
**DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: BEPS E A
REALIDADE BRASILEIRA*****TAXATION CHALLENGES IN THE DIGITAL ECONOMY: BEPS AND
THE BRAZILIAN REALITY*****YURI NATHAN DA COSTA LANNES**

Pós-Doutorando na Universidade de Brasília (UNB). Doutor pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Mestre pela Universidade Nove de Julho. Especialista em Direito Público pela UNIDERP e em Direito Tributário pela PUC-SP. Diretor de Relações Institucionais do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito – Conpedi. Professor Convidado do Programa de Pós-Graduação da Universidade Presbiteriana Mackenzie e da PUC/PE.

FULVIA HELENA DE GIOIA

Doutora em Direito Político e Econômico pela UPM/SP e Mestre em Teoria do Estado pela PUC/SP. Coordenadora do curso de pós-graduação lato sensu/EAD “Tributação e Negócios” e professora de Direito Tributário e Processo Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie. Coordenadora do Núcleo Tributário da Escola Superior da Advocacia-OAB/SP.

JORGE EDUARDO BRAZ DE AMORIM

Doutorando em Direito e Professor Colaborador Docente - Universidade de Oviedo, Espanha. Pesquisador subvencionado pelo Programa de Apoio y Promoção de Investigação do Vice-reitorado de Investigação da Universidade de Oviedo – PAPI-21-PF-11



RESUMO

Objetivo: o presente artigo científico trata dos desafios da tributação da economia digital, com o objetivo de analisar os relatórios e propostas do plano BEPS (que busca tratar da erosão tributária e transferência de lucros), identificando as adversidades enfrentadas pela União Europeia e os desafios da tributação da economia digital que chegam a realidade brasileira.

Metodologia: utiliza-se do método dedutivo, alinhado a técnicas de pesquisa bibliográfica, análise jurisprudencial e relatórios envolvendo a economia digital e a tributação, na busca de compreender a situação enfrentada pelos Estados e contribuintes na dinâmica da tributação das atividades econômicas.

Resultados: um dos principais resultados refere-se à União Europeia, que tem tomado a frente nas discussões relacionadas à erosão fiscal e a transferência de lucros, decorrentes da dinâmica da economia digital, de maneira proativa, buscando decifrar o comportamento de empresas no espaço virtual, refletindo sobre as soluções possíveis a tributação.

Contribuições: a pesquisa trata de um momento de grandes transformações oriundas da tecnologia digital, sendo impreterível as reflexões que a academia pode e deve fazer para colaborar na compreensão dos desafios de uma nova era que se inicia, principalmente quando se fala de tributo, que serve como ferramenta a manutenção econômica do Estado.

Palavras-Chave: Tributação da economia digital; Plano beps; Desafios tributários; Direito tributário digital.

ABSTRACT

Objective: *this scientific paper dealt with the challenges of taxation of the digital economy, with the objective of analyzing the reports and proposals of the BEPS plan (base erosion and profit shifting), identifying the adversities faced by the European Union and the taxation challenges of the digital economy and how that affect the Brazilian reality.*

Methodology: *the deductive method, aligned with bibliographic research techniques, jurisprudential analysis and reports involving digital economy and taxation, in the search to understand the situation faced by states and taxpayers in the dynamics of taxation of economic activities.*



Results: *one of the main results refers to the European Union, which has taken the lead in discussions related to tax erosion and profit transfer, resulting from the dynamics of the digital economy, proactively seeking to decipher the behavior of companies in the virtual space, reflecting on possible solutions to taxation.*

Contributions: *the research is a moment of great transformation stemming from digital technology, and it is unpredictable the reflections that the academy can and must make to collaborate in understanding the challenges of a new era that begins, especially when talking about taxes, which serves as a tool the economic maintenance of the State.*

Keywords: *Taxation of the digital economy; BEPS; Tax challenges; Digital tax law.*

1 INTRODUÇÃO

O tema que se pretende trabalhar nesta pesquisa se relaciona diretamente com os dinâmicas de uma sociedade que sofre inúmeras transformações pela tecnologia digital, constituídas em um ambiente eletrônico.

Entre tantas outras transformações, é perceptível que há uma migração dos bens corpóreos para os bens incorpóreos, entre o tangível e o intangível, entre o exercício da propriedade para o exercício do direito de utilização. Essa migração das relações construídas em um espaço analógico e físico passam a dar lugar à relações constituídas em um espaço digital e virtual.

Ocorre que, tais circunstâncias acabam por afetar a vida em sociedade, e por consequência, as relações econômicas, jurídicas e políticas. E por conseguinte tem havido um esforço dos operadores do direito para encontrar soluções viáveis aos problemas concretos de uma sociedade digital.

O problema da pesquisa, assim, se concentra na análise dos problemas que o sistema jurídico tributário está enfrentando, buscando apontar caminhos reflexivos que podem nos tirar do lugar tradicionalmente visto no direito.

Objetiva-se, então, identificar os problemas que a dinâmica da economia digital poderá gerar para o direito tributário em relação ao contribuinte e, na sua finalidade, que é a própria manutenção do Estado e no financiamento dos direitos sociais.



Como objetivos específicos, se pretende analisar os desafios jurídicos relacionados à economia digital, compreender os desafios da tributação da era digital, identificando as principais questões da tributação da economia digital no Brasil e na União Europeia.

Justifica-se a pesquisa, pois se trata de um momento de grandes transformações oriundas da tecnologia digital, sendo impreterível as reflexões que a academia pode e deve fazer para colaborar na compreensão dos desafios de uma nova era que se inicia, principalmente quando se fala de tributo, que serve como ferramenta a manutenção econômica do estado.

Para tanto, a metodologia empregada será a dedutiva, atrelada a métodos de pesquisa bibliográfica, com análise de textos jurídicos, nacionais e internacionais, sobre os temas, verificação jurisprudencial e de relatórios relacionados a tributação da economia digital.

Em um primeiro momento se apontará as questões atinentes à economia digital e dos desafios relacionados a esta ordem, para em um segundo momento se ponderar os problemas enfrentados e as soluções que aparecem no horizonte da União Européia relacionados ao direito tributário e a redução da erosão fiscal e, ao final, buscar-se-á compreender as principais fragilidades do sistema tributário brasileiro frente a Era Digital.

2 ECONOMIA DIGITAL E OS DESAFIOS JURÍDICOS RELACIONADOS

Ao longo dos últimos anos, um dos temas que mais tem repercutido a esfera jurídica está relacionado as transformações evidenciadas pela revolução da tecnologia digital. Isto porque a transformação digital tem como premissa básica a mudança da forma como se atinge e como se busca atender as necessidades próximas do ser humano.



As necessidades mais elementares continuam sendo as mesmas desde a compreensão da comunidade humana como um conjunto de pessoas (ou a chamada de sociedade de caçadores-coletores). Alimentação, abrigo, locomoção e comunicação se apresentam como necessidades constantes entre humanos, mas a forma de satisfação destas necessidades vem sofrendo modificações com o passar do tempo.

Por volta de 13.000 a.C., com o início da Sociedade Agrícola (DAVIES, 2018), esta sociedade primitiva passou a dominar técnicas de agricultura e irrigação, o que mudou hábitos relacionados à alimentação, mas também permitiu a afixação de grupos humanos em assentamentos, modificando a forma de se abrigarem, além de impactos indiretos no desenvolvimento da comunicação, recreação, arte, e locomoção, já que agora teriam mais tempo livre.

De lá para cá, muita coisa mudou quanto a forma de satisfazer as necessidades, além das mudanças na estrutura de produção. A própria definição de riqueza e poder vem sendo transformada com o passar do tempo, e Klaus Schwab (2019) bem demarca essas mudanças em sua obra “A quarta revolução industrial”. Inicialmente o que definia a riqueza e poder era a capacidade de possuir terras, depois o capital, e atualmente a era da informação. Neste sentido, aponta muito bem Patricia Peck Pinheiro (2021, p. 25):

Na Era Agrícola, como vimos, o instrumento de poder era a terra, cujo domínio, no mundo ocidental, estava fortemente centralizado pela Igreja. Assim, o Direito era canônico, baseado em forte hierarquia, sob a justificativa de manter o controle e a paz social. Na Era Industrial, o instrumento de poder era o capital, que viabilizava os meios de produção. O domínio dele deveria ser do Estado, que deveria proteger suas reservas contra ataques de outros Estados, sob a justificativa da soberania. O Direito, portanto, torna-se estatal e normativo, dentro de um sistema de comando e controles sobre os conceitos de territorialidade e ordenamento, em que a burocracia jurídica se transforma em mecanismo para a diminuição dos erros jurídicos e de monopólio da força. Na Era Digital, o instrumento de poder é a informação, não só recebida, mas refletida. A liberdade individual e a soberania do Estado são hoje medidas pela capacidade de acesso à informação. Em vez de empresas, temos organizações moleculares, baseadas no indivíduo. A mudança é constante e os avanços tecnológicos afetam diretamente as relações sociais. Sendo assim, o Direito Digital é, necessariamente, pragmático e costumeiro¹⁶, baseado em estratégia jurídica e dinamismo.



Tanto a sociedade superinteligente (sociedade 5.0), marcada pela hiper conectividade, quanto a indústria 4.0, demarcada pela incorporação de sistemas físicos cibernéticos na estrutura de produção, são sinais presentes da nova era digital. O desenvolvimento de tecnologias digitais, baseada em dados e informações, assim como as tecnologias que vão sendo dominadas pelos humanos ao longo das eras, modificam e transforma a interação, as estruturas sociais, o modo de viver, a economia, a política e, também o direito.

Especificamente sobre o direito, esta nova era possui demandas próprias, capazes de estremecer as bases tradicionais da dinâmica jurídica. Do direito público ao direito privado, há uma forte resistência ao rompimento das formalidades, elemento quase intrínseco. Redimensionar os signos e significados adotados pelas teorias tradicionais do direito, além da análise interpretativa da norma não parece ser uma tarefa fácil.

Especialmente no direito brasileiro, se analisada a tributação sobre software, à luz da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, se terá um exemplo perfeito da dificuldade de se adaptar a interpretação aos desafios da tecnologia.

Ocorre que, essa dificuldade não é exclusiva do modelo jurídico brasileiro, situação similar, levou Julie E. Cohen (2022) a escrever um artigo intitulado “*From Lex Informatica to the Control Revolution*”, o qual se reflete, entre outras questões, como que a tecnologia digital provoca rupturas organizacionais e como elas afetam os estudiosos que ensinam, pensam e escrevem sobre *techlaw* de maneiras mais profundas do que são comumente reconhecidas e discutidas e que geram um necessário redesenho organizacional e institucional capaz de se adaptar à sociedade da informação.

Sinaliza a autora (COHEN, 2022) que o direito, tal como constituído ao longo dos últimos anos, não é suficiente à regulação para a era digital, bem como a ausência de estado, como percebido em outras oportunidades, é capaz de gerar violações aos indivíduos da sociedade, sendo que o marco regulatório das tecnologias deixa clara a necessidade de adaptações e reformulações na estrutura do direito.



Em recentes decisões, a cerca da incidência de ISS (Imposto sobre serviços) ou ICMS (imposto sobre circulação de mercadoria), tem apontado para o seguinte:

A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. (STF, 2021)

Mas não é só na seara tributária que o direito encontra desafios, a tecnologia NFT (*Non-Fungible Tokens*, ou traduzido “tokens não fungíveis”) possui uma difícil definição e apropriação pelas teorias do direito civil. A natureza jurídica do termo, conforme aponta (MARTINS, 2022):

[...] os NFTs podem, à primeira vista, se assemelhar a itens artísticos, uma vez que eles se encontram atrelados a obras digitais. Todavia, é evidente que os Tokens não se encaixam nos parâmetros de “arte” tradicionais das escolas apresentadas anteriormente. Isso porque, ao se analisar a sua funcionalidade, não é possível observar nenhum dos padrões delimitados tanto pela escola pedagógica quanto pela escola expressiva, que se baseiam na subjetividade do item artístico. No ponto, mesmo que os arquivos vinculados aos Tokens possam transmitir ideais clássicos de arte, como o belo e a representação da natureza, observa-se ao se investigar a real finalidade dos códigos que os NFTs surgem e se desenvolvem de modo a apenas possibilitar a venda da propriedade artística a partir da sua inserção no criptomercado.

O direito civil cuidou de apresentar alguns parâmetros aos bens, mormente a partir do artigo 79 do Código Civil Brasileiro, entretanto a definição entre bens corpóreos e incorpóreos ficou a cargo da doutrina e jurisprudência.

A classificação que poderia se dar ao NFT é de um bem digital, incorpóreo, acessível apenas pelo meio eletrônico. Ocorre que, o NFT funciona como um selo que garante infungibilidade sobre um determinado ativo, mas não está claro se os direitos sobre ele se relacionam com o bem em si, ou com o selo. Isto porque, a depender do ativo o direito não se estende à obra intelectual e com as relações que dela surgem, como



a disponibilidade (exploração econômica da obra artística, ou sua destruição etc.). Ou será preciso dar novos contornos ao direito de propriedade, ou reconhecer a não aplicabilidade do direito de propriedade sobre o NFT.

Bobbio, (2006, p. 215) apresenta o raciocínio analógico como um dos métodos possíveis para a interpretação da norma, nos casos em que o ordenamento jurídico apresentasse lacunas e, assim, integrar o ordenamento jurídico. Explica o autor que “o raciocínio por analogia tem uma estrutura similar ao silogismo, só que a sua proposição menor, em lugar de ser constituída por uma afirmação de identidade, é constituída por uma afirmação de semelhança” (BOBBIO, 2006, p. 2016).

O fato é que as semelhanças entre os elementos constituídos no ambiente digital e eletrônico são de tal forma complexos que a semelhança entre os espaços físicos e virtuais tornam o juízo analógico inviável. Ou na pior das hipóteses, torna o sistema jurídico anacrônico, com remendos que se mostram inviáveis ao alcance da segurança jurídica esperada pelo ordenamento, vide o caso do ISS e ICMS ao longo das decisões do STF. Dito isto, é fundamental o aprofundamento destes impactos nas relações jurídico-tributárias na União Europeia como uma luz para compreensão do problema.

3 OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA UNIÃO EUROPEIA

O desafio para a tributação da economia digital no seio da União Europeia começa pela própria definição de “economia digital”. Desenvolver uma tributação específica para a economia digitalizada exige que se defina o que é economia digital, mister que se revela complexo. Assim reconheceu a própria União Europeia (EU), asseverando que a dificuldade reside no ininterrupto e veloz surgimento de novas tecnologias, que, com a mesma velocidade com que se renova, também amplia seu próprio campo de atuação, “digitalizando” um número cada vez maior de setores da economia tradicional (Europe Commission, 2014, p. 11).



Não obstante ao desafio de cumprir com o requisito de definição de economia digital, a verdade é que nos constantes relatórios da União Europeia, que serão tratados nas linhas seguintes, muitos deles baseados em conclusões de trabalhos da *Organization for Economic Cooperation and Development*¹ (OCDE), fica clara a opção pelo desenvolvimento de uma tributação específica destinada à economia digitalizada. Caminho, por exemplo, distinto ao que parece seguir alguns países da América Latina tais como México, Peru, Colômbia, Paraguai e Equador, que optaram por adaptar seus sistemas tributários à nova ordem econômica, garantindo a incidência dos tributos já existentes, aos novos modelos de negócios em formato digital (SÁNCHEZ; TOLEDO, 2019, p. 27-35).

A despeito de reconhecer a necessidade de se marcar a diferença entre os modelos de negócios, os inerentes à economia tradicional com relação aos que estão inseridos na economia digital, a doutrina adverte que a questão de maior relevância não se reflete em encontrar uma tributação específica pelo simples fato de se estar diante de uma atividade singular e distinta das atividades econômicas tradicionais. Neste sentido, se vem recalçando que o elemento mais importante a se ter em conta reside na evidente “transnacionalização” das atividades econômicas, que, por sua vez, condena os princípios e conceitos clássicos de tributação internacional, construídos a partir da ideia da soberania tributária estatal, à inaplicabilidade (CORREA, 2020, p. 20).

No relatório da Ação 1 do BEPS², a OCDE alerta para alguns desafios que precisam ser superados para se lograr uma tributação efetiva da economia digital. Assim dispõe:

La economía digital y sus modelos de negocio presentan algunas características claves que resultan potencialmente relevantes desde una perspectiva fiscal, entre las que se incluyen la movilidad, la importancia de los datos, los efectos de la red, la proliferación de modelos de negocio multilaterales, una tendencia hacia el monopolio u oligopolio y la volatilidad. Entre los tipos de actividad analizados se incluyen diversas categorías: comercio electrónico, tiendas de aplicaciones,

¹ Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento

² Base Erosion and Profit Shifting Action Plan (Plano de Ação BEPS), trata-se de um plano de ação desenvolvido pela OCDE, que visa o combate à erosão da base tributária e ao desvio de lucros para jurisdições de baixa tributação.



publicidad en línea, computación en la nube, plataformas participativas en red, negociación de alta frecuencia y servicios de pago en línea [...] (OCDE, 2015, p. 5-6).

Entre estes desafios a facilidade de transferir ativos intangíveis assume uma posição de destaque, posto que a partir desta característica alguns elementos clássicos para o exercício da tributação deixam de possuir aplicação eficiente (RODRÍGUEZ, 2017, p. 396).

Neste sentido, como exemplo do efeito negativo da deslocação de ativos intangíveis, é possível citar a ausência de conexão entre o local onde o rendimento é gerado e o local onde ele é recebido, uma vez que numa economia baseada em ativos intangíveis, os negócios realizados neste ambiente são independentes da existência de um estabelecimento físico no local onde o valor é gerado, permitindo que o rendimento seja recebido numa jurisdição diferente daquela em que a atividade econômica é realizada.

Assim sendo, a ampla maioria das empresas que empreendem com base nos novos modelos de negócios tem como principal característica não possuírem uma presença física nos locais onde são comercializados os produtos ou serviços. Portanto, podem alocar sua sede ou estabelecimento estável em jurisdição tributária mais favorável³, comercializando produtos e serviços de forma global e remota e tributando desde uma jurisdição de reduzida carga fiscal ou, em alguns casos, com ausência de tributação.

Uma mudança necessária passa por repensar os conceitos de sede e estabelecimento estável que se baseiam na presença física no local de comercialização do produto ou serviço.

Desta forma, mostra-se necessário atualizar e padronizar conceitos sobre os quais se assentam os modelos tradicionais de tributação. O que não significa

³ Necessários, segundo os princípios da residência ou da territorialidade, para que se configure o ponto de conexão do contribuinte com a respectiva jurisdição tributária impositiva (JARA, 2019, p. 253).



necessariamente padronizar os sistemas tributários, posto que a padronização afetar a soberania de cada Estado, substituindo as exigências de justiça tributária valoradas por cada ordenamento nacional, por uma *Tax by Design* (NOVOA, 2015, p. 125-126).

A fim de desenvolver caminhos para sanear os desafios da tributação da economia digital, vários Estados e organizações internacionais, liderados pela OCDE, criaram um grupo de trabalho com o objetivo de alcançar uma solução coordenada e harmoniosa a nível mundial (OCDE, 2018).

Em relatório publicado em 2019, a OCDE, com fundamentos nas razões acima expostas, reafirma os desafios para se alcançar uma eficiente tributação da economia digital e submete para consulta, em conformidade com a proposta de um marco comum, a possibilidade de se desenvolver "um novo ponto de conexão que não dependeria da existência de uma presença física na jurisdição, mas que se basearia principalmente nas vendas nessa jurisdição" (OCDE, 2019, p. 21).

Como já apontado, dado que a economia digital está intimamente ligada à globalização, a solução para tais desafios requer coordenação a nível internacional. A falta de um consenso global sobre um modelo único de tributação da economia digital é o principal desafio a ser superado pelo supracitado grupo de trabalho da OCDE e, a um nível interno, na Europa, pela própria União Europeia.

Por este motivo, uma solução concertada tem se revelado uma tarefa difícil de se alcançar. Existe posições divergentes entre os membros da OCDE que podem ser sistematizadas em três grupos. O primeiro grupo é constituído por jurisdições e organizações que defendem a criação de um imposto específico aplicado à economia digital, baseado em novos conceitos e princípios jurídico-tributários. O segundo grupo advoga a manutenção do sistema tributário atual, mas com adaptações que garantam uma aplicação eficaz aos novos modelos de negócio. E o terceiro grupo defende a não tributação alegando que não se justifica tal esforço, posto que a perda de receitas fiscais provocada pela ausência de tributação da economia digital será compensada pelo



crescimento económico e conseqüente criação de emprego que o desenvolvimento da economia digital proporcionará (CERRILLO, 2019).

Embora com avanços consideráveis, a OCDE, por via do Marco Inclusivo BEPS, não alcançou uma resposta efetiva para resolver as perdas de receitas fiscais que já atingem níveis consideráveis⁴. Por esta razão, embora a maioria das jurisdições e organizações internacionais reconheçam e participem ativamente nos estudos e discussões do Grupo de Trabalho da OCDE, alguns países da UE, como Espanha, Itália, Hungria, França, entre outros, a fim de paliar a perda de receitas fiscais que têm vindo a sofrer, resolveram se antecipar ao relatório final do Grupo de Trabalho da OCDE para criar unilateralmente impostos a incidir em certos serviços inseridos na economia digital.

Como exemplo de tributo a incidir sobre a economia digital criado unilateralmente entre os Estados Membros da UE é possível identificar o Imposto sobre determinados serviços digitais criado pela Espanha através da Lei 4/2020, de 15 de outubro, que incide sobre os serviços de publicidade *online*, de intermediação para facilitação de entrega de bens e serviços, bem como sobre os serviços de transmissão de dados pessoais.

A necessidade de observar tratados e convênios firmadas pelo Estado espanhol, impõe a restrição da necessária vinculação da empresa ao território para o exercício de imposição direta sobre renda e patrimônio. Desta forma, o único caminho imediato foi criar um imposto que se apresenta como um tributo indireto⁵ e que se vincula ao território à medida que se localiza nele alguns dos seus usuários. Logo, alheio, ao menos em tese, à discussão quanto à ausência de presença física, por se pautar em um novo ponto de conexão consubstanciado pela vinculação do serviço ao território por via da presença de alguns de seus usuários.

⁴ Cumpre ressaltar que houve um avanço significativo com a formalização do chamado *BEPS 2.0 Globe*, acordo inserido em um novo marco inclusivo que tem por objetivo estabelecer um mínimo de tributação a ser observado pelas jurisdições tributárias, como medida ante erosão de bases imponíveis (OECD, 2021). Todavia, ainda que represente um avanço, o novo marco inclusivo não tem por objetivo estabelecer uma tributação específica para a economia digital e, por este motivo, não será objeto de estudo neste trabalho.

⁵ Característica questionável (CERRILLO, 2019, p.90).



Em realidade, com a proposta do novo tributo, Espanha pretende somente mitigar os efeitos negativos das perdas de receitas fiscais e contornar paliativamente a falta de consenso internacional quanto à reformulação do clássico ponto de conexão para tributação do Estado fonte, ou seja, o conceito de estabelecimento permanente (SARANDESES; AMORIM, 2020).

Há que se destacar o importante papel desempenhado pela Comissão Europeia que, por seu pioneirismo, estruturou elementos que possibilitaram alguns Estados Membros a sacar a diante instrumentos para se garantir a tributação da economia digital, como foi o caso de Espanha, citado aqui como exemplo.

Neste sentido, destacam-se duas propostas de Diretiva da Comissão Europeia, a primeira referente a criação do "imposto sobre serviços digitais" e a segunda, pela qual se pretendia desenvolver um ponto de conexão alternativo ao estabelecimento permanente, denominado pela proposta de "presença digital significativa".

De acordo com a primeira proposta de Diretiva, o "imposto sobre serviços digitais" seria implementado em três fases. Na primeira fase se criaria um imposto transitório em cada Estado Membro da UE, correspondente a 3% sobre as receitas das 150 maiores empresas da economia digital. A segunda fase representaria o desenvolvimento de um modelo único de tributação "digital" para todos os Estados-Membros. E, por fim, na terceira fase se daria a padronização do modelo único interno da UE com o modelo global de tributação da economia digital que se pretende alcançar através do grupo de trabalho da OCDE (*Comisión Europea*, 2018a).

Concomitante com a proposta de Diretiva para criação do "Imposto sobre serviços Digitais" a Comissão Europeia também apresentou uma proposta de Diretiva para a criação da "presença digital significativa" com o objetivo de revisar o conceito de estabelecimento permanente, tanto para garantir o ponto de conexão necessário para a implementação do "imposto sobre serviços digitais", como para efeito de aplicação de tal conceito ampliado no imposto sobre sociedades, de cada Estado membro (COMISSION EUROPEA, 2018B).



De acordo com a Diretiva, a “presença digital significativa” (ou “pegada digital”) ocorreria por uma de três hipóteses: 1- se a empresa digital faturasse mais de 7 milhões de Euros no Estado Membro; 2 – se a empresa digital possuísse mais de 100 mil utilizadores no Estado Membro ou; 3 – se a empresa possuísse mais de 3 mil contratos de serviços digitais com utilizadores empresariais no Estado Membro. Havendo uma das três hipóteses acima descritas se configuraria a “presença digital significativa” que, por sua vez, serviria de ponto de conexão para a tributação do Estado fonte.

Apesar da ausência de aprovação, ambas as propostas de Diretivas, ainda que não tenham entrado em vigor, representam um legado importante, uma vez que os elementos propostos pela Comissão Europeia deram base para que alguns Estados Membros pudessem levar a efeito a criação de impostos unilaterais para a tributação da economia digital, que, por sua vez, podem surtir um duplo efeito: i) servir como um paliativo para a perda de receitas fiscais, e; ii) como um instrumento de pressão política, seja para a própria UE, no sentido de aprovar Diretivas como as propostas em 2018, seja direcionada à OCDE, visando forçar um avanço quanto ao marco inclusivo do BEPS, para criação de uma solução definitiva e concertada, ao nível internacional, que possibilite uma tributação direta e indireta no seio da economia digital.

4 IMPOSTOS INCIDENTES SOBRE A ECONOMIA E PACTO FEDERATIVO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL BRASILEIRO: IMPRESCINDIBILIDADE DA CONSTRUÇÃO DE UM NOVO MODELO

Como apontado anteriormente, as transformações provocadas pela evolução tecnológica num processo crescente que se intensifica pela retroalimentação, que inauguraram a denominada Era Digital, inegavelmente, geraram reflexos nos mais diversos campos das relações humanas e do conhecimento (cultural, educacional, econômico, financeiro, interpessoal etc.), provocando profundas alterações



comportamentais, ultrapassando fronteiras, e, especialmente, alterando a tangibilidade e concretude relativas a tempo e espaço.

Com isso, no campo do Direito passa-se a constatação da insuficiência normativa para controle e regulação de condutas e relações interpessoais desenroladas num ambiente agora virtual. Essa realidade não é nem desconhecida e nem negada pelos operadores do Direito nas suas diferentes áreas de atuação (civil, contratual, autoral, comercial econômica, penal, financeira, tributária), considerando-se, ainda, que todas as questões daí emergentes não encontram fronteiras territoriais. No entanto, as dificuldades para implementação de alterações no sistema jurídico que sejam aptas e eficazes é o grande desafio.

Numa expressão abrangente fala-se em “Direito Digital”, o que englobaria todo o conjunto normativo que tenha por objeto regular condutas e relações entre pessoas (físicas ou jurídicas) no espaço e tempo virtual, cada vez mais ágeis, complexos e menos tangíveis, possível por meio dos avanços tecnológicos.

No que se refere ao objetivo do presente, pretende-se trazer à reflexão algumas das dificuldades enfrentadas para a tributação de atividades econômicas desenvolvidas nesse ambiente (eletrônico-digital), assim como sinalizar eventuais possibilidades de reformulação para solução das dificuldades atualmente enfrentadas.

Certamente, o espaço digital traz modificações nas relações econômicas que impactam a estruturação constitucional tributária atual, construída por meio da outorga rígida de competências para instituição de tributos entre os entes federados (União, Estados, DF e Municípios) com base em situações fáticas sinalizadoras de conteúdo econômico (por exemplo, renda ou lucro, comércio, industrialização, importação, operações financeiras, propriedade e prestação de serviços).

Assim, norteadada pelo princípio da legalidade estrita, a incidência tributária depende da identificação, local e momento da ocorrência do fato gerador, bem como do sujeito que o pratica. Consequentemente, é pressuposto da obrigação tributária a materialização da situação legal hipotética.



Aí estão os desafios: como identificar o nascimento da obrigação diante da imaterialidade, da extraterritorialidade e despersonalização?

Como assinala GRECO (2018, p. 782-784), os maiores problemas da tributação na economia digital decorrem da “desmaterialização de bens”, da “desterritorialização das atividades” e da “desintermediação das transações”.

Assim, a identificação da ocorrência do fato gerador do ICMS (Imposto sobre Operação de Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal – art. 155 da CF/88), de competência estadual, cuja incidência nas operações de consumo pressupõe a transferência de titularidade do bem submetido ao comércio (mercadoria), pressupõe a existência corpórea da “mercadoria”, o que, em alguns casos, será de impossível verificação no espaço virtual. Ademais, a verificação do local da ocorrência da comercialização de determinado bem de acordo com as regras hoje vigentes - o estabelecimento comercial – também pressupõe a tangibilidade e, portanto, se mostra uma solução igualmente insatisfatória.

Da mesma forma, a prestação de serviços, fato gerador do ISS (Imposto sobre Serviços – art. 156 da CF/88) enfrenta dificuldades quanto a caracterização do “serviço” e a segmentação do que pode ou não ser considerado como tal diante da diversidade de possibilidades ofertadas no ambiente digital.

Residem nesse campo, as dificuldades de segmentação entre o que configura “aquisição de bem” ou “direito de uso”, levando às discussões relativas à tributação (ou não) pelo ICMS ou pelo ISS, de *softwares* em cada uma das suas formas (de “prateleira”, por “*download*”, por encomenda) ou da disponibilização de filmes e músicas pelas plataformas digitais (*Google Play, Amazon, Spotify, etc.*).

Mas não é só. A tributação da renda, já objeto de grande preocupação no mundo globalizado, especialmente no que concerne ao risco de “dupla tributação”, revela-se mais desafiadora no espaço virtual, tendo em vista as dificuldades advindas da volatilidade territorial.



As dificuldades relativas à tributação internacional da renda (ou lucro) afetam não somente o Brasil. Internacionalmente, levaram ao Plano de Ação do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) no âmbito da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). As medidas, em suma, são propostas e sinalizam caminhos, mas mostram insuficientes para representar uma solução efetiva.

No Brasil, a complexidade do sistema tributário e sua atual estruturação demanda urgentemente uma revisão que seja apta para a adequação à nova realidade, o que é quase um consenso entre os operadores do Direito. Busca-se, então, nos sistemas tributários da União Européia e do EUA algumas possibilidades para efetivação de ajustes na política normativa tributária brasileira. Um exemplo bastante disseminado é a tributação sobre o consumo e serviços de forma unificada, a exemplo do IVA (imposto sobre valor agregado)

Nessa direção, CALIENDO, analisando o sistema tributário nacional, afirma que há “uma forte incompatibilidade com as mudanças estruturais, decorrentes das inovações tecnológicas, especialmente em razão da tributação distribuída sobre o consumo, em ICMS (Estados e DF); IPI e PIS/COFINS (União) e ISS (Municípios)”, sugere, ao final, a “adoção pelo país de um modelo IVA, nos termos mencionados pela OCDE em seus estudos sobre economia digital” (CALIENDO, 2018, p. 806).

O momento atual é de inúmeras propostas oriundas de reflexões doutrinárias e de projetos de reforma tributária. Todavia, os entraves são vários e passam também pela resistência de alteração da repartição do produto da arrecadação tributária entre os entes federados.

A autônoma administrativa dos Entes Federados é garantia prevista constitucionalmente e o equilíbrio do pacto federativo decorre também das verbas destinadas a cada um dos Entes.

A saúde financeira dos entes, atrelados a autonomia e equilíbrio do pacto federativo estão intrinsecamente ligadas as receitas obtidas: diretamente com a cobrança dos impostos (art. 153 a 156 da CF); com a repartição da arrecadação dos



impostos de forma direta (art. 157 e 158 da CF/88) e; de forma indireta, por meio dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios (art. 159 da CF/88).

A proposta de criação de um IVA, no Brasil, passa pela discussão acerca da competência e refletirá na distribuição de receitas entre os entes federados, implicando diretamente e indiretamente em seus interesses e autonomia.

Ao estudar as tendências da tributação dos serviços digitais no mundo e no Brasil, é de se ressaltar a necessidade de que eventual reforma deverá atender, dentro do possível, os interesses de todos os Entes com a advertência que o “Brasil deve mover-se em direção à simplificação e não o contrário”⁶ (TAVARES; TOLEDO; CERVIÑO, 2021, p. 345-346).

Nessa direção, tomando como referencial o atual regime único de arrecadação (Simples Nacional), previsto pela Lei Complementar 123/06 e fundado constitucionalmente no art.146, III, *d*, que remete à lei complementar a definição de tratamento diferenciado e favorecido de tributação”, Marco Aurélio Greco propõe a implantação de “um regime de tributação adequado ao setor de informática [... mediante a] unificação do recolhimento de impostos e contribuições, criando o que se poderia denominar de “Simples Informático”. (2018, p. 790).

A simplificação do regime da arrecadação por meio da concentração da competência no ente federado central (União), com previsão de redistribuição do produto arrecadado entre os demais (Estados e Municípios), como já se verifica no atual Simples Nacional, é inteiramente compatível com o ordenamento constitucional e mostra-se uma possível solução para minimizar os problemas apontados.

Não se pode desconsiderar a emergente necessidade de adaptação e evolução do Direito às mudanças fáticas da evolução das sociedades no tempo e no espaço, assim como o reconhecimento da diferença de velocidade de ambas.

Não obstante, há que se encontrar o ponto de equilíbrio para que não haja inversão da lógica finalística do sistema jurídico, ou seja, que as soluções venham,

⁶ Tradução livre do original: “*Needless to say, Brazil should move towards simplification, not the opposite*”.



antecipadamente, postas pelo Poder Legislativo, a partir da prevenção hipotético-normativa; e não da atuação do Poder Judiciário, a partir de conflitos de interesses cuja proliferação somente abala as estruturas de segurança que sustentam a higidez do sistema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo se debruçou sobre as questões relacionadas aos desafios que o direito, em especial o direito tributário, tem enfrentado frente aos movimentos disruptivos da economia digital.

Inicialmente se analisou os impactos da transformação digital, os desafios impostos à sociedade e ao direito, marcados pelas normas subjuntivas, delineadoras de comportamentos sociais. Percebeu-se que há uma grande dificuldade de se adaptar as normas jurídicas existentes aos fatos e interações sociais que acontecem no ambiente virtual e, aí não só ao direito tributário. A transformação digital e a migração das relações a um ambiente virtual se mostram desafiador para a compreensão humana e todas as dinâmicas que delas decorrem.

A União Europeia tem tomado a frente nas discussões relacionadas à erosão fiscal e a transferência de lucros, decorrentes da dinâmica da economia digital, de maneira proativa, buscando decifrar o comportamento de empresas no espaço virtual, refletindo sobre as soluções possíveis a tributação.

No Brasil, por sua vez, tem enormes desafios à tributação da economia digital, isto porque o problema não se resume a criação de novos tributos que possam dirimir as controvérsias, tampouco a interpretação de incidência de um ou outro tributo já existente (conflito de competência), mas passa por interesses intrínsecos a manutenção dos próprios entes federados, bem como da repartição das verbas arrecadadas.



É perceptível a erosão da arrecadação tributária em razão de atividades desenvolvidas no ambiente virtual, além da migração das relações de propriedade e mercancia para a disponibilização de serviços.

Assim sendo, se mostra impreterível um amplo debate entre Entes Federados, empresas e sociedade para encontrar novos caminhos para solucionar os problemas que serão típicos de uma sociedade constituída na era digital.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. **O positivismo Jurídico**. tradução de Marcio Pugliesi, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 2006.

CALIENDO, Paulo. Economia Digital e a Criação de um IVA para o Brasil. In: Monteiro, Alexandre (coord). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, pp. 791-806.

CERRILLO, Raquel Álamo. **Un cambio de criterio en la tributación de la Economía Digital Quincena Fiscal Aranzadi**, vol. 1. P. 77-94. Madrid: 2019.

COMISSION EUROPEA. **Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.**, COM (2018) 147 final - 2018/0072 (CNS), 2018b. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0023.02/DOC_1&format=PDF Acesso em: 27 mar. 2022.

COMISSION EUROPEA, **Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales**. COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS), 2018a. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=ES>. Acesso em: 27 mar. 2022.

CORREA, Francisco José Nocete. **La Tributación de la economía digital en el contexto Internacional**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema tributário no Brasil. In: **Revista Brasileira de Direito**, v. 15, n.1, 2019. Disponível em:



<https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 27 mar. 2022.

DAVIES, Judy. **Thinking Ahead To Society 5.0**. Semiconductor Engineering. 2018. Disponível em: <https://semiengineering.com/thinking-ahead-to-society-5-0/>

EUROPE COMISSION. **Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy**. 2014. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf. Acesso em: 27 mar. 2022.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático. In: Monteiro, Alexandre (coord). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

JARA, Isaac Merino; et. al. **Derecho financiero y tributário**: Parte general. Madrid: Tecnos, 2019.

MARTINS, Júlio Silvestre. **Perspectivas da tributação dos Tokens Não Fungíveis (NFTs) no contexto brasileiro**. Monografia. UFRN. Rio Grande do Norte: 2022.

NOVOA, Cesar García. **El derecho tributario actual. Innovaciones y desafíos**. Colaborador: Mayra Alejandra Luna Gélvez. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2015.

OCDE. **El Enfoque Unificado: La Propuesta del Secretariado relativa al Primer Pilar** 9 de octubre, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf> (consultado em 12.11.2019). Acesso em: 27 mar. 2022.

OCDE. **Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015**. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> Acesso em: 27 mar. 2022.

OCDE. **Tax Challenges Arising from Digitalisation** – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2018, Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisationinterimreport_9789264293083-en Acesso em: 27 mar. 2022.

OCDE. **Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy** – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the>



digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm.
Acesso em: 27 mar. 2022.

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Direito Digital**. 7ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.

RODRIGUEZ, María Gabriela Lagos. Disposiciones de las directrices OCDE 2017 sobre los precios de transferencia en los activos intangibles. In: RAQUENA, José Angel Gómez ; GONZÁLEZ, Saturnina Moreno. **Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital**. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2017, p. 391-422.

SÁNCHEZ, Christian; TOLEDO, César. **Tributación de los ingresos generados por la economía digital**: Perspectiva regional. Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 52, Madrid, 2019.

SARANDESES, Isabel García-Ovies; AMORIM, Jorge Eduardo Braz de. “El vínculo en el impuesto sobre determinados servicios digitales: un análisis crítico de la propuesta unilateral de España”, in FRANCISCO, José Carlos; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PIERDONÁ, Zélia Luiza. **Orçamento e tributação**: parâmetros normativos e concretização., Zélia. São Paulo: Eseni, 2020.

TAVARES, Gustavo; TOLEDO, Felipe; CERVIÑO, Gabriel Balbi. *Digital Services Tax: World Trends and the Brazilian Approach*. In: MIRANDA, Aloysio; CAVALCANTI, Flávia; SILVA JR., Antonio Luis (coord.). **Essays in Internacional Taxation – A Tribute to professor H. David Rosenbloom by his Brazilian ITP Alumni**. Rio de Janeiro: Lumen Juris Direito, 2021.

