprete verificar o devido enquadramento da norma individual e concreta produzida. Na mesma medida o esquema é útil para se apurar a constitucionalidade de própria regra-matriz (enquanto norma jurídica). De elevado poder analítico, o preenchimento de sua

Verifica-se que essas duas noções de regra-matriz de incidência estão diretamente relacionadas: a partir do conhecimento acerca da regra-matriz (estrutura lógica), buscase conteúdos significativos do ordenamento positivo para construir a regra-matriz de incidência (norma jurídica)⁵.

Sobre o tema, confira-se as lições de Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*

Baseados nessa verificação empírica, nada mais congruente do que designar por norma tributária em sentido estrito àquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra-matriz da incidência fiscal, e de normas tributárias em sentido amplo a todas as demais.

[...] A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos do mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma.

[...] Redizemos que as leis não trazem normas jurídicas organicamente agregadas, de tal modo que nos seja lícito desenhar, com facilidade, a indigitada regra-matriz de incidência, que todo o tributo hospeda, como centro catalisador de seu plexo normativo. Pelo contrário, sem arranjo algum, os preceitos se dispersam pelo corpo do estatuto, compelindo o jurista a um penoso trabalho de composição. Visto por esse prisma, o labor científico aparece como um árduo esforço de procura, isolamento de dados, montagem e construção final do arquétipo da norma jurídica. Estabelecidas tais colocações, julgamos oportuno retilhar que o resultado dessa tarefa compositiva haverá de ser a obtenção de um juízo hipotético, e que seus componentes se associam pelo vínculo da imputação deôntica. Chega-se, enfim, à norma-padrão de incidência, locução dotada do mesmo alcance e com a mesma força semântica de norma tributária em sentido estrito. Todas as demais regras que componham a disciplina do mesmo tributo, por não cuidarem, propriamente, do fenômeno da incidência, e também por motivo de acentuada superioridade numérica, ficarão sob a rubrica normas tributárias em acepção ampla⁶.

Nesse sentido, Lucas Galvão de Britto ensina que:

estrutura lógica permite esmiuçar a linguagem do legislador para averiguar se ela se encontra em consonância com as regras jurídicas que a fundamentam” (Cf. CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2013, 380 e 418).

⁵ A relevância da regra-matriz de incidência está vinculada aos seguintes fatores: (i) identificação de uma situação objetiva que passa a ter importância para o mundo jurídico; (ii) necessidade de preenchimento de critérios minimamente necessários para a verificação de um acontecimento jurídico e a consequente relação intersubjetiva que dele se origina; (iii) compatibilidade da norma instituidora do tributo em relação ao quanto previsto na Constituição Federal e demais fundamentos normativos de validade (v.g. lei complementar); (iv) a conformação de seus critérios garante a coerência da regra-matriz; (v) delimitação do momento do surgimento da relação intersubjetiva.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. pp. 269-272.

(...) a expressão “regra-matriz de incidência tributária” costuma significar duas coisas: (i) uma técnica para organização do sentido construído a partir dos textos normativos numa fórmula, que orienta o processo interpretativo com o propósito de garantir-lhe maior rendimento; e, por metonímia, (ii) as normas construídas pelo emprego dessa técnica⁷.

A regra-matriz de incidência tributária é formada por: (i) hipótese (descriptor), onde se inserem os critérios material, espacial e temporal; e (ii) consequente, referente aos critérios pessoal e quantitativo/prestacional. Nesse sentido:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descriptor (hipótese) quanto no prescriptor (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescriptor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária⁸.

No que interessa ao escopo do presente trabalho, cabe tecer considerações acerca do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária.

Com efeito, o critério espacial é o local ou espaço dentro do qual deve ocorrer o evento, isto é, refere-se aos locais em que o fato deve ocorrer para irradiar seus efeitos.

Registre-se que o critério espacial não é “[...] a própria condição ou a própria circunstância de lugar, pois nos encontramos naquele plano lógico das descrições hipotéticas que, em última análise, correspondem a meros conjuntos de critérios”⁹.

Em verdade, o critério espacial se refere ao “[...] plexo de indicações, mesmo tácitas e latentes, que cumprem o objetivo de assinalar o lugar preciso em que a ação há de acontecer”¹⁰. A relevância do critério espacial decorre do fato de que “[...] nele se precisam os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”¹¹.

⁷ BRITTO, Lucas Galvão. *Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias*. São Paulo: Noeses, 2017, p. 27.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 270-271.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 465.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 149.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 464-465.

Assim, não se confundindo com o âmbito territorial de aplicação da lei¹², o critério espacial “[...] encerra os elementos que nos permitirão reconhecer a circunstância de lugar que limita, no espaço, a ocorrência daquele evento”¹³.

Paulo de Barros Carvalho ensina que os elementos indicadores da condição de espaço podem possuir três formas compositivas, *in verbis*

Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, não de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico;
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido;
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares¹⁴.

Após essas breves considerações sobre o critério espacial, é possível adentrar na problemática do presente artigo: a intangibilidade é elemento que impede a delimitação do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária? O ordenamento jurídico

¹² Sobre a distinção entre critério espacial e âmbito territorial de aplicação da lei, confira-se as lições de Paulo de Barros Carvalho: “Há quem lhe atribua apenas a qualidade de delinear os lindes dentro dos quais se faz cogente a norma jurídica. Seria, por assim dizer, o âmbito territorial de aplicação das leis. Esta visão, sobremodo simplista, parece reduzir injustamente a dimensão desse critério, tornando-o singelo indicador, quase sempre implícito, do campo de validade da proposição jurídico-normativa, o que implica indisfarçável empobrecimento daquela realidade. Temos por verdadeiro, não obstante, que outros esclarecimentos poderão advir de exame acurado do critério espacial, não havendo de cingir-se tão-somente a explicitar o perfil da aplicabilidade territorial da norma jurídica. Se nos detivermos na investigação desse critério, desde logo haveremos de notar que pequena mutação que se proceda em seus elementos pode determinar sensível modificação, não só da hipótese, como também da consequência que lhe é imputada. Exemplos há que poderão roborar o que se afirma. Tomemos regra-matriz de incidência tributária que estipule dever de pagar imposto sobre produtos industrializados, a ser cumprido por pessoas jurídicas titulares de estabelecimentos industriais ou que lhe sejam equiparados. Tratando-se de gravame da competência da União, por imperativo constitucional, o âmbito de aplicação territorial dessa regra-matriz de incidência é aquele estabelecido pelas fronteiras geográficas do país. Dentro desses quadrantes, em qualquer lugar que aconteça o fato hipoteticamente descrito, estará satisfeito o requisito geral da territorialidade. Mas, se o fato suceder nos limites da “zona franca de Manaus”, não desencadeará os mesmos efeitos jurídicos de semelhante evento, porém ocorrido no Município de São Paulo. Este último determinará o surgimento de relação jurídica, mediante a qual a Fazenda Federal poderá exigir de pessoa a ele ligada o pagamento de certa soma em dinheiro, consoante a combinação de dada alíquota com a base de cálculo adequada. Enquanto isso, semelhante fato acontecido na “zona franca de Manaus” realiza o pressuposto da “isenção”, não havendo para a Fazenda Federal o direito de exigir o pagamento de imposto. Permaneceu inalterável o âmbito de validade territorial da regra-matriz de incidência, todavia, pela mudança do lugar de ocorrência do fato descrito, notamos substancial transformação da consequência normativa” (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, pp. 465-466).

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 465.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 303.

brasileiro admite que o local em que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário seja um “local intangível”?

3. Metaverso e critério espacial: o conceito de estabelecimento para fins de ICMS e ISS

Para os fins do presente artigo, adotamos o conceito de metaverso por nós já delineado em trabalho anterior, no sentido de que se trata de uma plataforma multifacetada, *in verbis*:

Uma análise cética, tecnologicamente neutra e centrada no fenômeno (ou conjunto deles), nos permite enxergar o “metaverso” pelo que ele realmente é: uma plataforma, daí por que o MeP (Metaverso enquanto Plataforma) ou MaaP (Metaverse as a Platform) deve ser avaliado à luz de suas reais características: uma PADID2E (plataforma em ambiente digital interconectado, descentralizado, distribuído e estendido) ou ID2EDEP (Interconnected, decentralized, distributed and extended digital environment platforms)¹⁵.

Assim, enquanto plataforma multifacetada¹⁶, é possível que ocorra circulação de mercadorias digitais e a prestação de serviços em tal ambiente. Surgem, então, os questionamentos destacados na introdução deste trabalho: como definir o critério espacial das regras-matrizes de incidência tributária do ICMS e ISS? A resposta a este questionamento demanda análise da Lei Complementar 87/1996 e da Lei Complementar 116/2003, a fim de verificar se as referidas legislações permitem o reconhecimento de um “local intangível” em que ocorrem circulações de mercadorias e prestações de serviços.

Em relação ao ICMS, o artigo 11, I, “a”, da Lei Complementar 87/1996, determina que, tratando-se de mercadoria ou bem, o local da operação ou da prestação é o do estabelecimento onde se encontre a mercadoria ou bem. Veja-se, portanto, que o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS (local da operação) está atrelado à delimitação semântica de dois termos, quais sejam: (i) estabelecimento; e (ii) “onde se encontre a mercadoria ou bem”.

Entendemos que a expressão “onde se encontre a mercadoria ou bem” não está atrelada à sua localização física. Com efeito, sem prejuízo quanto à existência de

¹⁵ GOMES, Eduardo de Paiva; GOMES, Daniel de Paiva. Metaverse as a platform (MAAP), metalinguagem e direito. *In*: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar. **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 1.694.

¹⁶ Qualificada como provedor de aplicação no contexto da Lei nº 12.965/2014 (Marco Civil da Internet).

entendimentos em sentido contrário¹⁷, já tivemos a oportunidade de reconhecer que operação de circulação de mercadoria submetida à incidência do ICMS – critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto – abrange as mercadorias incorpóreas, razão pela qual o signo “operação de circulação de mercadoria” corresponde à celebração de negócio jurídico que resulte na transferência de titularidade de mercadorias (bens móveis destinados à mercancia) tangíveis e intangíveis¹⁸.

Este, inclusive, parece ser o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria, pois, no julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário (ARE) 665.134, foi fixada a seguinte tese: “o sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio”.

Assim, a partir da análise comparativa entre critério material e critério espacial¹⁹, entendemos que o termo “onde se encontre a mercadoria ou bem” corresponde ao estabelecimento da pessoa proprietária de tal mercadoria ou bem sob a perspectiva jurídica. Consequentemente, a localização ou movimentação físicas da mercadoria ou bem não são determinantes para definir “onde se consideram encontrados” para fins de incidência do ICMS, tendo em vista que somente o proprietário jurídico da mercadoria pode realizar a transferência de sua titularidade (isto é, realizar uma operação de circulação de mercadoria).

¹⁷ Para Paulo de Barros Carvalho, mercadoria é “coisa móvel, corpórea, que está no comércio” (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 736). De acordo com José Eduardo Soares de Melo, mercadoria é “bem corpóreo relacionado à atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo” (Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009. p. 17).

¹⁸ Nesse sentido, após análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, adotamos o seguinte entendimento quanto ao critério material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS: “Portanto, com base nos fundamentos supraexpostos, concluímos que o critério material da regra-matriz de incidência tributária do ICMS é a celebração de negócios jurídicos (“operações”) que resultem na transferência de titularidade (“circulação”) de bens móveis corpóreos ou incorpóreos passíveis de valoração econômica e destinados à mercancia/ao comércio (Cf. GOMES, Eduardo de Paiva. *Tributação da Impressão 3D: Blueprint, software e impressora 3D*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021, p. 164).

¹⁹ A análise comparativa permite verificar a conformidade de todos os critérios para que seja possível a estruturação da regra-matriz de incidência tributária. A inexistência de relação comparativa entre os critérios pode levar à conclusão de que não é possível a estruturação da regra-matriz de incidência tributária ou, ainda, a regra-matriz de incidência tributária possui vícios que obstaculizam a sua aplicação. De fato, a mácula a algum dos critérios da regra-matriz de incidência tributária resulta na sua inaplicabilidade. Portanto, a análise comparativa permite: (i) revelar eventuais incompatibilidades que maculam a aplicação da regra-matriz de incidência tributária; ou, ainda: (ii) confirmar os critérios que compõem a regra-matriz de incidência para sua aplicação.

Quanto ao termo “estabelecimento”, por sua vez, o § 3º do artigo 11 da LC 87/1996, determina que se trata do “local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiros, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias”.

O inciso I do referido parágrafo traz uma regra residual, aplicável às situações em que não é possível determinar o estabelecimento, nos seguintes termos: “na impossibilidade de determinação do estabelecimento, considera-se como tal o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação”.

Veja-se que, em relação ao critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, o estabelecimento é definido como local, seja quando o estabelecimento é determinado (local em que o sujeito passivo, pessoa física ou jurídica, exerce sua atividade e onde as mercadorias estão armazenadas), seja quando não é possível a sua determinação (oportunidade em que será o local em que realizada a operação ou encontrada a mercadoria).

Surge, então, o questionamento: a legislação restringe o estabelecimento a um “local” necessariamente físico ou é possível a sua configuração em ambiente intangível? Embora o termo “onde se encontre a mercadoria ou bem” esteja relacionado à localização do proprietário jurídico, a legislação alcança o “local intangível”?

A nosso ver, ainda que de maneira implícita, a legislação parte da premissa de que a tangibilidade não é determinante para a qualificação de um estabelecimento. Isso porque, conforme destacado, de acordo com a Lei Complementar 87/1996, o estabelecimento pode ser local edificado ou não, sendo possível concluir que, para o legislador, é irrelevante a fisicalidade ou até mesmo a imobilidade²⁰ para que um local seja qualificado como estabelecimento.

Portanto, para identificação do “local da operação” (critério espacial), basta que exista um local: (i) onde o sujeito passivo exerce suas atividades ou se encontre o sujeito passivo proprietário das mercadorias tangíveis ou digitais (estabelecimento determinado); ou (ii) onde for realizada a operação²¹ ou encontrada a mercadoria (estabelecimento indeterminado).

²⁰ Nesse sentido, até mesmo o veículo usado no comércio ambulante e na captura de pescado, nessa hipótese, é qualificado como estabelecimento para fins de ICMS, nos termos do artigo 11, § 3º, III, da Lei Complementar 87/1996.

²¹ A Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro (LINDB - Decreto-Lei 4.657/1942) traz critérios que podem auxiliar na determinação do que se entende por “local onde realizada a operação”, como, por

Assim, diante dos elementos utilizados pela Lei Complementar 87/1996 para definição do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, entendemos que a legislação não restringe a um estabelecimento físico, de modo que autoriza o reconhecimento de um estabelecimento digital/intangível.

No que tange ao ISS, o artigo 3º da Lei Complementar 116/2003 determina, como regra, que o serviço se considera prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses especificamente listadas nos incisos I a XXV do referido dispositivo.

Veja-se que, em sentido semelhante ao ICMS, o critério espacial da regra-matriz de incidência do ISS está atrelado a um local: estabelecimento prestador ou, na sua falta, o domicílio do prestador.

E, quanto ao conceito de estabelecimento para fins de ISS, o artigo 4º da Lei Complementar 116/2003 estabelece que se trata do “local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas”. Assim, também para o ISS, o estabelecimento é o local em que o contribuinte desenvolve suas atividades.

Os mesmos questionamentos suscitados anteriormente surgem no contexto do ISS: a Lei Complementar 116/2003 alcança um “estabelecimento prestador intangível”, isto é, um “local intangível em que o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços”?

A nosso ver, a análise sistemática da legislação corrobora conclusão no sentido de que, embora a prestação de alguns serviços, diante de suas características, somente possa ser verificada no ambiente tangível²², a Lei Complementar 116/2003, por si só, não impede a configuração de um estabelecimento digital/intangível.

exemplo, o artigo 9º, o qual determina que “para qualificar e reger as obrigações, aplicar-se-á a lei do país em que se constituírem”, sendo que o seu § 2º estabelece que “a obrigação resultante do contrato se reputa constituída no lugar em que residir o proponente”. Da mesma forma, o artigo 12 da LINDB determina que é “competente a autoridade judiciária brasileira, quando for o réu domiciliado no Brasil ou aqui tiver de ser cumprida a obrigação”.

²² A ressalva decorre do fato de que, a depender do tipo de serviço, sua prestação somente pode ocorrer no ambiente físico. É o caso, por exemplo, do serviço de execução de obras de construção civil, previsto no artigo 7.02 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003. Para o Direito, existem determinadas situações em que a fisicalidade é imprescindível para a qualificação jurídica, a exemplo do solo e tudo quanto se lhe

A título de exemplo, veja-se o serviço descrito no subitem 3.03 da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, o qual trata da incidência do ISS sobre a exploração de diversos locais para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza. Além de elencar locais físicos (salões de festas e centro de convenções, por exemplo), o subitem também indica, expressamente, os “escritórios virtuais”.

Assim, a legislação reconhece que os escritórios virtuais são locais para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza, daí por que, igualmente, podem ser qualificados como estabelecimento da pessoa física ou jurídica – como, por exemplo, a pessoa jurídica que aluga um escritório digital, no contexto de que trata o subitem 3.03 – para o desenvolvimento de sua atividade.

Portanto, parece-nos que, à luz da Lei Complementar 116/2003, o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ISS também abrange o estabelecimento digital/intangível.

Sem prejuízo quanto à interpretação sistemática da Lei Complementar 87/1996 e da Lei Complementar 116/2003, as Leis 14.195/2021 e 14.382/2022 parecem confirmar a conclusão ora adotada, isto é, no sentido de que é possível o desenvolvimento de atividades submetidas à incidência dos referidos impostos em ambientes intangíveis.

4. Os impactos das Leis 14.195/2021 e 14.382/2022: os conceitos de estabelecimento e local onde se exerce a atividade empresarial estabelecidos pelo Direito Civil

incorporar natural ou artificialmente, os quais são qualificados como bens imóveis pelo artigo 79 do Código Civil. Por outro lado, veja-se que as situações descritas no artigo 80 do Código Civil, que também recebem o tratamento a título de bens imóveis, são desprovidas de fisicalidade. No contexto do desenvolvimento de atividades em ambientes intangíveis, as representações digitais verificadas nesses ambientes não estão necessariamente vinculadas aos objetos a que se referem, daí por que a delimitação das incidências tributárias pressupõe a correta qualificação jurídica e a compreensão adequada do fenômeno tecnológico. Nesse sentido, já tivemos a oportunidade de afirmar que “Ora, a representação digital de um veículo automotor ou de uma propriedade predial e territorial urbana em uma PADID²Es são, apenas, representações visuais lúdicas e digitais e, portanto, à luz da legislação atual, não dão azo à incidência de IPVA e IPTU, respectivamente. Utilizar uma PADID²E (MeP) para a prestação de serviços de saúde, por profissional devidamente habilitado, não desnatura a real qualificação do serviço para fins de tributação pelo ISS. Entretanto, a representação visual lúdica e digital de um profissional da saúde, que atua como tal apenas em um contexto igualmente lúdico (tal como um profissional de teatro ao encenar uma peça), não desencadeará efeitos tributários a título de prestação de serviços de saúde” (Cf. GOMES, Eduardo de Paiva; GOMES, Daniel de Paiva. *Metaverse as a platform (MAAP), metalinguagem e direito*. In: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar. **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 1.683).

As Leis 14.195/2021 e 14.382/2022 alteraram o artigo 1.142 do Código Civil, o qual trata, justamente: (i) do conceito de estabelecimento para fins do Direito Civil; e (ii) do local onde a atividade empresarial pode ser exercida.

O *caput* do artigo 1.142 do Código Civil estabelece que se considera estabelecimento “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária”, ao passo que o § 1º do referido dispositivo estabelece expressamente que “o estabelecimento não se confunde com o local onde se exerce a atividade empresarial, que poderá ser físico ou virtual”.

Diante do conceito de estabelecimento previsto no Código Civil, é importante tecermos algumas considerações. É que, o cotejo entre a definição de estabelecimento na qualidade de instituto de Direito Privado e aquela adotada pelas Leis Complementares nºs 87/1996 e 116/2003 permite concluir que existe uma assimetria relevante.

Isso porque: (i) enquanto a legislação tributária sob análise prevê, expressamente, que estabelecimento é um local; (ii) o artigo 1.142 do Código Civil consigna expressamente que estabelecimento não é um local.

A divergência entre o instituto de direito privado (estabelecimento) e a definição do critério espacial do ICMS e do ISS (local) nos obriga a analisar os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Com efeito, o artigo 109 do Código Tributário Nacional estabelece que os princípios gerais de direito privado são utilizados para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

O artigo 110 do Código Tributário Nacional, por sua vez, determina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, adotados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional tratam da denominada liberdade estipulativa, a qual se relaciona com a máxima de que o direito cria suas próprias realidades. A liberdade estipulativa outorgada ao Poder Legislativo garante à legislação a possibilidade de adoção de conceitos diversos daqueles existentes em outras ciências/disciplinas, em outros ramos do direito e, inclusive, na linguagem ordinariamente utilizada. Assim, a legislação possui liberdade para estipular um dado

conceito, independentemente daqueles já verificados na linguagem extrajurídica ou na linguagem de outros ramos jurídicos.

Sobre o tema, Lucas Galvão de Britto ensina que: “[...] de um lado, afirma-se a liberdade estipulativa atribuída ao legislador para fixar os ‘efeitos tributários’ dos ‘conceitos, institutos e formas’ (art. 109) e, de outro, manteve a diretriz de limitar essa liberdade na definição dos conceitos utilizados para a repartição de competências constitucionais (art 110)”²³.

Para Lucas Galvão de Britto, os dispositivos demonstram as duas forças existentes sobre a estipulação e interpretação dos conceitos adotados pela legislação tributária:

De um lado, como instrumento de sua efetividade, atribui-se ao direito tributário uma autonomia conceptual para que sua legislação possa recortar os conceitos com critérios que melhor se adequem a seus propósitos e peculiaridades funcionais; de outro, impõe-se certa uniformidade conceptual do direito como limite, reconhecendo que as próprias competências tributárias já foram atribuídas por conceitos cuja definição é estabelecida na tradição jurídica e, portanto, seria vedado ao legislador ultrapassá-las²⁴.

De acordo com o referido autor, a relação entre os artigos 109 e 110 do CTN pode ser resumida da seguinte forma:

Bem mais moderada e adequada às premissas desta pesquisa são as conclusões obtidas por outros autores que enxergam, nas definições estabelecidas no direito privado um papel integrativo, cabendo ao intérprete valer-se delas sempre que a lei tributária tenha feito referência esses conceitos, mas não tenha estabelecido uma definição especial para eles²⁵.

A liberdade estipulativa, portanto, justifica a divergência conceitual quanto ao termo “estabelecimento”. Em verdade, no caso objeto do presente artigo, não há, apenas, uma divergência conceitual, mas, em verdade, os conceitos são totalmente antagônicos: (i) para fins de ICMS e de ISS, estabelecimento é o local: (ii) para fins do Código Civil, o estabelecimento não se confunde com o local.

²³ BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na era da Técnica: Como as definições feitas pelas Agências Reguladoras vêm influenciando a Interpretação das Normas Tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, pp. 91-92.

²⁴ BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na era da Técnica: Como as definições feitas pelas Agências Reguladoras vêm influenciando a Interpretação das Normas Tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, p. 92.

²⁵ BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na era da Técnica: Como as definições feitas pelas Agências Reguladoras vêm influenciando a Interpretação das Normas Tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, p. 122.

Sem prejuízo, o legislador tributário não possui liberdade estipulativa plena. A restrição a tal liberdade está prevista no artigo 110 do CTN, conforme reconhece Paulo de Barros Carvalho:

“[...] a liberdade de que desfruta o legislador tributário para disciplinar os efeitos jurídicos inerentes aos tributos encontra um obstáculo poderoso e definitivo. É-lhe vedada a possibilidade de alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. Assim predica o art. 110 da Lei n. 5.172/66”²⁶.

O artigo 110 do CTN teria como objetivo estabelecer um “[...] limite à liberdade estipulativa do legislador que não teria sido explicitado no comando do art. 109. Esse limite deriva da própria ordem constitucional, tratando o dispositivo do código apenas de espelhá-lo”²⁷.

Assim, partindo da premissa de que o conceito de estabelecimento, enquanto instituto de direito privado, não foi adotado, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias, é possível que a legislação tributária estabeleça outro conceito para fins de exigência dos tributos, tal como o fez em relação ao ICMS e ISS.

Portanto, é possível concluir que prevalece o conceito de estabelecimento previsto nas Leis Complementares 87/1996 e 116/2003, razão pela qual mantém-se hígida a conclusão de que o critério espacial do ICMS e do ISS está atrelado à ideia de local (sobretudo onde o sujeito passivo desenvolve suas atividades).

Contudo, ainda que prevalente o conceito de estabelecimento previsto nas Leis Complementares 87/1996 e 116/2003, isso não significa dizer que as disposições do Código Civil possam ser afastadas por completo²⁸.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. p.123

²⁷ BRITTO, Lucas Galvão de. Tributar na era da Técnica: Como as definições feitas pelas Agências Reguladoras vêm influenciando a Interpretação das Normas Tributárias. São Paulo: Noeses, 2018, p. 125.

²⁸ Quanto ao método para aplicação da legislação de direito privado no contexto do Direito Tributário, cite-se as lições de Paulo Ayres, *in verbis*: “ao examinarmos a competência estabelecida constitucionalmente para a instituição de tributos, afirmamos, com supedâneo na doutrina, que as alterações promovidas em conceitos de direito privado, previstos na Constituição Federal e utilizados na repartição da competência impositiva, posteriormente à sua promulgação, são irrelevantes no campo do Direito Tributário, sob pena de se admitir que o legislador infraconstitucional pode alterar a Carta Magna [...] inicialmente, é preciso relembrar a forte radicação constitucional do Direito Tributário brasileiro. Logo, sempre que houver antinomia entre a previsão de direito privado e os princípios e regras constitucionalmente plasmados, informaremos da tributação em nosso ordenamento jurídico, por força do critério hierárquico afastar-se-á a possibilidade de aplicação da norma civil”. De acordo com o Autor, existem matérias que “[...] por expressa

Isso porque, conforme destacado, o § 1º do artigo 1.142 do Código Civil estabelece que o local onde se exerce a atividade empresarial pode ser físico ou virtual²⁹, ou seja, tangível ou intangível. E, conforme exposto, o critério espacial do ICMS e do ISS está vinculado, justamente, à noção de local, abrangendo aquele em que se exerce a atividade empresarial. Seria possível concluir, então, que, para fins tributários, o exercício da atividade empresarial pode se dar em local tangível ou intangível, tal como prevê o § 1º do artigo 1.142 do Código Civil? A nosso ver, a resposta é afirmativa.

Em verdade, conclui-se que tanto o Código Civil, quanto as Leis Complementares nº 87/1996 e 116/2003 outorgam relevância, em termos de produção de efeitos jurídicos, ao “local” onde se exerce a atividade empresarial. A questão é que os efeitos jurídicos são verificados de maneira diversa nas respectivas esferas do Direito Privado e do Direito Tributário para fins de ICMS e ISS.

Assim, enquanto o “local” onde se exerce a atividade empresarial é tido como um dos elementos que integra o complexo organizado de bens para exercício da empresa (estabelecimento para fins do Código Civil), ao mesmo tempo, tem-se que o “local” é o critério espacial do ICMS e do ISS (estabelecimento para fins das Leis Complementares nºs 87/1996 e 116/2003).

Em ambos os casos, o local pode ser digital, o que implica dizer que: (i) para fins do Direito Civil, trata-se de um elemento intangível que integra o complexo de bens organizados para exercício da empresa; e (ii) para fins do ICMS e do ISS, o critério espacial pode ser desprovido de fisicalidade.

determinação constitucional, foram delegadas ao legislador complementar. Assumem especial relevo as matérias mencionadas no art. 146 da CF/88. Presente a antinomia, haverá de prevalecer, uma vez mais, a dicção que deflui das normas tributárias, em razão da predominância do critério hierárquico. Há hierarquia ontológico-formal entre a legislação federal que regula o Direito Civil, em relação à lei complementar, veiculadora de matérias para as quais a Constituição Federal requer esse veículo para a introdução de normas jurídicas [...] por fim, se houver antinomia entre a regra de Direito Civil e a norma tributária, ambas veiculadas por lei federal, prevalecerá esta última por força do critério da especialidade. Mesmo que a lei federal civil seja posterior à lei tributária, há que ser aplicada a regra especial de natureza tributária. Doutrinariamente, diz Norberto Bobbio que, ‘com base nessa regra, o conflito entre o critério de especialidade e o critério cronológico deve ser resolvido em favor do primeiro: a lei geral sucessiva não tira do caminho a lei geral precedente’. O art. 2º, § 1º, da antiga LICC, atual Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (por força da redação conferida pela Lei 12.376/2010), positiva a matéria [...] rigorosamente, só depois de afastadas as possibilidades acima referidas de ocorrência de antinomia é que se pode cogitar da aplicação das disposições de direito civil. Resta ainda um importante campo de influência do Direito Privado em relação ao Direito Tributário, não tão restrito como chegou a afirmar Humberto Ávila, mas também sem a dimensão que autorize a solução de problemas tributários a partir de princípios informadores do Direito Civil” (Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016. Capítulo VII, pp. 151-153).

²⁹ A palavra “virtual” é utilizada por se tratar de termo adotado pela legislação. No entanto, entendemos que melhor seria utilizar o termo “digital”, já que “virtual” traz a conotação de “algo que não existe”, quando, em verdade, o que se comprova é que tangível e intangível fazem parte da mesma realidade.

Dessa forma, conclui-se que o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária do ICMS e do ISS abarca o estabelecimento digital/intangível, entendido este enquanto o local digital/intangível em que o sujeito passivo exerce sua atividade empresarial.

A conclusão teórica, entretanto, não é suficiente frente à necessária efetividade do Direito. A intangibilidade traz consigo as dificuldades para delimitação, como um raio, do local em que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário, prejudicando, por via de consequência, o preenchimento dos demais critérios da regra-matriz de incidência tributária, mormente aquele atinente ao critério pessoal integrante do consequente.

De fato, seria inócuo concluir que a legislação admite um estabelecimento digital/intangível se não há meios para delimitar sua vinculação com algum sujeito ativo para alocação da competência tributária, seja sob a perspectiva nacional ou internacional.

Ciente dessa problemática, o § 2º do artigo 1.142 do Código Civil estabelece que, quando o local onde se exerce a atividade empresarial for virtual, o endereço informado para fins de registro poderá ser, conforme o caso, o endereço do empresário individual ou o de um dos sócios da sociedade empresária.

Assim, a interpretação do referido dispositivo permite concluir que, nas hipóteses em que o sujeito passivo desenvolve suas atividades em ambientes digitais, a conexão com o local físico – e, portanto, com alguma jurisdição tributária – decorre do endereço informado para fins de registro³⁰, podendo ser o endereço do empresário individual ou o de um dos sócios da sociedade empresária.

Conseqüentemente, serão competentes para exigir o ICMS e o ISS, respectivamente, o Estado ou o Município com jurisdição no endereço informado para fins de registro, sendo aquele em que o empresário individual ou um dos sócios da pessoa jurídicas tenha endereço.

5. Conclusão

³⁰ Trata-se de previsão que, a nosso ver, encontra eco, inclusive, no artigo 127, II, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que, caso o sujeito passivo não eleja seu domicílio tributário (o que, à luz do § 2 do artigo 1.142 do Código Civil, poderia ser o endereço informado para fins de registro), considera-se como tal o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento. E, ao utilizar o termo “estabelecimento”, para fins de ICMS e ISS, retomam-se as digressões feitas no presente artigo, tanto em relação ao estabelecimento determinado, quanto no que tange ao estabelecimento indeterminado. Sem prejuízo, destaque-se a previsão do § 2º do artigo 127 do CTN, o qual determina que a autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo. Nessa hipótese, aplica-se a regra prevista no § 1º do artigo 127, do CTN, a qual prevê que 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.

No que interessa ao escopo do presente artigo, é possível concluir que a legislação atual já autoriza a configuração de um estabelecimento digital/intangível para fins de preenchimento do critério espacial das regras-matrizes de incidência tributária do ICMS e do ISS. Sob a perspectiva teórica, portanto, o fato de os eventos ocorrerem no ambiente digital não é fundamento hábil para afastar a exigência dos referidos impostos.

A interpretação da legislação comprova que tangível e intangível fazem parte da mesma realidade, a qual, em verdade, “[...] não passa de uma interpretação, ou seja, de um sentido atribuído aos dados brutos que nos são sensorialmente perceptíveis”³¹

A conclusão não poderia ser outra, pois, sob a perspectiva jurídica, “o que o ordenamento faz é delimitar sua própria realidade, que é a realidade do direito. Essa delimitação artificial consiste em constituir tal realidade jurídica e, simultaneamente, em regulá-la”³², levando-se em consideração, ainda, que a realidade do direito é resultado de uma convenção³³.

Sem prejuízo, veja-se que, embora seja possível o critério espacial se referenciar a um local intangível, a legislação estabelece, necessariamente, um elemento de conexão com um local físico, o que, no contexto tributário, permite a identificação do sujeito ativo da relação jurídico-tributária. A realidade convencionada pelo direito é no sentido de que: (i) o local onde se exerce a atividade empresarial pode ser tangível ou intangível; e (ii) sendo intangível, estará conectada com o mundo tangível em decorrência do endereço informado para fins de registro, de modo a permitir a alocação da competência tributária.

Em última análise, o elemento de conexão adotado (registro)³⁴ decorre da importância da linguagem para o direito, já que o “que sucede neste domínio [‘mundo da

³¹ CARVALHO, Autora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013, pp. 19-20.

³² ROBLES MORCHON, Gregório. O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manoel, 2005, p. 13.

³³ MORCHÓN, Gregório Robles. As Regras do Direito e as Regras dos Jogos – Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito. Capítulo II, p. 24.

³⁴ Aqui se comprova mais uma aproximação entre o Direito e as tecnologias de registro distribuído, pois a certeza e a segurança jurídica exigem registro pelo Direito. Nesse sentido, confira-se: “Para propiciar certeza e segurança jurídica, o Direito exige registro. Não seria possível um fato jurídico sem determinação específica, por isso a linguagem. Mas não são apenas os fatos jurídicos que reclamam linguagem para a sua expressão. Os eventos, os objetos que observamos no mundo, são parte de uma maquinaria conceptual que nos possibilita compreendê-los e falar sobre eles, bem como tirar conclusões acerca deles. (...), mas, por meio da prova, poderemos (re)constituí-lo, e assim ocorre porque saturamos os supostos acontecimentos por meio de uma linguagem. Inicialmente uma linguagem socialmente aceita, primeira redução. Depois, uma linguagem, a competente, tecida pelo próprio Direito. Sem linguagem, seja social ou jurídica, não temos passado, nem muito menos prova dele. A realidade externa, e tudo que nela se encontra, só pode ser apropriada pelo Direito por meio de uma linguagem” (Cf. IVO, Gabriel. O Direito e a Inevitabilidade do cerco da linguagem. In: O Constructivismo Lógico-Semântico. vol.1. São Paulo: Noeses, 2014, *passim*).

vida'] e não é recolhido pela linguagem social não ingressa no plano por nós chamado de 'realidade'"³⁵. Sem linguagem, portanto, não há realidade, uma vez que "os limites da minha linguagem significam o limite do meu mundo"³⁶.

O §2º do artigo 1.142 do Código Civil visa conferir efetividade à incidência das normas³⁷, já que, no atual estágio de integração digital do Estado, existem desafios para garantir a aplicação da legislação em ambiente digital unicamente mediante a utilização de ferramental tecnológico, o que, eventualmente, pode ser superado com a utilização das tecnologias de registro distribuído e *smart contracts*³⁸.

Os desafios hoje enfrentados a nível doméstico também espraiam seus efeitos para o âmbito internacional, no que se refere à definição de estabelecimento permanente³⁹,

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 7ª Edição. São Paulo: Noeses, 2018. Primeira Parte, Capítulo I, pp. 7-8.

³⁶ WITTGENSTEIN, Ludwig. Tractatus Lógico-Philosophicus, p.111 apud CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2013, p. 13.

³⁷ A nosso ver, ao estabelecer um elemento de conexão com um local físico, parece-nos que a legislação acaba por reconhecer que a incidência não se dá de maneira automática e infalível, pois depende de um ato humano. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que "incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina. As normas não incidem por força própria. Numa visão antropocêntrica, requerem o homem, como elemento intercalar, movimentando as estruturas do direito, extraindo de normas gerais e abstratas outras gerais e abstratas ou individuais e concretas" (Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 10ª edição, 2016, p. 9)

³⁸ Sobre o tema, recomendamos a leitura do seguinte artigo: GOMES, Daniel de Paiva. O Direito Tributário, linguagem, método e "smart contracts": como as tecnologias de registro distribuído podem tornar mais eficiente o controle da incidência tributária. In: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar. **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 905.

³⁹ Como é cediço, o conceito de estabelecimento foi formal e conceitualmente desenvolvido em 1927, no âmbito do modelo de Convenção Multilateral para evitar a dupla tributação da Liga das Nações em 1928. Em 1963, o conceito de estabelecimento permanente foi adotado na Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (CM-OCDE). A interpretação conjunta dos artigos 5º e 7º da CM-OCDE deixa claro que os lucros de uma empresa somente poderão ser tributados no Estado-fonte, caso reste caracterizado no território do referido Estado (de fonte) um estabelecimento permanente (material ou pessoal), caso contrário os lucros devem ser tributados exclusivamente no Estado-residência. Em outras palavras, os lucros auferidos por uma empresa somente são tributados em seu Estado de residência, mesmo que os lucros dessa empresa sejam oriundos de fonte localizada em um terceiro Estado. O Estado-fonte, todavia, poderá tributar os lucros dessa empresa caso ela possua um estabelecimento permanente dentro de seu território. Sob a perspectiva material, a caracterização de um estabelecimento permanente somente ocorrerá na hipótese de existir um local fixo de negócios por meio do qual a empresa desenvolva suas atividades. Paralelamente, sob a perspectiva pessoal, é possível a caracterização de um estabelecimento permanente também no caso de uma pessoa, localizada no Estado-fonte, habitualmente firmar contratos em nome de outra empresa (agente dependente), mesmo que ausente um lugar fixo de negócios. A redação atual do artigo 5º da CM-OCDE, responsável por disciplinar e caracterizar a figura do estabelecimento permanente, teve mudanças sugeridas pelo Plano de Ação 7 do BEPS (Base Erosion Profit Shifting). O Plano de Ação 7 preocupou-se em limitar o alcance das exceções à caracterização de um estabelecimento permanente. Em novembro de 2017, a OCDE divulgou a nova Convenção-Modelo, oportunidade em que adotou na íntegra as sugestões constantes do Plano de Ação 7, conforme se verifica do artigo 5º (Cf. OECD (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en). Para além disso, a OCDE propõe a criação dos Pilares 1 e 2, com o intuito de endereçar a justa tributação da economia digital. A

para fins de tratados internacionais em matéria tributária. Ou seja, as dificuldades de *enforcement*, de identificação das fontes de produção e pagamento em contraposição à residência do tomador do serviço ou adquirente do bem/mercadoria, também existem, por razões bastante similares, em âmbito internacional.

6. Referências Bibliográficas

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BRITTO, Lucas Galvão. *Tributar na era da técnica*: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. São Paulo: Noeses, 2017.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito (o constructivismo lógico semântico). 3ª ed., São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

criptoeconomia também faz parte da economia digital e será afetada por essas orientações. O Pilar 1 foca na avaliação da divisão de competência tributária em transações globais, buscando harmonizar os critérios de conexão no mundo digital. O Pilar 2 visa abordar questões de erosão da base tributária e transferência de lucros, estabelecendo regras para garantir o direito de tributação mínima global em casos de baixa tributação em outras jurisdições. No que os pontos acima se conectam com o metaverso e os desafios espaciais inerentes à descentralização? Basicamente, se for possível identificar um estabelecimento permanente no Brasil de um “metaverso” – por mais contraditório que isso pareça – seria possível tributar, no Brasil, os lucros oriundos dessa atividade. Se o metaverso for de propriedade de uma pessoa jurídica predeterminada, voltariamos às discussões anteriormente tratadas sobre o “local de registro” como local “físico” do metaverso. Se, todavia, estivermos tratando de um metaverso descentralizado, autônomo, sem administrador, cujos dados estejam armazenados em servidores IPFS (descentralizados), então o conjunto dos token holders, que são titulares dos tokens de governança que viabilizam a manutenção e administração desse metaversos, pode ser qualificado, a depender das circunstâncias, como uma sociedade de fato/sociedade em comum (general partnership), sendo tributado como tal (de forma transparente e diretamente “nas mãos” dos tokens holders). Inclusive, há jurisprudência do CARF garantindo ao Brasil competência para tributar lucros de empresa estrangeira, quando caracterizado um estabelecimento permanente no Brasil (A título de exemplo, confira-se o acórdão nº 2202-003.114, proferido nos autos do Processo Administrativo nº 10980.729160/2012-43). No Brasil, não há uma lei em sentido estrito fazendo referência à definição de estabelecimento permanente material ou pessoal. Sem prejuízo, entendemos que o artigo 1.142, §§ 1º e 2º do Código Civil; artigos 126, inciso III, e 127, II, § 1º, do Código Tributário Nacional; artigo 27, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei 5.844/1943; artigos 159, 468, 469 e 612 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018); e artigo 76, §§ 1º, 2º e 3º da Lei 3.470/1958 servem de fundamento normativo de validade tanto para a qualificação de um estabelecimento permanente fixo (material), quanto para a qualificação de um agente dependente (estabelecimento permanente pessoal e que independe do local fixo de negócios). A Receita Federal do Brasil, com o intuito de aclarar o tema, trouxe a definição, a nível infralegal (Instrução Normativa 1.681/2016), do estabelecimento permanente material (local fixo de negócios).

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 4ª Edição. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 10ª edição, 2016.

GOMES, Daniel de Paiva. O Direito Tributário, linguagem, método e “smart contracts”: como as tecnologias de registro distribuído podem tornar mais eficiente o controle da incidência tributária. *In*: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar. **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

GOMES, Eduardo de Paiva. Direito, tecnologias de registro distribuído e o (falso) choque de realidades entre fato jurídico e “fato DLT”: premissas jurídicas e tecnológicas para delimitação dos eventos juridicizáveis. *In*: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar. **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

GOMES, Eduardo de Paiva. *Tributação da Impressão 3D: Blueprint, software e impressora 3D*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2021.

GOMES, Eduardo de Paiva; GOMES, Daniel de Paiva. Metaverse as a platform (MAAP), metalinguagem e direito. *In*: GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; CONRADO, Paulo Cesar. **Criptoativos, Tokenização, Blockchain e Metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos**. 1ª ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2022.

IVO, Gabriel. O Direito e a Inevitabilidade do cerco da linguagem. *In*: O Constructivismo Lógico-Semântico. vol.1. São Paulo: Noeses, 2014

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MORCHÓN, Gregório Robles. As Regras do Direito e as Regras dos Jogos – Ensaio sobre a Teoria Analítica do Direito.

ROBLES MORCHON, Gregório. O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito. Tradução de Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manoel, 2005.