



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
INSTITUTO DE ECONOMIA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS

GUILHERME DA ROCHA GOMES

DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL:
CONTEXTO NACIONAL E MUNDIAL DO SÉCULO XXI

Rio de Janeiro

2021

Guilherme da Rocha Gomes

Desafios da Tributação da Economia Digital:
Contexto Nacional e Mundial do Século XXI

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto de Economia da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Ciências Econômicas.

Orientador: Professor Dr. Leandro Gomes da Silva

Rio de Janeiro

2021

CIP - Catalogação na Publicação

dd da Rocha Gomes, Guilherme
Desafios da Tributação da Economia Digital:
Contexto Nacional e Mundial do Século XXI /
Guilherme da Rocha Gomes. -- Rio de Janeiro, 2021.
48 f.

Orientador: Leandro Gomes da Silva.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Instituto
de Economia, Bacharel em Ciências Econômicas, 2021.

1. Funções do Estado. 2. Economia Digital. 3.
Referência da Tributação na Economia Digital. 4.
Economia Digital: Caso do Brasil. 5. Conclusão. I.
Gomes da Silva, Leandro , orient. II. Título.

GUILHERME DA ROCHA GOMES

DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: CONTEXTO NACIONAL E MUNDIAL
DO SÉCULO XXI

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao
Instituto de Economia da Universidade Federal do
Rio de Janeiro, como requisito para a obtenção do
título de Bacharel em Ciências Econômicas.

Rio de Janeiro, 12/21/2021.

LEANDRO GOMES DA SILVA - Presidente
Professor Dr. do Instituto de Economia da UFRJ

BEATRIZ AZEREDO DA SILVA
Professora Dra. do Instituto de Economia da UFRJ

CARLOS PINKUSFELD MONTEIRO BASTOS
Professor Dr. do Instituto de Economia da UFRJ

Dedico esse trabalho a minha família
e amigos, com muito carinho e dedicação

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por chegar até aqui, pois Dele recebi muita força diante de tantos obstáculos que eu passei durante essa caminhada. Tenho total gratidão pela minha família, que me deu ânimo, coragem e perseverança para que eu não desistisse. Agradeço ao meu professor orientador pela total apoio e dedicação durante esse trabalho acadêmico. E também muito obrigado a todos os professores da instituição.

A história, a economia, a política, a cultura, a percepção, a memória, a identidade e a experiência estão todas elas hoje mediadas pelas tecnologias digitais. (SANTAELLA, 2013)

RESUMO

As regras internacionais tributárias em vigor se mostram insuficientes para se adequar a um cenário de intensa inovação tecnológica e fácil mobilidade de capitais. Este cenário é nítido no caso da Economia Digital e se tornou ainda mais visível com a pandemia. Sendo assim, a União europeia propôs novas regras para assegurar que as atividades digitais sejam tributadas de uma maneira considerada favorável para o bloco. Não se pode dizer que houve esse grau de avanço em relação ao Brasil. Há um avanço ainda lento na legislação tributária brasileira no que tange às novas formas de tributação existentes, o que tem comprometido a arrecadação dos entes federativos. Logo, o presente trabalho procura caracterizar a economia digital, discorrer sobre as políticas envolvidas com relação a esse novo modelo em diversos países a fim de propor soluções para os desafios inerentes ao sistema de tributação contemporâneo. Através de um levantamento de informações, procurou-se chegar à conclusão de que é possível obter alternativas possíveis que solucionem as questões oriundas do sistema tributário brasileiro de maneira que se torne viável diante dos recorrentes conflitos entre as Empresas e Governos.

Palavras-chave: Economia; Digital; Conflitos; Tributário; Políticas.

ABSTRACT

The international tax rules in force are insufficient to adapt to a scenario of intense and easy capital mobility. This scenario became even more present with a pandemic. Thus, the European Union proposed new rules to ensure that digital activities are taxed in a way considered favorable to the bloc. It cannot be said that there was this degree of progress in relation to Brazil. There is still slow progress in Brazilian tax legislation that does not concern the new forms of existing taxation, or that has compromised the collection of federal entities. Therefore, this work seeks to characterize the digital economy, discuss the policies involved in relation to this new model in several countries in order to reach consensual proportions for the challenges inherent in the contemporary tax system. Through a survey of information, it is consolidated to reach the conclusion that it is possible to obtain possible alternatives that solve the issues arising from the Brazilian tax system in a way that becomes viable in the face of recurring conflicts between Companies and Governments.

Keywords: Economy; Digital; Conflicts; Tax; Policies.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	13
1. FUNÇÕES DO ESTADO.....	14
1.1 Função Alocativa	14
1.2 Função Distributiva.....	15
1.3 Função Estabilizadora.....	15
1.4 Teoria da Tributação.	16
1.4.1 Equidade	16
1.4.1.1 Princípio do benefício.....	17
1.4.1.2 Princípio da capacidade de pagamento.....	17
1.4.2 Progressividade.....	18
1.4.3 Neutralidade	18
1.4.4 Simplicidade	19
1.5 Tipos de Impostos.....	19
1.5.1 Imposto de Renda	20
1.5.2 Imposto sobre a Propriedade	20
1.5.3 Imposto sobre as Vendas.....	21
1.5.4 Imposto sobre o Valor Adicionado.	21
2. ECONOMIA DIGITAL.	22
2.1 Definição.....	22
2.2 Potenciais Desafios.....	24
2.2.1 Conexão.....	24
2.2.2 Acesso aos Dados.	24
2.2.3 Caracterização.	24
2.3 Novos Modelos da Economia Digital.	25
2.3.1 Inteligência Artificial.....	25
2.3.2 Economia de Partilha e Produção.....	26
2.3.3 Comércio Eletrônico.....	27
2.3.3.1 Business-to-business models (“B2B”).	28
2.3.3.2 Business-to-consumer models (“B2C”).	28
2.3.3.3 Consumer-to-consumer (“C2C”).	28
2.3.4 Computação na nuvem (cloud computing).....	29
3 REFERÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL.....	32

3.1	Presença Econômica Significativa.....	..32
3.2	Tributação Retida na Fonte das Transações Digitais.	34
3.3	Tributo de Equalização.	34
3.4	Novo Conceito de Estabelecimento Permanente.....	..35
3.4.1	Estratégias artificiais para evitar a constituição de um estabelecimento permanente: acordos de comissário.....	36
3.4.2	Estratégias artificiais para evitar a constituição de um estabelecimento permanente: exceções à definição de estabelecimento permanente.	36
3.5	Experiências Internacionais de Implementação das Medidas na OCDE.....	37
3.5.1	Estados Unidos	37
3.5.2	Itália.....	38
3.5.3	Hungria	38
3.5.4	Reino Unido.....	39
4	ECONOMIA DIGITAL: CASO DO BRASIL.....	39
4.1	Rigidez Constitucional.	40
4.2	Conflitos de Competência.	40
4.3	Autonomia Financeira.....	..42
4.4	Nova Reforma Tributária para a Economia Digital.....	43
4.4.1	Projeto de Lei nº 3.887/2020.....	43
4.4.2	PEC Nº 45/2019 E PEC Nº 110/2019.	44
5	CONCLUSÃO.....	..46
	referências.	47

INTRODUÇÃO

O fenômeno denominado como Economia Digital tem sido de grande relevância para a economia mundial. Diante de um crescente progresso tecnológico e uma profunda transformação digital, naturalmente a Economia tende a passar por mudanças em sua estrutura. A adoção de novos modelos de negócio oriundos do processo de difusão dessas novas tecnologias vem afetando a produção das empresas e suas relações com parceiros, fornecedores e com o setor público.

Essa mudança advinda dos avanços da Economia Digital trouxe facilidades para os indivíduos, porém apresentou um caráter disruptivo. Sendo assim, os países já habituados com as relações econômicas tradicionais precisam modificar suas legislações de modo a abrigar as novas relações desta era tecnológica. Concernente à área tributária, os desafios são imensos: a ausência física de empresas, o caráter cada vez mais intangível em seus produtos e a dificuldade ainda maior de buscar um conceito definido sobre as novas operações. Logo, as autoridades tributárias se veem em um desafio de propor soluções para se adaptarem às dinâmicas do mercado tecnológico.

O objetivo da pesquisa é abordar de forma minuciosa as questões relacionadas à tributação na Economia Digital. Os objetivos específicos são: definir de forma concisa a Economia Digital e relacionar com o sistema tributário, diagnosticar os modelos de negócios tributáveis tanto em contexto nacional como internacional e propor soluções para os problemas envolvidos na tributação sobre os diversos serviços tecnológicos contemporâneos.

Para isso, essa monografia é composta por três capítulos. No primeiro são revisitadas as Funções do Estado e o papel da tributação, explicitando sua relevância para o sistema econômico. No capítulo seguinte é definido o conceito de Economia Digital e discutida as dificuldades associadas à tributação. No último capítulo, são discutidas as principais propostas e tentativas de solução sendo encaminhadas no mundo e no Brasil.

1– FUNÇÕES DO ESTADO

Esse capítulo busca discutir as funções do Estado no sistema econômico e, posteriormente, a contribuição da tributação.

A ação do setor público na economia busca cumprir três funções básicas. Seu objetivo geral é permitir o melhor funcionamento do sistema econômico promovendo, assim, maior bem-estar para a sociedade. A função alocativa se refere ao fornecimento de bens públicos. A distributiva está relacionada às modificações na distribuição de renda que possibilitam uma distribuição que seja justa para a sociedade. A estabilizadora tem a função de proporcionar um alto nível de emprego, a estabilidade de preços e a obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico. Como instrumentos de intervenção, podemos citar a regulação do sistema econômico e as políticas monetária e fiscal.

1.1 - Função alocativa

A função alocativa busca promover ajustamentos na alocação de recursos. Nessa função, o Estado atua para suprir as necessidades por bens que não podem ou não são oferecidos de forma suficiente pelos mecanismos de mercado. São bens “ (...) cuja oferta pode manifestar inviabilidade econômica para os particulares, seja pela exigência de elevados custos e a incerteza de retorno dos investimentos realizados (...). ” (MEDEIROS, 2014, p.94)

O Estado assume o compromisso de fornecer o bem com o objetivo de corrigir a alocação dos recursos que o mercado não tem condições de oferecer, uma vez que para bens não excludentes e não rivais, o sistema de preço não induz uma provisão eficiente. Pode-se destacar como exemplo, no caso brasileiro, a saúde pública. O SUS (Sistema Único de Saúde) possui a função fundamental de promover a saúde pública da população. Esse sistema tem como característica a complementar uma oferta insuficiente de serviços privados de saúde para a população. Uma potencial oferta insuficiente de bens públicos acarreta em um tempo de espera por tratamentos, sobretudo aqueles que não exigem uma emergência, o que limita o seu acesso, reduzindo o cumprimento da função alocativa pelo setor público. (NISHIJIMA; CYRILLO; JUNIOR).

Os bens públicos são disponíveis para todos os consumidores, não havendo pagamentos voluntários para o fornecedor desses bens. Logo, a ausência de um vínculo mercadológico entre os produtores e consumidores faz com que haja a necessidade da sociedade definir a magnitude e o formato da provisão dos bens públicos não através de uma relação de mercado, mas através da manifestação das preferências coletivas via

processos político/eleitorais. (GIAMBIAGGI; ALÉM; 2011).

A partir dessa manifestação, o governo precisa determinar o tipo e a quantidade de bens que vão ser ofertados e calcular o quanto cada consumidor irá contribuir. Então, a produção dos bens e serviços precisa ser financiada por intermédio da arrecadação compulsória de recursos, por meio da cobrança de tributos, uma vez que não há racionalidade econômica no agente voluntariamente pagar o imposto já que ele tem direito universal ao benefício (problema do carona). (GIAMBIAGGI; ALÉM; 2011).

1.2 - Função distributiva

A distribuição da renda em um certo tempo como a da dotação dos fatores de produção (capital, trabalho e terra) e a venda dos serviços desses mesmos fatores pode não ser a ideal para a sociedade. Logo, ajustes de distribuição precisam ser realizados pelo governo de maneira que a distribuição possa ser considerada justa pela sociedade. Isto posto, o governo usa alguns de seus instrumentos de distribuição: as transferências, os impostos e os subsídios. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011).

Um exemplo notório da função distributiva são as políticas de transferência de renda, que têm a função importante de reduzir a pobreza no país por procurar promover uma política mais igualitária quanto à distribuição de renda. Outro exemplo são os impostos: o sistema tributário influi na distribuição de renda à medida que ele utiliza vários instrumentos que impactam de forma diferente cada contribuinte. Além disso, os subsídios constituem-se como um instrumento fundamental na função estabilizadora. Por meio de alíquotas de impostos maiores para os bens de “luxo” ou “supérfluos”, que são cobrados comumente em indivíduos de maior renda e, através de alíquotas menores, que são cobrados para os indivíduos de mais baixa renda, o governo subsidia, dessa maneira, a produção dos bens de primeira necessidade. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011).

1.3 - Função estabilizadora

O funcionamento do sistema de mercado não é, por si só, o único capaz de garantir os altos níveis de emprego, estabilidade de preços e elevadas taxas de crescimento econômico. Logo, a intervenção do governo torna-se importante para proteger a

economias de flutuações que podem causar um alto nível de desemprego e/ou inflação. Os principais instrumentos utilizados para essa função são a política fiscal e monetária. Logo, o governo age no sentido de manter altas taxas de crescimento econômico, altas taxas de emprego e um nível baixo de inflação. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011).

Conforme Giambiaggi e Além (2011, p.15), a política fiscal pode ser expressa da seguinte maneira:

“A política fiscal pode se manifestar diretamente através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou indiretamente, pela redução das alíquotas de impostos, que eleva a renda disponível do setor privado. Por exemplo, em uma situação recessiva, o governo pode promover um crescimento de seus gastos em consumo e/ ou investimento e com isso incentivar um aumento na demanda agregada, tendo como resultado um maior nível de emprego e de renda da economia.”

Concernente à política monetária, segundo Giambiaggi e Além (2000, p.15), ela pode se manifestar no subseqüente modo:

“Dependendo da situação, o governo pode preferir agir sobre a demanda agregada da economia através da política monetária. Em casos de recessão ou desaceleração do crescimento econômico, o governo pode promover uma redução das taxas de juros, estimulando desta forma o aumento dos investimentos e, conseqüentemente da demanda agregada e da renda nacional. Alternativamente, em uma situação de excesso de demanda com impactos inflacionários, o governo pode aumentar as taxas de juros, reduzindo, desta maneira, a demanda agregada da economia.”

1.4 Teoria da tributação

Com o objetivo de conciliar com as funções supracitadas, o governo necessita gerar receita, sendo a principal maneira a arrecadação tributária. Para se chegar a um sistema tributário eficiente, alguns princípios precisam ser considerados, dentre eles: a equidade, a neutralidade e a simplicidade. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

1.4.1 Equidade

A equidade quer dizer que cada cidadão deve contribuir para o financiamento do Estado de acordo com a capacidade de contribuição, considerando sua riqueza e renda,

independentemente de sua escolha pessoal, seja como consumidor, investidor ou poupador. (ZOCKUM, 2016)

Para o cumprimento do conceito da equidade, cada contribuinte precisa contribuir uma parcela justa de maneira a compensar os custos do governo. Porém, para que haja uma contribuição dessa maneira faz-se necessária a abordagem de dois conceitos importantes: o princípio do benefício e o princípio da capacidade de pagamento. (GIAMBIAGGI; ALÉM; 2011).

1.4.1.1 Princípio do benefício

Conforme este princípio, cada indivíduo precisa contribuir um valor proporcional aos benefícios advindos do consumo do bem público. A implementação desse método não é simples, pois torna-se uma tarefa complexa mensurar a avaliação de cada um dos indivíduos sobre o consumo dos bens públicos e também a preferência de cada um deles. (GIAMBIAGGI; ALÉM; 2011)

O princípio do benefício poderia ser aplicado de forma parcial à medida que o serviço público for financiado pelo pagamento de tarifas ou por outras taxas de utilização dos bens públicos. Um exemplo de utilização desse princípio está na tributação sobre os combustíveis, em que parte da receita oriunda dessa tributação poderia ser aplicada na construção de rodovias. Outro exemplo está no sistema previdenciário, cujo benefício é majorado para cada trabalhador de acordo com o tempo de contribuição de cada um deles.

1.4.1.2 Princípio da capacidade de pagamento

Este princípio determina que cada um deve contribuir de acordo com suas condições materiais de vida (renda e patrimônio). A capacidade contributiva do indivíduo significa a idoneidade para suportar qualquer fração do custo total dos serviços públicos. Ele é definido de acordo com o ônus que é aplicado para cada contribuinte garantindo-se os princípios da equidade horizontal (contribuintes com a mesma capacidade de pagamento pagam os mesmos níveis de impostos) e a vertical (as contribuições realizadas por cada indivíduo devem ser diferenciadas conforme suas capacidades de pagamento). (TORRES, 2008)

Com a adoção do princípio da capacidade de pagamento, surge a escolha de uma alternativa mais favorável para garantir uma maior arrecadação segundo dois critérios: o fluxo de renda ou consumo e o estoque de riqueza (patrimônio).

Considerando o princípio da capacidade de pagamento segundo a renda, o cálculo ocorre segundo a soma de todos os rendimentos do agente, sendo por muitos considerado mais amplo em relação ao consumo. Uma explicação quanto a isso seria que a adoção da tributação sobre a renda permitiria que houvesse uma progressividade de acordo com a alíquota a ser aplicada, proporcionando que as mesmas sejam definidas conforme as características individuais de cada contribuinte; diferente do consumo, pelo fato de nesta forma de tributação, todos serem tributados sob a mesma alíquota.

1.4.2 Progressividade

O objetivo desse conceito está em proporcionar uma igualdade de sacrifícios entre os contribuintes. Pretende-se tributar cada indivíduo de acordo com a capacidade contributiva de cada um deles e, desse modo, respeitar suas capacidades econômicas. (CONTI, 1997)

Procura-se uma tributação considerada mais branda para aqueles que apresentam a intenção de satisfazer suas necessidades básicas em detrimento daqueles que pretendem suprir necessidades supérfluas. Em suma, quem recebe mais irá pagar mais em relação às pessoas de renda menor. Entretanto, uma parcela maior da população de baixa renda pagará mais do que a população cuja renda é mais alta. (GIAMBIAGGI; ALÉM; 2011)

A progressividade possui um efeito distributivo; pois, mediante o aumento da renda total, a receita tributária também aumenta, o que permite ao governo a possibilidade melhorar os serviços públicos e combater as desigualdades sociais. Tem-se como exemplo a progressividade sobre o imposto de renda, que compensa a progressividade gerada por outros impostos indiretos que não se sustentam pela base da personalidade. (COTRIM, 2017)

1.4.3 Neutralidade

Este conceito traz a noção de que os tributos não devem influenciar as tomadas de decisões negociais dos contribuintes. Tem-se como exemplo a redução da renda dos indivíduos que, mesmo nessas condições, não têm as suas possibilidades de consumo

afetadas por esse viés. O imposto, nesse sentido, torna-se neutro, não afetando as decisões por parte dos indivíduos. Um caso distinto pode-se dar em relação aos impostos submetidos à seletividade, pois, por não apresentarem a neutralidade, afetam o consumo e interferem na alocação de recursos do contribuinte.

Os autores Rocha e Faro (2010, p.8) exemplificam as funções inerentes ao princípio da neutralidade:

“A neutralidade deve ser observada para que o tributo não se torne um elemento fundamental nas decisões adotadas pelos agentes econômicos no que tange à alocação de investimentos, ou se traduza em um fator de desequilíbrio para o sistema econômico.”

A neutralidade precisa ser assegurada para que não seja dada uma margem de liberdade a qualquer medida que possibilite um tratamento desigual para cada contribuinte ou infrinja o respeito à sua capacidade contributiva. Esse princípio considera a ideia do livre mercado à medida que as estratégias concorrenciais dos agentes são consideradas, considerando que nenhuma medida tributária pode criar condições distintas e discriminatórias para eles. (ROCHA; FARO, 2018)

1.4.4 Simplicidade

Esse conceito está relacionado à facilidade envolvida na cobrança do tributo, o que possibilita que seja pago sem dificuldade, além de tornar possível um processo de fiscalização mais simples e evitar a cobrança de custos adicionais para o governo. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

1.5 Tipos de impostos

A tributação pode ser considerada direta e indireta. Os tributos considerados diretos são aqueles incididos diretamente para o contribuinte de acordo com a possibilidade de pagamento de cada um deles. Os indiretos incidem sobre as atividades, consumo ou vendas independentemente das características inerentes aos indivíduos. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

1.5.1 Imposto de Renda

Esse imposto incide sobre todas as remunerações do sistema econômico (salários, lucros, juros, dividendos, alugueis), uma forma de tributação direta que pode incidir sobre pessoas físicas (IRPF) e jurídicas (IRPJ). O imposto sobre a renda é calculado a partir das diferentes classes de renda, dada a legislação tributária vigente, sendo constituído por alíquotas progressivas, com algumas isenções. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

Uma das vantagens para o IRPF está na sua capacidade de adaptação de acordo com os níveis de renda. Sendo assim, é um imposto regido pelos princípios da equidade e progressividade. Entretanto, existe a preocupação por parte das autoridades tributárias para que componentes relacionados à regressividade não recaiam especialmente sobre os rendimentos do trabalhador assalariado. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

O IRPJ tem a incidência sobre o lucro das empresas podendo ser submetido a três métodos: o lucro real, presumido e o arbitrado. O Lucro Real é calculado sobre as diferenças entre as receitas e os custos da empresa. O presumido é aplicado sobre a receita bruta e o arbitrado sobre empresas que não apresentam registros contábeis necessários para a análise do lucro. O problema relacionado ao IRPJ é inerente aos princípios da equidade e progressividade, já que existe uma preocupação de que o ônus do imposto recaia justamente sobre o preço final dos produtos tributados. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

1.5.2 Imposto sobre a Propriedade

O imposto está relacionado à posse de ativos durante um certo período, como por exemplo, o IPTU (imposto predial e territorial e urbano) e IPVA (imposto sobre a propriedade de veículos automotores). Essa forma de tributo incide na maioria dos casos sobre a propriedade imobiliária, dada a maior facilidade maior de cobrança daqueles ativos que são imobilizados. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

1.5.3 Impostos sobre as vendas

Os impostos sobre as vendas de mercadorias e serviços têm como características serem tributos indiretos. Esse imposto pode ser calculado de acordo com a amplitude de sua incidência, o estágio do processo de produção e a forma de apuração da base de cálculo. Pelo fato de ser uma tributação indireta, não é uma forma de tributação para se considerar os princípios da equidade e progressividade, considerando que as contribuições acabam não sendo diferenciadas pelas condições de pagamento de cada indivíduo. O imposto a ser pago será sempre o mesmo, sem levar em conta o nível de renda de cada consumidor. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011)

1.5.4 Imposto sobre o Valor Adicionado

O imposto sobre o valor adicionado tem sido considerado por muitos uma maneira mais eficiente de tributar sobre as vendas por ser neutro, levando em conta que o total de imposto que é incidido não depende da quantidade de transações ocorridas ao longo do processo produtivo, ao contrário dos impostos considerados cumulativos. Outra vantagem relativa ao IVA está no fato de a competitividade de uma indústria não ser afetada pela incidência desse imposto, considerando ser uma proporção constante do valor adicionado em cada etapa da atividade econômica. Outro fator está em grande parte da receita gerada por esse imposto ser arrecadada em estágios pré-varejistas, cuja fiscalização costuma ser mais difícil. Logo, em etapas que a fiscalização é mais difícil, o governo pelo menos garantiria a maior parte da arrecadação, sendo preciso uma fiscalização mais eficiente sobre empresas maiores ou atacadistas. (GIAMBIAGGI; ALÉM, 2011).

2– ECONOMIA DIGITAL

Nesse capítulo será definido o conceito de Economia Digital, os desafios de sua tributação e introduzido algumas propostas para tentar solucionar os problemas.

2.1 – Definição

O termo Economia Digital é utilizado para denominar o processo de convergência das tecnologias de informação (TI) com as tecnologias de comunicação e plataformas de conteúdo. (TAPSCOTT, 1997, apud ALVES, 2021, p.7).

Ao decorrer do tempo, os computadores se tornaram cada vez mais potentes e portáteis até chegarem os dispositivos móveis, com smartphones e outros. As plataformas de comunicação avançaram por meio do surgimento do World Wide Web (WWW) na década de 1990, evoluindo para as redes sociais, comércio eletrônico e o ponto a ponto (P2P). (ALVES, 2021)

Um dos primeiros autores a usar o termo economia digital foi Tapscott (1997). Segundo ele, essa fase econômica é caracterizada por um processo de digitalização da economia, em que ocorre uma forma de agregação de valor oriundo da transferência da troca de mercadorias físicas (átomos) para a troca de informação (bits). Dentre as promessas incluídas para a economia digital estavam o ganho da eficiência na cadeia produtiva, assim como a redução de custos. (TAPSCOTT, 1997, apud ALVES, 2021, p.8)

As tecnologias que deram origem à economia digital podem ser examinadas como uma nova forma de tecnologia de propósito geral, análoga às invenções da máquina a vapor e do motor elétrico que se responsabilizaram pelas revoluções industriais nos séculos passados. A partir da segunda metade da década de 1990, esses feitos podem ser atribuídos à criação e introdução de novas tecnologias. Essa visão é compartilhada por Neef (1998), ao afirmar que, a capacidade de inovar e criar novos mercados impulsionou o crescimento. (NEEF,1998, apud ALVES, 2021, p.9).

A maneira com que as empresas estão otimizando o fluxo de ideias e informações pode ser comparado ao modo como as linhas de montagem aperfeiçoaram o fluxo de produtos físicos há um século. (ALVES,2021)

As oportunidades proporcionadas pela economia digital têm sido alvo de analistas quanto à possibilidade de utilizar ferramentas para o melhor funcionamento do governo e a melhor oferta de bens e serviços para os cidadãos. Se por um lado, os benefícios da economia digital atraem a atenção de cidadãos e governos, por outro, desafios são inseridos diante da nova realidade concernente às áreas da regulação

e tributação.(ALVES,2021).

Alguns autores veem a economia digital como ganho da eficiência e inovação, outros enxergam a economia sob a ótica tributária, como o enfraquecimento da capacidade de ação dos Estados nacionais. (ALVES,2021).

Com relação ao fator regulatório, segundo Alves (2021, p.10),

[...] há um destaque para o debate em torno da necessidade e critérios para uma regulação que seja capaz de garanti critérios mínimos de qualidade e de segurança dos serviços prestados, em especial aqueles no âmbito da chamada economia compartilhada, como os aplicativos de transporte (ex: Uber) e hospedagem (ex: Airbnb).

É preciso salientar a resistência envolvida das plataformas digitais quanto às formas de regulação do governo. Essa gama de tecnologias supera as barreiras geográficas na prestação de serviços, e, com isso, modifica as relações de mercado de trabalho em variados segmentos, como o transporte, hotelaria e outras formas de prestação de serviço. Por conseguinte, a tecnologia criou condições para que novas soluções se tornassem mais atrativas e baratas que as vigentes.

De acordo com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2018), através do relatório da Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*), o contexto da iniciativa BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) – erosão da base tributável e transferência de lucros – ressalta:

[...] a economia digital pode ser caracterizada por uma dependência inédita em ativos intangíveis, o uso massivo de dados, a larga adoção de modelos de negócio multilaterais que capturam externalidades geradas pela utilização de serviços gratuitos, e a dificuldade na determinação da jurisdição onde ocorre a agregação de valor.

Após essa breve abordagem concernente aos diversos aspectos gerais da economia digital e seus efeitos para a sociedade, bem como as distintas considerações por parte de distintos autores, torna-se necessário analisar os potenciais desafios para essa nova era digital, além dos mecanismos inerentes aos diferentes modelos de negócios, correlacionando-se com os aspectos fiscais e tributários. (ALVES,2021)

2.2. Potenciais desafios

Pode-se dizer que a economia digital gerou enormes benefícios nos últimos anos. No entanto, precisa-se considerar as dificuldades inerentes ao ramo legal e fiscal dessa nova era digital. Sendo assim, a OCDE identificou três desafios a serem enfrentados:

2.2.1 Conexão

Mesmo com a avanço da tecnologia, não houve mudança no principal objetivo das empresas, que é o lucro, principal foco dos agentes econômicos. Entretanto, as atividades são executadas à velocidade da luz, em que as informações chegam rapidamente a um número expressivo de consumidores, sem impedimento geográfico. Com o aumento da flexibilidade dos negócios, as infraestruturas empresariais passaram a ser desmaterializadas, deslocando-se as atividades sem a necessidade de haver uma presença física. (RAMADAS, 2019)

2.2.2 Acesso aos dados

As tecnologias disponíveis têm permitido que as empresas combinem dados e informações para que sejam organizados de modo a possibilitar benefícios. Dessa forma, as empresas podem usar as informações para modelar o negócio ao interesse do consumidor. (RAMADAS, 2019).

2.2.3 – Caracterização

Em decorrência da inovação tecnológica, as prestações de serviços podem ocorrer de variadas maneiras. Isso torna ainda mais desafiador caracterizar os rendimentos oriundos da tributação. Uma prática atual tem sido o acesso ao *cloud computing*, com dúvidas em sua qualificação do rendimento recebido por meio desse pagamento. (RAMADAS, 2019).

2.3 – Novos Modelos de Negócio da Economia Digital

Os novos modelos relacionados à Economia Digital levaram a uma transformação estrutural na economia elevando a produtividade e a inovação, de modo que desafios regulatórios foram gerados no âmbito econômico.

Apesar de a globalização ter sido responsável pela dispersão de processos produtivos de grandes empresas em variados Estados, torna-se inegável que o desenvolvimento se acelerou com a digitalização das empresas. Através das tecnologias que possibilitam uma gestão remota de negócios, as empresas digitais participam ativamente na economia de vários Estados sem haver uma presença física no mercado consumidor. Os exemplos abaixo destacam os mais variados desafios de uma gama de serviços digitais a serem disponibilizados ao consumidor.

2.3.1 – Inteligência Artificial

A inteligência pode ser definida como a capacidade de solução de problemas através da adaptação às dificuldades de maneira que os objetivos sejam atingidos. Logo, a inteligência artificial se expressa pela habilidade com que máquinas ou sistemas desempenham essa mesma capacidade. Esses sistemas se utilizam de algoritmos, instruções que são seguidas para que os resultados sejam exibidos. (SEGUNDO, 2020).

“O uso da Inteligência artificial terá um potencial na diminuição de postos de trabalho de uma maneira mais expressiva, o qual será – ou já está sendo – diferente, porque exponencialmente maior, que o de todas as inovações tecnológicas anteriores” (SEGUNDO, 2020, p.62)

Alguns empregos até podem ser gerados, mas com uma magnitude muito menor. Sendo assim, dois problemas podem ser impulsionados: a queda da receita tributária relativa à seguridade social e a elevação das despesas públicas referentes aos problemas gerados pelo desemprego.

Por outro lado, além dos desafios relacionados ao aumento da utilização da inteligência artificial por parte dos agentes econômicos, questionamentos são ocasionados no que tange ao seu aproveitamento pelo poder público. No Brasil, essa tecnologia tem sido aplicada a fiscalização aduaneira e a do imposto de renda. (SEGUNDO, 2020)

No Brasil, o contribuinte precisa declarar e pagar às quantias que reputa sobre as importações realizadas. Então, a autoridade precisa conferir toda a declaração

apresentada contrastando com os produtos importados. Logo, a autoridade precisa

conferir uma importação por uma. Porém, devido à ausência de tempo bem como a insuficiência de recursos humanos, torna-se extremamente difícil conferir todas as importações realizadas. Sendo assim, a administração tributária acaba tendo que fazer escolhas e direcionado seu foco para outras importações. (SEGUNDO, 2020)

Com a popularização e o acelerado aperfeiçoamento de sistemas de inteligência artificial, questões jurídicas têm sido destacadas, dentre elas tributar aqueles que fazem uso do sistema ou as implicações por parte das autoridades tributárias. No Brasil, sistemas que possuem inteligência artificial ajudam as autoridades a descobrir erros inerentes às declarações dos contribuintes, gerando ganhos de eficiência concernentes à aplicação das legislações tributárias. (SEGUNDO, 2020).

O incremento de produtividade de novas fábricas automatizadas torna possível que algumas multinacionais que antes haviam mudado sua fábrica exterior devido ao benefício com os custos de mão de obra passem a considerar que as atividades de fabricação se movam para onde residem a maioria de seus clientes. Futuramente, com o progresso da inteligência artificial e o aparecimento da computação cognitiva, influência dos robôs se expandirá para segmentos mais extensos da economia. (SEGUNDO, 2020) Os robôs que realizam trabalhos hoje unicamente realizados por seres humanos, podem gerar produtividade, reduzir os preços e contribuem para estender as operações globalmente levando ao surgimento de atividades que potencialmente vão gerar novas competências. (SEGUNDO, 2020)

2.3.2 - Economia de partilha e produção

A economia de partilha pode ser definida como o fato de os consumidores ou empresas que concedem acesso temporários aos seus bens físicos que são subutilizados em troca de dinheiro. Implica um acesso temporário, diferente do conceito atribuído à propriedade. Essas atividades podem envolver recirculação de bens, aumento da utilização de bens duráveis, troca de serviços, partilha de bens produtivos e construção de ligações sociais. (TEIXEIRA, 2020)

Este modelo econômico tem a vantagem de reduzir a perda de postos de trabalho, sendo constituídos por uma gama de serviços personalizados e fragmentados. Compreende-se como uma forma de vida diferente pela qual há uma minimização da vontade de possuir bens, formando-se um sentimento mais colaborativo. (TEIXEIRA, 2020).

Logo, não há custos de manutenção ou outros relacionados à posse do bem. Além

disso, há outra vantagem no que tange ao intercâmbio oriundo das variadas trocas ocorridas nesse modelo, o que melhora a qualidade dos bens e serviços utilizados. (TEIXEIRA, 2020)

Entretanto, com a avanço da economia de partilha, desafios foram criados no âmbito tributário, levando em conta os impactos causados na lógica do mercado e no comportamento dos consumidores. Sendo assim, propostas têm sido discutidas com o objetivo de regulamentar a atuação das plataformas digitais que disponibilizam esses modelos de negócios. (TEIXEIRA, 2020)

2.3.3 - Comércio eletrônico

O Comércio eletrônico foi definido pelo Grupo de Trabalho da OCDE como a “venda ou compra de bens ou serviços, efetuada através de redes informáticas por métodos especificamente concebidos para receber ou entregar pedidos de compras”. Conforme o grupo supracitado, o comércio eletrônico pode ser realizado de forma online ou off-line. (RAMADAS, 2020)

No comércio online, as transações são feitas exclusivamente por meio da internet sem a necessidade de interferência por parte de qualquer agente. Tem-se como exemplo os e-books, onde a encomenda é feita online e a entrega ocorre da mesma forma. Já o comércio eletrônico off-line apresenta as mesmas características do online, com a exceção da entrega, que é feita pelos meios tradicionais. Os bens corpóreos são um exemplo; pois, apesar da encomenda poder ser feita online, a entrega se dá pelos meios tradicionais. (RAMADAS, 2020)

Os princípios tributários presentes, tanto no âmbito nacional como no internacional são determinar se um país ou outro vão tributar de acordo com a presença física, podendo a tributação ocorrer no país de residência ou estabelecimento. Entretanto, quando a Internet é utilizada no comércio eletrônico, o fornecedor não tem a necessidade de se encontrar em um país específico, sendo o critério distância considerado de menor importância. Desse modo, países que possuem uma carga tributária mais atrativa têm maiores condições de atrair fornecedores online, o que pode comprometer a receita tributária de outros Estados, dada a independência geográfica entre os fornecedores. Isto posto, um enorme desafio pode ser gerado para as autoridades, especialmente na cobrança de impostos sobre os órgãos estrangeiros, elevando-se os riscos de evasão fiscal, considerando que as vendas internacionais podem passar despercebidas pelas autoridades tributárias. (RAMADAS, 2020)

2.3.3.1 – Business-to-business models (“B2B”)

O comércio business-to-business está atrelado a operações de compra e venda de informações, produtos e serviços realizados pela internet ou por meio de redes privadas, que são compartilhadas entre duas empresas. A operação pode ser realizada diretamente entre um comprador e vendedor ou pode haver um terceiro elemento intermediando a transação. (VISSOTO; BONIATI, 2013)

A maioria das transações são as quais pessoas jurídicas vendem seus produtos ou serviços para outra pessoa jurídica. As operações incluem versões online de transações em que uma empresa adquire produtos revendendo para consumidores de varejo, podendo incluir o fornecimento de bens e serviços. (VISSOTO; BONIATI, 2013)

Conforme as diretrizes estabelecidas pela OCDE, a tributação aos moldes desse modelo, o local da tributação deve ser a jurisdição pelo qual o adquirente estiver localizado. E, quando o adquirente tiver estabelecimentos em mais de uma jurisdição, o local da tributação é a jurisdição pela qual o estabelecimento que utiliza esse serviço está localizado.

2.3.3.2- Business-to-consumer models (“B2C”)

Esta modalidade tem como característica fundamental a prestação de bens e serviços a consumidores finais. Este modelo tem como característica a possibilidade de os consumidores realizarem suas compras de forma online sem a necessidade de uma presença física de um prestador ou vendedor. (VISSOTO; BONIATI, 2013)

2.3.3.3 - Consumer-to-consumer (“C2C”)

As transações de consumidor para consumidor (“C2C”) funcionam como intermediárias, ajudando pessoas físicas a vender ou alugar seus produtos, publicando as informações no site facilitando as transações. (VISSOTO; BONIATI, 2013)

2.3.4 - Computação na nuvem (cloud computing)

Conforme descrição da OCDE, a computação na nuvem é definida como a disponibilização de serviços online padronizados, podendo incluir computação, armazenamento, software e gerenciamento de dados. Tais recursos talvez não possam ser armazenados em um único computador. Pelo contrário, elas se encontram em muitos computadores de rede, pelos quais estão disponíveis para todos que apresentam acesso a essa nuvem de recursos. O sistema possibilita a alocação de recursos de hardware para qualquer lugar apto a satisfazer a demanda. A computação permite que sejam compartilhados vários recursos a serem rapidamente disponibilizados e liberados com um mínimo esforço de gerenciamento de serviços. (OLIVEIRA, 2019)

De acordo com a descrição do NIST (National Institute of Standards and Technology), as características fundamentais concernentes à computação na nuvem envolvem: serviço on-demand (acesso do usuário ao ambiente sem necessidade de intervenção humana), amplo acesso à rede (acesso ao ambiente por meio de dispositivos eletrônicos), agrupamento (recursos podendo servir a múltiplos usuários), rápida elasticidade (atendimento às demandas de forma eficiente e rápida) e Serviço sob medida (controle e otimização dos recursos de maneira automática). (FIGUEIREDO, 2017)

Segundo a definição do NIST, são três modelos de serviços fornecidos em nuvem: (i) Infraestrutura como serviço (Infrastructure as Service);(ii) Plataforma como serviço (Platform as a Service); e (iii) Software como Serviço (Software as a Service).

O modelo de Infraestrutura como serviço (IaaS) se refere à camada mais básica da computação na nuvem, pela qual o prestador de infraestrutura disponibiliza à contratante recursos referentes à capacidade de processamento e armazenamento, o que dá permissão ao usuário alocar na nuvem as aplicações e os sistemas disponíveis na nuvem. Essa infraestrutura facilita o acesso ao fornecimento dos recursos através da construção de um ambiente de aplicações sob demanda. (FIGUEIREDO, 2017)

O modelo de Plataforma como Serviço (PaaS) faz alusão a uma camada de computação mais elevada, na qual o provedor fornece ao consumidor um ambiente mais completo, com recursos específicos, como bibliotecas e sistemas operacionais necessários para criação de softwares. Assim como na Infraestrutura como Serviço (IaaS), a Plataforma como Serviço (PaaS) pode disponibilizar a terceiros suas aplicações podendo

se tornar um provedor. Esse modelo não administra ou controla a infraestrutura, mas tem controle sobre as aplicações que são implementadas. (FIGUEIREDO, 2017)

O modelo que apresenta uma maior abstração, o Software as a Service (SaaS), tem como diferencial o fato de deter um desenvolvedor de software, que disponibiliza ao consumidor final diversas aplicações ou programas que são armazenados na nuvem. Nesse modelo, o usuário não possui controle sobre a infraestrutura, mas apenas o direito de utilizar os benefícios dos programas que são desenvolvidos no ambiente. (FIGUEIREDO, 2017)

Há inúmeras discussões concernentes à tributação desse modelo de negócio. Conforme Cavalcante (2016, p,28):

“Vale ressaltar que já são indiretamente cobrados certos tributos sobre a Computação em Nuvem, tais como o Imposto sobre Operações Financeiras, no caso de conversão de moeda nacional em estrangeira para o pagamento do serviço prestado, ou mesmo o Imposto de Renda, onde algumas pessoas jurídicas usuárias do serviço declaram sua utilização para fins de cálculo do aferimento de renda.”

Entretanto, em nenhum dos dois tributos citados acima, o fato gerador é a prestação de serviço de Computação na Nuvem, de modo que eles não poderiam ser cobrados diretamente. (CAVALCANTE, 2016).

Discute-se frequentemente a possibilidade da adoção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre o *Cloud Computing*. Contudo, alguns entraves foram gerados relativos à incidência tributária. Alguns Estados entendiam que haveria previsão legal para a incidência do imposto para os provedores de acesso à internet. Como o *Cloud Computing* necessita de acesso à internet para a utilização do serviço, o ICMS poderia ser cobrado. (CAVALCANTE, 2016).

No entanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça considerou indevida a cobrança desse tributo sobre o serviço de internet, segundo a Súmula nº 334, que assim reza:

"SÚMULA N. 334 - O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet."

É amplamente debatida a possibilidade de adoção do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) como um tributo a ser aplicado. O imposto está previsto na Constituição Federal, art.156, inciso III, regulamentado pela Lei Complementar nº 166/03, cujo o art. 1º diz:

"Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador".

Ainda assim, vale ressaltar que a Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 dispõe da seguinte forma:

- 1 – Serviços de informática e congêneres.
 - 1.1 – Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.2 – Programação.
 - 1.3 – Processamento de dados e congêneres.
 - 1.4 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.5 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.6 – Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.7 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.
 - 1.8 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.

Conforme a lista disposta acima, o serviço de Computação na Nuvem não se encontra no rol dos serviços tributáveis descritos na Lei supracitada. Porém, alguns serviços poderiam ser levados em consideração como o processamento de dados, que poderia ser suscetível de aplicabilidade. (CAVALCANTE, 2016). É importante frisar que o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo municipal, podendo cada Município instituir sua própria lei e definir a aplicabilidade de cada serviço. Sendo assim, compreende-se que esse imposto seria o de maior potencial para cobrança sobre o serviço de Cloud Computing. (CAVALCANTE, 2016)

3 - REFERÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Como se pode perceber ao redor do mundo, as relações intangíveis cada vez mais presentes nas relações econômicas resultaram em um maior volume de negócios, causando uma grande e forte mobilidade de capitais. Esse volume de operações realizadas por essas empresas tem gerado um certo desconforto com relação a ausência de recolhimentos de tributos capazes de explorar com eficiência todas as trocas geradas nesse mercado.

A preocupação supracitada ganhou tamanha importância que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) estabeleceu algumas soluções a serem adotadas para o enfrentamento dos desafios relacionados à economia digital. Dentre as medidas sugeridas está a Ação 1 do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que trouxe diversas recomendações além da conclusão de que a economia digital não poderia ser separada da economia como um todo, pois não se trata somente de um setor digital, mas de uma economia em processo de transição para a digitalização (ROQUE, 2017).

As soluções analisadas na Ação 1 do plano BEPS poderiam ser introduzidas por qualquer país caso sejam entendidas como necessárias. Porém, há o entendimento de que tais medidas não poderiam divergir dos tratados internacionais de cada Estado. Elas também poderiam ser introduzidas em tratados bilaterais a fim de se evitar a tributação dupla, caso haja concordância por ambas as jurisdições fiscais. (ROQUE, 2017)

Nesse sentido, os tópicos a seguir vão abordar alguns conceitos já adotados em alguns países e que podem propor uma solução para os problemas recorrentes da tributação da economia digital.

3.1 – Presença Econômica Significativa

Tem-se discutido com veemência a problemática referente à presença física de uma empresa multinacional em certo país, uma vez que fronteiras foram superadas diante do avanço tecnológico. Assim, a tributação a ser realizada por um país estrangeiro se tornou uma tarefa ainda mais difícil, segundo a Convenção Modelo da OCDE; pois, para que a tributação ocorra, seria necessário que a empresa multinacional definisse uma presença física no país por meio de um estabelecimento permanente, o que permitiria apenas ao Estado de residência a tributação sobre a empresa. (ROQUE, 2017)

Sendo assim, para o contorno do problema mencionado, a OCDE criou um novo elemento de conexão: a presença econômica significativa. Esse termo se refere a uma “presença tributável” no país em que a empresa não residente realiza negócios, através de um estabelecimento de critérios que tornem incidente uma interação permanente por meio da tecnologia. Mesmo uma empresa multinacional não tendo presença física, os rendimentos seriam obtidos em decorrência dessa presença (ROQUE, 2017)

O primeiro critério para se obter uma presença econômica significativa se dá pela receita auferida por um determinado país, que é dada pelas transações realizadas pelos países não residentes à distância em relação aos clientes residentes do país. Um mínimo de receita bruta deveria ser estabelecido para que sejam tributadas somente empresas com presença econômica relevante. Essa relevância seria determinada pelos custos dos impostos e custo de *compliance* por parte dos contribuintes. Além disso, para que seja determinado um mínimo de receita bruta, esforços seriam necessários para que as atividades de digitais de países não residentes sejam identificadas de forma a permitir uma maior eficiência na determinação da presença econômica. (ROQUE, 2017)

O segundo critério para identificar a presença econômica seria por meio dos “fatores digitais”. São exemplos de fatores digitais: o nome de domínio local (“.com.br” no Brasil); uma plataforma digital local com base em elementos locais, como línguas e normas culturais e meio de pagamento local, onde o preço dos produtos e serviços são expostos com base na moeda local (ROQUE, 2017)

O terceiro critério poderia ser baseado nos usuários, especialmente aqueles que residem em um determinado país, cadastrados em uma plataforma e que a usam ativamente. Ademais, para esse critério, o número de contratos que são determinados eletronicamente com os usuários residentes do país também seria um fator para a adoção desse critério. Isso costuma ser examinado através do botão, onde o usuário clica em concordar com os termos e serviços para acesso à plataforma. Outra maneira para adoção desse critério ocorre por meio da coleta de informações digitais na plataforma, tendo como uma das análises a origem dos dados de coleta, que seriam obtidos pelos dados pessoais dos usuários. (ROQUE, 2017)

A utilização desses três critérios pode ocorrer separada ou cumulativamente para determinar a presença econômica significativa de um certo país.

3.2 – Tributação retida na fonte nas transações digitais

Uma outra ideia que foi analisada pela OCDE foi a introdução da tributação retida na fonte, recolhida por residentes e estabelecimentos permanentes de um certo país, tendo como base os pagamentos feitos para empresas não residentes por meio das compras e serviços online. Dessa maneira, o responsável tributário precisaria recolher o tributo sobre a empresa estrangeira, não prestar contas ao país consumidor. O empecilho seria a figura do responsável tributário, que necessita saber quais as transações estão sujeitas à tributação que é retida. (ROQUE, 2017).

A tributação retida na fonte seria facilmente implementada em transações B2B (*business-to-business*), onde as transações ocorrem somente entre agentes empresariais. As transações B2C teriam uma dificuldade maior de serem implementadas, considerando que a operação ocorre entre a empresa produtora diretamente com o consumidor final, que pode ser constituído por pessoas físicas. Elas têm um incentivo menor para o pagamento de impostos, o que exige uma fiscalização mais rigorosa para uma coleta de valores menores de uma enorme quantidade, dificultando a tributação. (ROQUE, 2017)

A sugestão da OCDE para as transações do tipo B2C é a apresentação de um registro de todos os pagamentos efetuados pelos consumidores serem destinados a uma conta de banco específica para recebê-los. Assim, para que o pagamento possa ser processado, o intermediário precisa reter o tributo na fonte para que a quantia esteja disponível no banco. Mesmo com essa medida, alguns desafios surgiriam, dentre eles o fato de os intermediários não estarem na mesma jurisdição do país consumidor (ROQUE, 2017)

3.3 – Tributo de equalização

Esse tributo seria utilizado nos Estados nos respectivos locais dos consumidores, tributando-se uma empresa não residente que tenha uma presença econômica significativa em um país. A Ação 1 do BEPS não detalha os pormenores dos elementos do tributo, o que implica em uma tributação que incide nas transações contratuais estabelecidas eletronicamente, ou sobre quantidades de inscritos na plataforma digital e os dados coletados. (ROQUE, 2017)

3.4 – Novo conceito de estabelecimento permanente

Para que se compreenda a importância do estabelecimento permanente, é necessário entender o seu conceito. Conforme a Convenção modelo da OCDE “a expressão estabelecimento permanente se refere a uma unidade fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade. (...) A existência de uma instalação fixa que está à disposição da empresa, que deve desenvolver a sua atividade nesta instalação ou por meio dela, independentemente de seu caráter imediatamente produtivo.” (BEZ-BATTI, 2018)

O parágrafo 4º do art. 5º da Convenção Modelo da OCDE traz uma série de exceções à definição do conceito de estabelecimento permanente, definido no parágrafo 4, como:

(a) a utilização de instalações unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega de bens ou mercadorias pertencentes à empresa; (b) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de armazenagem, exposição ou entrega; (c) a manutenção de um estoque de bens ou mercadorias pertencentes à empresa unicamente para fins de transformação por outra empresa; (d) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de comprar bens ou mercadorias ou de obter informações para a empresa; (e) a manutenção de uma instalação fixa de negócios unicamente para fins de publicidade, fornecimento de informações, pesquisa científica ou atividades análogas que tenham caráter preparatório ou auxiliar para a empresa. (BEZ-BATTI, 2018)

Além disso, se a empresa tiver um agente dependente em determinado país e exercendo autoridade para concluir os negócios em nome da empresa, restará caracterizado também o conceito de estabelecimento permanente. Caso a empresa tenha apenas corretores, comissários, não restará o conceito de estabelecimento permanente. Entretanto, há certas dificuldades envolvidas para que as empresas se enquadrem ao conceito de estabelecimento permanente, tendo em vista que elas se utilizam de estratégias artificiais, por meio da extinção de filiais que agiam por meio de distribuidores dependentes, o que resultou em uma perda na arrecadação. Logo, esse fato levou a OCDE a promover mudanças no sentido do conceito de estabelecimento permanente. (ROQUE, 2017)

3.4.1 – Estratégias artificiais para evitar a constituição de um estabelecimento permanente: acordos de comissário

Conforme o Relatório Final da Ação 7, um acordo de comissão pode ser definido como “um acordo através do qual a pessoa vende produtos em determinado Estado, em seu próprio nome, mas por conta da empresa estrangeira que é proprietária de seus produtos.” (OECD, 2015)

Segundo a Convenção Modelo da OCDE, para que haja um enquadramento no conceito de estabelecimento permanente, é necessário que os contratos comerciais ocorram em nome da empresa não residente e por meio de um agente dependente. Contudo, isso não ocorre nos acordos de comissão, considerando que o comissário tem margem para agir e conduzir suas próprias atividades, sem um vínculo com a empresa estrangeira. (ROQUE, 2017)

Sendo assim, a solução proposta pela Ação 7 do BEPS seria a proposta para que os comissários constituam um estabelecimento permanente por meio de uma atuação considerada exclusiva para a empresa estrangeira e com o critério de que as atuações deles sejam essenciais para a conclusão dos contratos comerciais. O objetivo é comprovar a relação de subordinação com a empresa não residente, sendo caracterizado o conceito de estabelecimento permanente. (ROQUE, 2017)

3.4.2 - Estratégias artificiais para evitar a constituição de um estabelecimento permanente: exceções à definição de estabelecimento permanente

Conforme o Relatório Final do BEPS, Ação 7, as atividades preparatórias ou auxiliares estão na exceção na definição do conceito de estabelecimento permanente. Entretanto, tem sido cada vez mais complicada a distinção entre atividades preparatórias e principais. (OECD, 2015)

Tem-se como exemplo a constituição de um armazém que tem uma grande quantidade de empregados com o objetivo de armazenar e entregar bens tangíveis aos consumidores, e esses produtos são vendidos online por uma empresa estrangeira. Assim, segundo as novas regras, o armazém também se constitui como um estabelecimento permanente. Anteriormente, essa definição não era considerada, pois o armazém servia só como auxílio para a execução da atividade. (OECD, 2015)

Com isso, o relatório Final da Ação 7 pretende propor uma solução para a fragmentação das atividades empresariais, que de forma desmembrada, são auxiliares e preparatórias, porém não procede quando as atividades são vistas de maneira completa. Logo, a OCDE estabeleceu regras para solucionar essa questão da fragmentação. (OECD, 2015)

3.5 - Experiências Internacionais para a implementação das medidas da OCDE.

Com o intuito de aprofundar o debate acerca da implementação das medidas necessárias para a tributação da economia digital, esse capítulo aborda tentativas recentes nos Estados Europeus, alguns países selecionados de distintos continentes, sobretudo países pertencentes à OCDE e propostas em discussão no Brasil.

3.5.1 - Estados Unidos

Os Estados Unidos possuem características específicas na discussão fiscal sobre a economia digital ao serem ao mesmo tempo local de sede das grandes empresas digitais, abrigarem os laboratórios de pesquisa onde as plataformas e novos modelos de negócios são desenvolvidos e grande mercado de produtos e serviços (ALVES, 2021)

Quanto ao imposto de rendimento, três questões estão intrinsecamente relacionadas: (i) tributação na origem, por conta da criação de subsidiárias internacionais por parte de empresas como o Google, Apple e Amazon, que operam esquemas de planejamento tributário para a atuação dos mercados consumidores, (ii) o lucro auferido pela operação dessas subsidiárias no exterior; (iii) o lucro auferido pela operação dessas subsidiárias no exterior fica em geral "preso" em paraísos fiscais sem a possibilidade de repatriamento aos Estados Unidos devido às condições para a repatriação (ALVES, 2021) Com a intenção de solucionar as questões mencionadas, os Estados Unidos realizaram uma considerável reforma fiscal em 2017, que ficou conhecida como "TaxCuts and Jobs Act"(TJCA). Dentre as medidas implementadas por essa reforma está a adoção de um sistema de tributação territorial e a queda da taxa de imposto sobre o rendimento empresarial de 35% para 21%, o que aumentaria a competitividade da economia. (ALVES, 2021)

Outra medida utilizada pela TJCA foi concernente às questões relativas à erosão da base tributária e a transferência de lucros. Dentre essas medidas está a "Base Erosion and Anti-abuse Tax" (BEAT), que seria um novo imposto, a uma taxa de 10% que seria

aplicado aos pagamentos que gerariam uma erosão da base tributável efetuados pela empresa americana às partes no exterior. Tais pagamentos são relativos a royalties e outros pagamentos que tenham relação com aquisição de propriedade que possa ser depreciada ou amortizada. Tal medida teria como vertente a possibilidade de coibir a alocação artificial de lucros e despesas entre empresas de mesmo grupo econômico. (ALVES, 2021)

3.5.2 - Itália

O imposto sobre transações digitais foi aprovado pelo parlamento italiano em 2017, sendo aplicado a empresas residentes e não residentes, tornando-se efetivo em 2019. O imposto teve como objetivo estabelecer condições de igualdade de fornecedores digitais com fornecedores tradicionais através de tributação das transações. O imposto se assemelha à taxa de equalização, de acordo com o capítulo anterior. (ALVES, 2021)

O tributo se estabelece a uma taxa de 3% sobre as transações tributáveis, por valor líquido, já descontado o IVA. Define-se transação, como os serviços prestados através da internet ou por meio de uma rede eletrônica, sem a possibilidade de realizá-la sem o uso da tecnologia. O imposto é aplicado sobre as transações que são feitas com os clientes residentes do país. A residência e a localização do fornecedor não são levadas em consideração para o cálculo do tributo. O imposto prevê isenção tanto para micro e pequenas empresas tanto para pessoas físicas, pois o imposto é aplicado para transações entre empresas (B2B). (ALVES, 2021)

É importante ressaltar que a aplicação desse tributo atinge sobretudo fornecedores de serviços online tanto nacionais com estrangeiros; e, por ser indireto não está sujeito à dupla tributação. Estima-se que a aplicação do tributo promova uma arrecadação de 190 milhões de euro por ano (ALVES, 2021)

3.5.3 - Hungria

A aplicação dos tributos sobre as transações digitais é denominada como um imposto sobre publicidade, como foco sobre a receita líquida de vendas de empresas tanto residentes como não-residentes. Conforme o regulamento do imposto o tributo abrange os meios publicitários, como a TV, rádio, jornais, outdoors, veículos, imóveis e sítios na Internet. (ALVES, 2021)

Comumente, o editor cumpre o papel de fornecedor, sendo um provedor de

conteúdo jornalístico ou um editor web. Um modo para o melhor aperfeiçoamento da coleta de impostos é a criação de obrigações secundárias que podem recair sobre o cliente ou anunciante, sendo este último submetido ao imposto de publicidade caso não tenha condições de fornecer todas as informações necessárias às autoridades fiscais. (ALVES, 2021)

3.5.4 - Reino Unido

Uma das formas de tributação digital nesse país é o imposto sobre lucros desviados, onde é aplicada uma taxa de 25% sobre os lucros considerados do Reino Unido. Duas regras são consideradas para a definição do lucro desviado: uma regra para a caracterização de estabelecimento permanente e uma regra para transações alternativas. Com relação à regra de estabelecimento permanente, procura-se identificar empresas que estabeleçam arranjos artificiais como um modo de se prevenir da caracterização do conceito citado. (ALVES, 2021).

4. ECONOMIA DIGITAL: CASO DO BRASIL

Do modo oposto ao que ocorre com os países que seguem as diretrizes da OCDE, o Brasil optou por uma partição múltipla da realidade econômica por dividir e distribuir entre os entes federativos diversos negócios jurídicos que podem ser praticados por bens ou mercadorias, como forma de arrecadação de impostos. Nesse sentido, vários conflitos permaneceram ao longo dos anos.

Sabe-se que há uma certa dificuldade para a modernização dos tributos. Alguns entraves necessitam ser superados no âmbito do sistema tributário brasileiro para uma melhor adequação da legislação tributária brasileira às novas orientações. O primeiro passo para isso seria a realização de importantes alterações legislativas, entres os empecilhos, podemos citar: a rigidez constitucional, conflitos federativos e a autonomia financeira dos entes subnacionais.

4.1 Rigidez constitucional

Um problema da tributação brasileira é relacionado a ausência de flexibilidade. O sistema brasileiro tem como característica a sua rigidez e, por isso, é necessário adaptá-lo às constantes inovações oriundas da economia digital. Têm-se como exemplo os limites relacionados ao poder de tributar e aos direitos fundamentais dos contribuintes, além do tratamento exaustivo dado pela Constituição às competências tributárias. (NETTO, FUCK, ALONSO, 2019)

Além do mais, para que haja uma modernização da legislação tributária, é preciso que haja uma reforma constitucional a fim de ajustar os mais variados modelos de negócios relacionados à economia digital. Sendo assim, diante da rigidez do sistema constitucional, cada mudança exigirá um processo mais lento para a implementação das reformas, o que dificulta a modificação necessária. Logo, é preciso que o sistema tributário seja mais ágil e maleável para que ele possa acompanhar as constantes inovações. A criação de novos tributos também parece ser uma alternativa viável diante dos novos modelos de negócios em pauta na sociedade (NETTO, FUCK, ALONSO, 2019)

4.2 Conflitos de Competência

O segundo obstáculo está relacionado à definição das competências. Nota-se que a Constituição Brasileira foi construída a partir de uma economia orientada com predominância de bens tangíveis, onde a competência foi dividida em operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. (NETTO; FUCK; ALONSO, 2019)

O fato mencionado acima se corrobora com a definição de mercadorias que, com o passar do tempo, passaram a se tornar cada vez mais intangíveis, além do conceito de serviço se tornar mais impreciso. Algumas operações, por exemplo, não são tributadas pelo estado (circulação de mercadorias) ou não são tributadas pelo município (prestação de serviço). (NETTO; FUCK; ALONSO, 2019) Outro fator é concernente ao cenário

atual de divisão de competências. No momento em que a Constituição havia sido estabelecida, havia uma concentração da economia em comércio de bens físicos sendo a maior parte do comércio concentrado de forma local. (NETTO; FUCK; ALONSO, 2019)

Um exemplo histórico da definição envolvida pela divisão de competência entre Estados e Municípios na economia digital é a tributação sobre o software. O software se

refere a todo programa que é rodado em um computador, celular ou dispositivo que permite executar funções. São ativos intangíveis ausentes de corpo físico. (SANTOS, 2021)

Uma das primeiras definições desse ativo foi dada pelo Supremo Tribunal Federal em 1998, que definiu que os softwares de prateleira (produzidos uniformemente em grande escala sem propriedades desenvolvidas especialmente pelos seus clientes) se adequava ao conceito de bens e mercadorias. Já com relação aos softwares de cópia única havia a necessidade se serem tratados como serviços, pois seria feito por um usuário particular e consistia em um licenciamento ou cessão de direito de programa de computador, estando sujeito à incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. (SANTOS, 2021)

Um ponto a salientar é que no período em que houve a decisão acima, os vendedores vendiam o software embutido em uma mídia física, como um corpo físico com programa de computador. Porém, com o advento de novas tecnologias, a mídia física deixou de existir e atualizações dos programas tornaram-se cada vez mais necessárias. (SANTOS, 2021)

Sabe-se atualmente que os Estados afirmam que os softwares compõem a base tributária do ICMS, já que eles têm como característica serem bens e mercadorias intangíveis. Porém, os municípios alegam que o licenciamento não pode ser encarado como venda de mercadoria, por não possuir transferência de título, porém só uma permissão para o direito do cliente de usufruir do software, portanto, um serviço, constituindo base tributária municipal. (SANTOS, 2021)

Entretanto existe uma enorme discussão no âmbito do STF de que há muitas divergências entre as opiniões da Procuradoria da República e tributaristas. Através de pareceres, a PGR defende que a incidência de ICMS sobre as operações com bens e mercadorias deve ocorrer através do ICMS; já os advogados têm o entendimento de que o posicionamento da Procuradoria diverge com o desenvolvimento digital. Um dos pareceres da PGR foi a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5958 que tramita no STF e contesta o Convênio ICMS106/2017. O convênio estabeleceu hipóteses para incidência de ICMS, sendo o imposto recolhido nas importações feitas por meio de site ou plataforma que disponibilize produtos digitais. (SANTOS, 2021)

Posicionamento contrário foi adotado pelo Supremo Tribunal Federal, que, em fevereiro de 2021, restou consolidado o entendimento de que o Imposto de Serviços de

Qualquer Natureza é que deveria incidir tanto sobre os softwares padronizados como os produzidos por encomenda. (SANTOS, 2021)

Outro ponto que precisa ser considerado é que a maior parte dos conflitos de competência entre Estados e Municípios são muitas das vezes julgados em última ou única instância pelo Supremo Tribunal Federal, o que provoca uma demanda muito grande. O que precisa ser definido de competência para a tributação dos softwares passa pelo pronunciamento da Corte. Um desses pronunciamentos é o RE 176.626, que foi a primeira oportunidade em que o Supremo abordou a matéria. No recurso, a Fazenda de São Paulo impossibilitou a incidência do ICMS sobre as operações de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador. O recurso admitiu a incidência do imposto estadual sobre "cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo", os chamados "softwares de prateleira". (NETTO, FUCK, ALONSO, 2019)

Em 2010, o Plenário se manifestou acerca da incidência de ICMS sobre os softwares adquiridos através da transferência eletrônica dos dados, no julgamento da medida cautelar na ADI 1.945, que discutia a constitucionalidade da lei do Estado do Mato Grosso. A cautelar foi negada, então reconheceu a possibilidade de incidência do imposto. (NETTO, FUCK, ALONSO, 2019)

Outro incidente importante foi a AADI 5958 que solicitou a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106/1, que disciplina os procedimentos relativos à cobrança do imposto nas operações com bens e mercadorias digitais que são comercializadas através da transferência eletrônica de dados. (NETTO, FUCK, ALONSO, 2019)

4.3 Autonomia Federativa

O grande desafio inerente a tributação é garantir a autonomia dos entes federativos, considerando a necessidade de haver uma reforma na Constituição para alterar os tributos incidentes sobre os bens digitais e ao mesmo tempo eliminar a dicotomia mercadoria-serviços.

Sendo assim, faz-se necessário um esforço para unificar e simplificar os tributos que incidem sobre o consumo no Brasil para que os desafios da economia digital sejam enfrentados.

4.4 NOVA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA A ECONOMIA DIGITAL

Há algumas décadas, discute-se acerca da necessidade de ser implementada uma reforma tributária no país. Com o surgimento de diversas relações tributárias, não há espaço para um sistema tributário estacionário. Esse sistema tem como uma de suas características a lentidão, tendo em vista uma resistência do Estado às reformas fundamentais para a simplificação do sistema tributário. Assim, com o intuito de acompanhar as novas transformações econômicas, uma nova reforma tributária se faz necessária para se adaptar às necessidades internas do país. (MENEZES, 2021)

Entretanto, mesmo com a necessidade de se renovar o sistema tributário, algumas tentativas foram rejeitadas ou nem saíram do papel. Porém, há duas propostas em pautas a fim de renovar a tributação no país: o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) com as PEC's 45/2019 e 110/2019 e a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com o Projeto de Lei n.º 3.887/2020. (MENEZES, 2021)

4.1 Projeto de Lei 3.887/2020

Este projeto, de autoria do governo federal consiste em quatro etapas implementadas pelo Ministério da Economia. O primeiro ponto é concernente à unificação da Contribuição ao Programa de Integração Social/(PIS), Programa de formação do Patrimônio do servidor Público (Pasep) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) por meio de uma contribuição do tipo IVA para nivelar a legislação brasileira às políticas internacionais, principalmente as estabelecidas pela OCDE. Então, para que as contribuições fossem unificadas, seria criada a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS). (MENEZES, 2021)

O objetivo do projeto, pela criação da Contribuição sobre Bens e Serviços é a simplificação da legislação, além da transparência e segurança jurídica. A contribuição incidiria sobre as operações nos mercados interno e externo com alíquota de 12% em empresas em geral e 5,8% sobre bancos e instituições financeiras. Por meio de um sistema de crédito, os créditos seriam abatidos correspondendo a contribuição durante o prazo de cinco anos. (MENEZES, 2021)

4.2 PEC 45/2019 e PEC 110/201

A proposta de emenda à Constituição nº 45/2019 tem como objetivo a alteração do Sistema Tributário Nacional. A PEC 45/2019 visa extinguir três tributos federais (IPI, PIS e Cofins), o ICMS e o ISS. Logo, serão criados dois tributos: o ICMS, com competência dos três entes, e o outro imposto sendo chamado de Imposto Seletivo, que vai incidir sobre bens e serviços específicos, com competência única do governo federal. Segundo o autor da proposta, o deputado federal Baleia Rossi (MDB), a PEC teve como objetivo a simplificação do sistema tributário brasileiro além da redução da autonomia atribuída aos Estados e Municípios. Uma outra característica se refere à forma centralizada de arrecadação, que será gerida pelo Comitê Gestor, que fará o devido repasse para os Estados e Municípios. Outra proposta de emenda à Constituição é a de nº 110/2019, que extingue nove tributos dentre eles IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, o ICMS e ISSQN. (OLIVEIRA, 2019)

Da mesma maneira que a PEC citada anteriormente, a PEC nº 110/2019 visa a criação de IBS (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços) mas sua incidência ocorrendo sobre o valor agregado de competência estadual. Já o Imposto seletivo vai incidir sobre produtos específicos como petróleo e derivados. O IBS é de competência estadual com a simplificação sendo vista em parte já que é um imposto de competência estadual (OLIVEIRA, 2019).

No âmbito fiscal, a proposta PEC 45 não permitiria a concessão de benefícios fiscais, com a exceção da possibilidade de restituição parcial do IBS aos contribuintes de renda baixa e a permanência dos incentivos fiscais à Zona Franca de Manaus, o que será capaz de abolir a guerra fiscal, visto que o ICMS, que é o principal tributo de arrecadação estadual vai ser extinto. No que se refere a PEC 110, está prevista a concessão e benefícios fiscais sem operações com alimentos, medicamentos, transporte, saneamento e educação. (OLIVEIRA, 2019)

No tocante ao Imposto Seletivo, a PEC 45, que institui os impostos seletivos, haverá um desestímulo ao consumo de certos bens e serviços. Logo, haveria uma finalidade extrafiscal. Já na proposta 110, o Imposto Seletivo incidiria sobre as importações. O imposto presente na proposta incidirá em diversas operações, dentre elas: petróleo e seus derivados, combustíveis, gás natural e energia elétrica. Não será possível

a instituição de uma alíquota superior ao IBS, à exceção de produtos do fumo e bebidas alcoólicas. (OLIVEIRA, 2019)

Algumas vantagens poderiam ser atribuídas a PEC 110/2019 em detrimento da PEC 45/2019 dentre elas uma reforma mais ampla e simplificada. Isso seria visto pela quantidade maior de tributos sendo substituídos. Essa substituição possibilitaria segurança jurídica maior para o contribuinte. Outra vantagem pode ser atribuída a concessão de benefícios fiscais para certas atividades. Esses incentivos seriam responsáveis pela desoneração da cadeia produtiva a fim de o consumidor arcar com preços acessíveis. Com a redução de custos, os benefícios fiscais seriam mais atrativos gerando uma maior produtividade e competitividade no mercado. (OLIVEIRA,2019)

5. CONCLUSÃO

O progresso tecnológico, intrínseco ao funcionamento de uma economia de mercado, produz transformações e traz desafios continuamente. A relativa mudança de paradigma promovida pela Economia Digital trás seus desafios próprios para a manutenção de base tributável robusta, que, por sua vez, permita o cumprimento das Funções do Estado.

Podemos perceber a partir desse trabalho, que os Estados Nacionais tem tentado dar conta desses desafios pensando na complexidade da Economia Digital e seus potenciais desdobramentos. No caso brasileiro, pode-se concluir que há diversas divergências entre governos e empresas, no que tange às alíquotas e bases para aplicação dos tributos, o que proporciona um sistema ineficiente, dada a queda de arrecadação oriunda desses variados conflitos. E isso é mais agravado pela intensa mobilidade de capitais, dado o processo de crescente inovação tecnológica e os diferentes modelos de negócios relacionados a Economia Digital. Considerando os argumentos citados, discute-se há anos como lidar com esses questionamentos devido ao complexo sistema tributário brasileiro.

Sendo assim, com o objetivo de tornar o sistema tributário mais eficiente, tem-se debatido que uma das soluções possíveis para resolver esses impasses seria a unificação de tributos federais, estaduais e municipais em um só tributo, o que simplificaria a situação do contribuinte e amenizaria os conflitos por parte dos entes federativos diante da competência de cada um deles.

As PEC's 45/2019 e 110/2019 e o Projeto de Lei 3.887/2020 avançam muito nesse sentido, através da criação do CBS e IBS, incididos sobre a mesma base de arrecadação, com diferentes competências administrativas. A ausência de diferentes cobranças para variados setores proporcionaria um ambiente de negócios mais favorável, o que aumentaria a eficiência e competitividade da economia. O sistema tributário constituído de conflitos decorrentes das lacunas de competências daria lugar a um sistema tributário modernizado, gerando maior nível de renda e emprego.

REFERÊNCIAS

GIAMBIAGGI, Fábio; Além, Ana Cláudia. Finanças Públicas. Teoria e Prática no Brasil. 4º edição revista e atualizada. São Paulo: Elsevier, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 15, ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à Ciência das Finanças. 14,ed. Rio de Janeiro: forense, 1987.

MEDEIROS, Ivana Souto de. O papel do orçamento público na realização do desenvolvimento nacional. Revista Digital Constituição e Garantias de Direitos, v. 8, n. 1, p. 86 – 103, 28 out. 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/constituicaoegarantiadedireitos/article/view/8157/5895>.

Acesso em: 03. out, 2021.

NISHIJIMA, Marislei; CYRILLO, Denise Cavallini; JÚNIOR, Geraldo Biasoto. Análise econômica da interação entre a infraestrutura da saúde pública e privada no Brasil. Economia e Sociedade, Campinas, v.19, n.3 (40), p. 589-611, dez. 2010. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/ecos/a/YJWqFmPFY7ttT4GXnRtBQMF/?lang=pt&format=pdf>.

Acesso em 03. out, 2021.

DWECK, Esther; ROSSI, Pedro; OLIVEIRA, Ana Luíza Matos de. Economia pós-pandemia: Desmontando os mitos da austeridade fiscal e construindo um novo paradigma econômico. São Paulo: Autonomia Literária, 2020.

COTRIM, Ana Carla Costa. TRIBUTAÇÃO JUSTA: a progressividade do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em consonância com os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva. 2017. Artigo Científico Universidade Federal de Juiz de Fora, Faculdade de Direito, Juiz de Fora, 2017.

Disponível em: <http://repositorio.ufjf.br/jspui/bitstream/ufjf/6622/1/anacarlacostacotrim.pdf>. Acesso em 03. out, 2020.

ZOCKUN, Maria Helena. Texto para discussão 15: Equidade na Tributação. Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. São Paulo, 2016. Acesso em: <https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto-15-2016-v2020.pdf>. Acesso em: 03. out, 2020.

- ROCHA, Sérgio André; FARO, Maurício Pereira. Livre Concorrência e Neutralidade Tributária. Doutrina – Revista Brasileira de Direito Tributário N21 - Jul-Ago/2010
- OLIVEIRA, Gustavo. Tributação da Economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- TAPSCOTT, D, (1997). The digital economy: Promise and peril in the age of networked intelligence. New York: McGraw-Hill.
- ALVES, Eder. A tributação da Economia Digital no Brasil e na União europeia: Uma Análise do Processo de Agendamento e Formulação de Políticas Públicas. Lisboa, 2021.
- SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Tributação e Inteligência artificial. 4º Aniversário da RJLB (Janeiro 2019), p.(57-77), 2020. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0057_0077.pdf. Acesso em: 18. set, 2021.
- TEIXEIRA, Marta Raquel Machado. A Economia da Partilha: o caso Airbnb. 2020. 66f. Dissertação (mestrado) – Instituto Superior de Gestão, Lisboa, 2020.
- RAMADAS, João Olivier da Costa. A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce. 2019. 61 f. Dissertação (mestrado) – Universidade Católica Portuguesa, Faculdade de Direito, Escola do Porto, 2019.
- VISSOTO, Elisa Maria; BONIATI, Bruno Batista. Comércio Eletrônico. Universidade Federal de Santa Maria, Colégio Agrícola de Frederico Westphalen, 2013. Disponível em: https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/413/2018/12/comercio_eletronico.pdf. Acesso em: 18, set, 2021.
- ALMEIDA, Clara Leitão de. Tributação sobre Streaming no Âmbito do Sistema Tributário Brasileiro. 2019. 58 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito, Rio de Janeiro, 2019.
- CAVALCANTE, Uziel Gomes. A Tributação da Computação em Nuvem (Cloud Computing). 2016. 53 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Fortaleza, 2016.
- FIGUEIREDO, Gabriel Lucas Carneiro. A tributação do software disponibilizado em nuvem (Software as a Service) nas convenções para evitar a dupla tributação da renda. 2017, 104 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade de Brasília, Faculdade de Direito, Brasília, 2017.
- OECD, 2015. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf>

expires=1637123403&id=id&acname=guest&checksum=BB677378D327FCAEE6C7
34091A6315F9

ROQUE, Jorge José Roque Pires Filho. Os desafios da tributação na economia digital. 2017. 140f. Dissertação de Mestrado - Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra, 2017.

OLIVEIRA, Juliana Cidna Rodrigues de. Estudo analítico sobre os impactos da reforma tributária no Brasil: comparativo entre a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019. 2019, 107f. Projeto de Pesquisa de Monografia. Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Caxias do Sul. Bento Gonçalves, 2019.

BEZ-BATTI, Gabriel. O Conceito de estabelecimento permanente no direito brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20. Acesso em 16.nov.2021. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-4-2018/o-conceito-de-estabelecimento-permanente-no-direito-brasileiro-e-os-novos-paradigmas-trazidos-pela-acao-7-do-projeto-beps-ocde-g20/>

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Janeiro-Abril, 2019 - ISSN 2238-0604. Acesso em 16.nov. 2021. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2343>

SANTOS, Rafaela Gonçalves dos. A guerra fiscal entre o ICMS e o ISS em relação aos contratos de Streaming e Software: um estudo acerca da reforma tributária prevista na PEC Revista Caderno Virtual. Disponível em: <https://portal.idp.emnuvens.com.br/cadernovirtual/article/view/5371/2143>. Acesso em 13.nov.2021.

MENEZES, Fernanda Paris de. A tentativa de simplificação do sistema tributário nacional e os impactos da adoção de um imposto tipo IVA nas relações com os Estados-Membros da OCDE, em especial a Alemanha. 2021. 40f. Trabalho de Conclusão de Curso - Departamento de Direito da Universidade Federal de Ouro Preto, Ouro Preto, 2021.

SANTAELLA, Lúcia. Comunicação ubíqua: repercussões na cultura e na educação. São Paulo: Paulus, 2013