

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO DAS NOVAS TECNOLOGIAS: COMO SE ADEQUAR A AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS

THE BRAZILIAN TAX SYSTEM AND THE TAXATION OF THE NEW TECHNOLOGIES: HOW TO APPLY ACTION 1 OF THE BEPS PROJECT

Sumário: 1 – INTRODUÇÃO; 2 - PROJETO BEPS – CONTEXTO E BREVES CONSIDERAÇÕES; 3 - AÇÃO 1 - ECONOMIA DIGITAL; 4 - O MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO; 5 - CONCLUSÃO; 6 – BIBLIOGRAFIA.

Summary: 1 - INTRODUCTION; 2 - BEPS PROJECT - CONTEXT AND BRIEF CONSIDERATIONS; 3 - ACTION 1 - DIGITAL ECONOMY; 4 - THE BRAZILIAN TAX MODEL Y; 5 - CONCLUSION; 6 - BIBLIOGRAPHY.

Resumo: o presente artigo pretende analisar como o Projeto BEPS, através da Ação 1, vem debatendo a tributação da nova economia digital, marcada pela intangibilidade e pela prestação de serviços, em detrimento a tradicional economia industrial, corpórea, de bens e mercadorias. Posteriormente, passa-se a análise se o atual sistema tributário brasileiro, complexo e repleto de normas, é capaz de tributar as novas tecnologias, vez que o Estado necessita de receitas públicas para a consecução do bem comum.

Abstract: This article aims to analyze how the BEPS Project, through Action 1, is debating the taxation of the new digital economy, marked by intangibility and service provision, to the detriment of the traditional industrial, corporeal, goods and merchandise economy. Subsequently, it is analyzed if the current Brazilian tax system, complex and full of norms, is able to tax the new technologies, instead what the State needs public revenues for the achievement of the common good.

Palavras chave: Projeto BEPS – Ação 1 – economia digital – novas tecnologias – tributação.

Keywords: BEPS Project - Action 1 - digital economy - new technologies - taxation.

1 - INTRODUÇÃO

Um dos grandes desafios do mundo moderno é conseguir alinhar os anseios do sistema capitalista de obtenção de lucros com o bem estar da sociedade civil. De acordo com o economista (PIKETTY, 2014) o desequilíbrio nas sociedades tende a crescer em face da desigualdade econômica gerada pelo capitalismo.

Isto, pois, a taxa de retorno do capital é, cada vez mais, superior à taxa de crescimento da economia, o que gera concentração de riqueza. Para o francês, a renda decorrente do patrimônio tende a crescer mais rápido do que a renda típica do trabalho, mesmo em países menos desiguais, como a Suíça, onde os 10% da população mais rica detém 50% da riqueza.

Esta concentração de capital pode ameaçar até o funcionamento das instituições democráticas, como bem colocado por Christians (2010) em que a autora critica a atuação das grandes corporações junto ao Poder Legislativo dos países, fazendo lobby para aprovação de leis de interesses escusos.

O Estado, enquanto provedor dos bens e serviços públicos tem papel fundamental na mediação destas forças, capital x anseios da sociedade civil, que, ao mesmo tempo em que guardam certo antagonismo, são interdependentes. Por isso, a receita pública derivada originada pela carga tributária de determinado país é o recurso disponível para a promoção do bem comum e da vida em sociedade.

Contudo, no atual contexto, o avanço tecnológico aniquilou as "barreiras físicas" outrora existentes entre as nações. Assim, bens, serviços, pessoas e, sobretudo o capital circulam livremente. Hoffe (2005) alega que a globalização é um fenômeno que ocorre há bastante tempo, mas, com o advento da internet e das tecnologias proporcionadas pela rede mundial de computadores, a complexidade das transações e a velocidade das informações, nunca esteve tão latente.

A globalização e o surgimento de uma economia digital, caracterizada pelos bens intangíveis e pela preponderância dos serviços, juntamente com a mobilidade do capital, gerou um ambiente favorável para a evasão fiscal e os planejamentos tributários agressivos.

O surgimento de grandes conglomerados empresariais somado a volatilidade do capital vem gerando uma competição fiscal entre os países, popularmente conhecida como "guerra fiscal". Desonera-se o capital dos tributos visando atraí-lo para sua base territorial.

Com a crise financeira de 2008, que assolou a economia de vários países europeus, a imagem das multinacionais ficou arranhada, sobretudo pelo discurso nacionalista adotado por muitos governos atacando a estratégia fiscal das grandes empresas, que não arcam com o *fair share of tax* (parcela tributária justa).

Entretanto, muitas vezes, os mesmos governos que acusam as empresas de não contribuírem com tributos, são os mesmos agentes ativos que promovem a desoneração tributária visando a atração do capital.

Tal realidade provoca consequências trágicas, como especulação e insegurança jurídica, além de assolar as receitas públicas derivadas.

Diante do exposto, a OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), apoiada pelo G-20 (grupo formado pelas 20 maiores economias do mundo) desenvolveu um projeto sobre a erosão da base tributável e a transferência de lucros (*BEPS - Base Erosion and Profit Shifting*), que será detalhado mais a frente neste artigo, mas que, em suma, entende que o problema tributário atual passa por soluções baseadas em cooperação, transparência e multilateralidade.

Os objetivos do presente artigo é apresentar rapidamente o Projeto BEPS, focando principalmente no relatório da Ação 1, que trata sobre a economia digital e seus impactos na tributação, fazendo um paralelo com o ordenamento jurídico brasileiro, analisando se a legislação tributária pátria é suficiente para tributar as novas tecnologias.

2 - PROJETO BEPS – CONTEXTO E BREVES CONSIDERAÇÕES

Como mencionado, com a crise financeira de 2008 e a derrocada de várias economias pelo mundo, a pressão fiscal foi uma saída encontrada pelos governos para a obtenção de receitas, ocasionando aumento de impostos sobre o consumo e sobre a renda, impactando a sociedade como um todo.

Avi-Yonah e Xu (2016) explicitam os impactos que a crise de 2008 gerou:

The financial crisis of 2008 and the Great Recession that followed have raised anew the problem of how to address a growing inequality both between the rich and everybody else within countries, and between developed and developing countries. Both dimensions of inequality, the intra- and inter-country ones, have risen in this century, and the Great Recession has made both problems worse. The current rise of populism in both the US and in Europe and the vehement reactions to a tide of migrants from poorer to richer countries show how these two problems are intertwined.

Sixteen years ago, the first author wrote about the challenge that globalization and tax competition pose to the fiscal viability of the post-World War II welfare state.³ He pointed out that if tax avoidance by multinational corporations is allowed to undermine the ability of both developed and developing countries to provide adequate social insurance for their citizens, a violent reaction against globalization may ensue that risks ending this era of opening borders, just like World War I ended the previous era of globalization a century ago. In 2016, we worry that the lack of adequate response to the Great Recession is leading to the rise of violent antiglobalization sentiments on both the right and the left, embodied in the US by the success of Bernie Sanders and Donald Trump and in Europe by an even more virulent rejection of the open border policies the EU has stood for. (YONAH e XU, 2016, p. 1)

Os planejamentos tributários realizados pelas empresas, sobretudo as grandes multinacionais, passaram a constar no radar das Administrações Públicas.

É fato que o planejamento tributário baseado na evasão fiscal tem que ser duramente combatido. Contudo, a globalização, deixa riscos entre países soberanos quanto às questões fiscais, visto que o capital fluido (BAUMAN, 2001), móvel, oriundo das grandes corporações, é de difícil tributação.

A criação de regras fiscais mundiais é questão que se torna cada dia mais relevante, transcendendo ao Direito Tributário, invadindo a seara do Direito Internacional, das Ciências Econômicas, Ciências Políticas, *et cetera*.

A questão se complica, pois, cada Estado Soberano possui ordenamento jurídico interno (dentre outras leis, as que tratam da matéria tributária), que legitimam a imposição de regras fiscais em relação ao seu território (regra da territorialidade) e para muitos, renunciar a prerrogativa de aplicação da legislação pátria seria perder parcela de sua soberania.

A responsabilidade não pode ser imputada unilateralmente às corporações, que, apesar de muitas vezes agirem em flagrante má-fé, tem como cúmplices países que abrem mão das receitas tributárias para que o capital ali se instale. Trata-se de verdadeiro leilão de benefícios fiscais.

De acordo com Rocha (2017):

The global economic crisis has forced countries to review their positions on the taxation of cross-border transactions. And it has fostered the largest global reaction against so-called aggressive tax planning in history. At the core of this global reaction is the OECD/G-20 BEPS Project.

Public attention has been focused on large multinationals as culprits, which have been tried and found guilty in the court of public opinion. Moreover, this strong view that large multinationals – and possibly even companies in general – are engaged in “aggressive tax planning” has triggered a reaction from countries that in some cases might be as aggressive as the problem that it intended to counteract. (ROCHA, 2017, p. 182)

Grandes grupos econômicos começaram a instalar-se em jurisdições onde há tributação favorecida ou benefícios fiscais concedidos, muitas vezes ilegalmente, aumentando seus lucros, diminuindo a carga fiscal e capturando

parcela do mercado de seus concorrentes, sujeitos a taxação ordinária. (SANTIAGO, 2010)

Neste contexto, a OCDE, juntamente com o G-20 lançaram o projeto BEPS, visando entender os planejamentos tributários agressivos¹ elaborados pelas grandes empresas, com o objetivo de combater, ou melhor, mitigar os efeitos, do fenômeno da erosão da base tributária e da transferência de lucros para jurisdições com tributação favorecida.

Os estudos promovidos pela OCDE foram compilados em relatórios, cujas primeiras publicações ocorreram em 2014, sendo sempre atualizados, com objetivo abastecer os países de informações e ferramentas para combater o planejamento tributário agressivo e a evasão fiscal. O resultado é a edição de normas *soft law*, já que não vinculam os países.

Assim, os objetivos da OCDE é garantir aos países meios de obtenção de receitas mediante um realinhamento fiscal das atividades econômicas com a efetiva criação de valor, além de criar um arcabouço de normas fiscais internacionais baseadas na cooperação como forma de proteger as bases tributárias.

¹ Como explica muito bem Sérgio André Rocha (ROCHA, 2017, p. 226-227):

“Uma das expressões mais utilizadas dos Relatórios do Projeto BEPS é planejamento fiscal “agressivo”, no entanto, não é fácil definir o alcance desta expressão. Este é definitivamente um dos maiores desafios do projeto BEPS: traçar a linha entre os planejamentos fiscais legítimos e os ditos planejamentos fiscais “agressivos”.

Várias Ações do Projeto BEPS lidam com o conceito de planejamento fiscal “agressivo”. No entanto, talvez nenhuma delas esteja mais próxima do assunto do que a Ação 12, que trata da divulgação de planejamentos fiscais “agressivos”.⁴⁹⁶ De acordo com o Plano de Ação BEPS da OCDE, o principal objetivo da Ação 12 – que será analisada adiante – é “desenvolver recomendações sobre a criação de regras de divulgação obrigatória para transações, arranjos, ou estruturas agressivas ou abusivas, tendo em conta os custos administrativos para as administrações fiscais e para as empresas, e com base em experiências em um número crescente de países que adotaram tais regras”.

No entanto, embora o conceito de planejamento fiscal “agressivo” seja central para o Projeto BEPS, nem o Plano de Ação BEPS, nem nenhum dos Relatórios das Ações do Projeto BEPS – inclusive o da Ação 12 – buscam fornecer uma definição de planejamento fiscal “agressivo”.”

Avi-Yonah (2001) entende que o multilateralismo (Ação 15) proposto pela OCDE é de extrema importância para o sucesso do Projeto BEPS;

As a result of globalization and tax competition, tax rules can no longer be set by countries acting unilaterally or by bilateral tax treaties. In a world in which capital can move freely across national borders and multinationals are free to choose among many investment locations, the ability of any one country (or any two countries in cooperation) to tax (or otherwise regulate) such capital is severely limited. Any such unilateral attempt will be undercut by other countries, and will probably not even be attempted, in the name of preserving national competitiveness.

Thus, a multilateral solution is essential if the fundamental goals of taxation or other regulation are to be preserved. Private market activities that span the globe can only be regulated or taxed by organizations with a similar global reach. (YONAH, 2004, p. 387)

Contudo, as novas ações sugeridas não podem violar a segurança dos contribuintes, nem agravamento fiscal injustificado ou encargos ilegais.

Em apertada síntese, o Projeto BEPS elenca 15 Ações:

- Ação 1 – Identificar os principais desafios tributários proporcionados pela economia digital;
- Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos;
- Ação 3 – normatização de regras de transparência fiscal internacional;
- Ação 4 – combate a dedutibilidade de juros e outras despesas financeiras;
- Ação 5 – transparência e substância como forma de combate a práticas fiscais lesivas
- Ação 6 - combate ao *treaty shopping* (uso abusivo de Tratados Internacionais);
- Ação 7 – combate a artificialidade na caracterização de estabelecimento permanente;
- Ações 8, 9 e 10 - Preços de Transferência alinhados com a criação de valor na cadeia;

- Ação 11 – elaboração de métodos de coleta e análise de dados sobre erosão da base imponível e a transferência de lucros;
- Ação 12 – declaração de planejamento tributário agressivo pelos contribuintes;
- Ação 13 – Reexame das regras sobre preços de transferência;
- Ação 14 – Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos, como a arbitragem;
- Ação 15 – Desenvolvimento de instrumento multilateral a ser assinado pelos países.

Por mais que, *a priori*, a impressão que se dá é que a OCDE está preocupada com os problemas provenientes da evasão fiscal e dos planejamentos tributários agressivos, os relatórios elaborados pela instituição foram alvo de muitas críticas².

Autores como Rocha (2017) e Lopez (2015) criticam a parcialidade da OCDE, alegando defesa dos anseios dos países ricos, enquanto membros da instituição. Assim, faltaria legitimidade à OCDE para tratar de questões fiscais que envolvem o mercado global como um todo, com operações que passam pelos países pobres e em desenvolvimento. Um exemplo citado correntemente é a resistência da OCDE em alterar o critério de tributação fonte-residência³.

Outras críticas apontadas por estes autores aduzem que os relatórios da OCDE nada mais são do que uma compilação de mazelas que já vem sendo debatidas há mais de um século, além do conteúdo amplo e vago das ações.

² Nos artigos apontados na bibliografia, Avi-Yonah (2001), Lopez (2015) e Rocha (2017) tecem inúmeras críticas ao Projeto BEPS.

³ Critério fonte: país onde a riqueza ou o consumo é gerado (benéfico aos países importadores de capital).

Critério residência: onde reside o investidor, ou a matriz da pessoa jurídica (benéfico aos países exportadores de capital).

Como já mencionado, o objetivo deste artigo é a análise da Ação 1 e os desafios tributários do Brasil face à nova economia digital.

3 - AÇÃO 1 - ECONOMIA DIGITAL

O objeto da Ação 1 são os impactos e desafios proporcionados pela economia digital. Sérgio André Rocha compilou de maneira sucinta e didática:

No Sumário Executivo do Relatório da OCDE, foram destacadas as características mais relevantes da economia digital - presentes e futuras - e como a transformação digital de modelos de negócios tradicionais pode ter impactos significativos sobre a tributação. As seguintes características mais relevantes da economia digital foram incluídas no Relatório:

- A Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC) modificou os modelos de negócios, permitindo novos consumidores e que os fornecedores de serviços, intangíveis e bens façam negócios com consumidores que estariam fora do seu alcance.
- É impossível separar a economia digital da economia tradicional.
- Futuros desenvolvimentos em TIC devem ser acompanhados de perto, pois eles podem gerar impactos fiscais. Moedas virtuais, robótica avançada e impressão 3D, consumo colaborativo, etc. trarão mudanças que precisam ser levadas em consideração.
- A economia digital tem características que são potencialmente relevantes para efeitos fiscais - a mobilidade de intangíveis, usuários e funções de negócio, dependência de dados, os efeitos de rede, a difusão de modelos de negócios multilaterais, tendência para o monopólio ou oligopólio, e volatilidade.
- Avanços em TIC, reduções de diversas barreiras monetárias e alfandegárias, e a mudança para produtos digitais e uma economia baseada em serviços, no entanto, combinadas para quebrar obstáculos à integração, permitindo que grupos de MNE operem muito mais como empresas globais.
- Estas características da economia digital aumentam as oportunidades de BEPS. Por exemplo, a importância dos intangíveis no contexto da economia digital, combinado com a mobilidade de intangíveis para efeitos fiscais sob as regras fiscais existentes, geram oportunidades substanciais para a BEPS na área dos impostos diretos. (ROCHA, 2017, p. 221 e 222).

Importante esclarecer que o Projeto BEPS tem como escopo a tributação direta, sobretudo quanto ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

Contudo, especificamente na Ação 1, o relatório também aponta desafios quanto a tributação indireta, relacionados com a importação de encomendas de

baixo valor nas vendas on-line, que muitas vezes são isentas de IVA⁴ e o crescimento robusto do comércio de serviços e intangíveis.

Em que pese o relatório tenha apontado alguns pontos de observância, num primeiro momento, ele foi pouco conclusivo. Ainda, o critério de tributação na residência, defendido pelos países ricos e referendado pela OCDE, não parece estar em xeque. Sem dúvida, para combate do BEPS na economia digital, há que se privilegiar o país detentor do mercado consumidor, fonte da geração de receitas.

Em meio as críticas, em 2018 a OCDE publicou o relatório "*Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018*", cujas conclusões são:

(...)

509. The 2015 BEPS Action 1 Report identified a number of tax challenges relating to digitalisation that go beyond BEPS - namely nexus, data and characterisation - and considered options that could address some of these broader challenges. However, no agreement was reached in 2015 on whether any of these options should be adopted. In the absence of consensus, a number of countries have subsequently begun to explore and implement a range of uncoordinated and unilateral actions (see Chapter 4).

510. Following the delivery of the BEPS package, it was agreed that the Task Force on the Digital Economy would continue its work within the Inclusive Framework delivering an interim report in 2018 and a final report in 2020. Since then, important advances have been made in our understanding of how business models and value creation are being affected by the process of digitalisation. With a focus on highly digitalised business models, Chapter 2 describes new processes of value creation and a number of salient characteristics that are frequently observed in these businesses; namely scale without mass, heavy reliance on intangible assets and the importance of data and user participation. The transformative changes associated with digitalisation are quickly reaching across a growing number of businesses and as the BEPS Action 1 Report concluded, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy.

511. The more than 110 members of the Inclusive Framework, representing a diverse range of economies at varying levels of development, recognise their common interest in maintaining a relevant and coherent set of international tax rules. The proliferation of unilateral approaches is likely to have adverse impacts on investment and growth, and risks increasing double taxation and complexity for taxpayers and tax authorities alike.

⁴ Imposto sobre o Valor Agregado – imposto único incidente sobre o consumo de bens, serviços e mercadorias.

512. However, the tax issues raised by digitalisation are technically complex, and this interim report identifies the different views among countries on whether and to what extent the features of highly digitalised business models and digitalisation more generally should result in changes to the international tax rules. Overall, there is support for undertaking a coherent and concurrent review of two key aspects of the existing tax framework, nexus and profit allocation rules that would consider the impacts of digitalisation.

513. The work required to further progress discussions on these complex issues is identified in Chapter 5. In addition to refining the understanding of the value contribution of certain aspects of digitalisation, technical solutions will also be explored to test the feasibility of different options. In addition to ongoing dialogue between Inclusive Framework members, this process will also involve ongoing engagement with different stakeholder groups, including business, civil society and academia. Following an update on progress in 2019, the Inclusive Framework will work towards a consensus-based solution by 2020. -

514. There is no consensus on the merits of, or need for, interim measures, and therefore this report does not make a recommendation for their introduction. Chapter 6 recognises that a number of countries do not agree that features such as “scale without mass”, a heavy reliance on intangible assets or “user contribution” provide a basis for imposing an interim measure and consider that an interim measure will give rise to risks and adverse consequences irrespective of any limits on the design of such a measure, including as a result of uncertainty and double taxation. Countries that are in favour of the introduction of interim measures acknowledge that such challenges may arise but consider that at least some of the possible adverse consequences can be mitigated through the design of the measure and that, pending a consensus-based global solution, there is a strong imperative to act to ensure that the tax paid by certain businesses in their jurisdiction is commensurate with the value that they consider is being generated in their jurisdictions. Where jurisdictions wish to proceed with consideration of interim measures, they have identified a number of considerations that they believe need to be taken into account as guidance to limit the potential for divergence and possible adverse sideeffects.

515. Separately from the broader tax challenges, and considering more specifically the BEPS issues that may be exacerbated by digitalisation, there is preliminary evidence already available suggesting that implementation of the OECD/G20 BEPS package is having an impact. Adopted in October 2015, the BEPS package, and in particular, those measures most relevant to digitalisation (Actions 3, 5, 6, 7, and 8-10), has already begun to take effect as described in Chapter 3. The early response of some highly digitalised MNEs also suggests that they have begun making changes to their business structures to improve alignment with their real economic activity. Continuing to monitor the impact of the BEPS package, in particular after the 2017 US tax reform, will be an important part of the work of the TFDE going forward.

516. In addition to its impact on the international tax rules, the digital transformation is also having an important influence on other aspects of the tax system. As described in Chapter 7, these range from the implications of changes to the taxable status of economic actors arising as a result of a shift from standard to non-standard work, to new tools available to tax administrations that deliver improved taxpayer services, more effective data matching, and greater capabilities to detect and investigate tax evasion and fraud.

517. While some work on these topics related to the impact of digitalisation on other aspects of the tax system is already underway, a number of additional areas have been identified in Chapter 7 to ensure that the tax system, from policy through to administration, remains able to respond to and make use of the latest developments in digital technology.

518. Ensuring that our tax systems are ready to meet the changes brought by digitalisation, as well as to leverage from its opportunities and provide protection from its potential risks, is a critical challenge. Political support will be required to undertake the detailed, often complex work, needed to deliver on these objectives, noting that the tax system remains a foundation stone in the relationship between States and their citizens.

Pela leitura do trecho acima colacionado, depreende-se que ainda não há consenso entre as jurisdições quanto a tributação da economia digital em âmbito internacional, de forma que cada país ainda está combatendo o BEPS unilateralmente, com adequações em sua legislação interna.

A nosso sentir, o Relatório continua inconclusivo, sobretudo pela complexidade do tema. Tanto é que os estudos continuarão, envolvendo diversos agentes, como empresas, sociedade civil e academia, e um novo relatório será publicado em 2020.

Desta forma, medidas multilaterais em face da Ação 1 parecem ser de difícil aplicação. Como os países não podem ficar a mercê das conclusões da OCDE, alterações na legislação interna devem ser realizadas para o combate ao BEPS na nova economia digital.

Rifkin (2014) no livro intitulado “*A sociedade com custo marginal zero*”, prevê um futuro menos próspero para o capitalismo.

Para o autor norte americano, a segunda metade do século XXI, será marcada por uma economia híbrida, na qual o sistema capitalista terá que conviver com um sistema colaborativo. É como se o capitalismo tivesse chegado ao seu ápice e o consumo cada vez mais dará lugar ao compartilhamento, vide aplicativos como Uber, Airbnb, dentre outros.

Por óbvio, a presente Ação é de extrema importância para o Brasil, mas, nosso ordenamento jurídico consegue tributar as novas tecnologias proporcionadas pela nova economia digital? O arcabouço de legislações tributárias brasileiras consegue gravar tecnologias como Uber, Airbnb, impressão 3D, economia de compartilhamento, intangíveis, streaming, Netflix, entre outras?

4 - O MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O ordenamento jurídico brasileiro é único no mundo. Godoi (2018) sintetiza de forma clara:

From 1891, Brazil has been politically organized as a federation.^{[1]1} The main difference between Brazil and other federations in the world is that the former has not two, but rather three levels of autonomous government: (i) the Union, i.e. the central Federal Government; (ii) the states, i.e. the regional governments; and (iii) the municipalities, i.e. the local governments, each with their own legislative and executive powers. Brazil has 27 states, including the Federal District, and 5,570 municipalities. The Brazilian *Constituição* (Constitution) grants each of these the power to enact its own tax laws, to monitor and/or control the taxpayers located in its territory, and to assess and/or collect the corresponding tax (GODOI, 2018 p. 1)

A atual Constituição de 1988 confere competência tributária aos três entes que compõem a Federação: União, Estados e Distrito Federal e Municípios. Logo, além de disposições constitucionais tributárias exaustivas, temos 27 Estados e 5.570 municípios com capacidade de legislar e instituir tributos, o que torna nosso ordenamento jurídico, conforme livro do renomado jurista Becker (1989), um verdadeiro "Carnaval Tributário"⁵.

Para ilustrar tal cenário, conforme estudo publicado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) desde a promulgação da Constituição

⁵ Livro publicado pelo autor em 1989 que já retratava a realidade caótica do sistema tributário brasileiro.

de 1988, mais de 320.000.000 (trezentos e vinte mil) normas tributárias foram editadas⁶.

Diferentemente da grande maioria dos países do mundo, onde a tributação do consumo concentra-se no ente federal através da instituição do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado), no Brasil, ela está pulverizada entre os três entes federados, tornando o sistema complexo, inseguro, regressivo e recheado de possibilidades que culminam em conflitos de competências, tanto de entes de mesma espécie (Município-Município ou Estado-Estado), quanto de espécies distintas (Município-Estado).

À União cabe instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), cuja materialidade é o processo de industrialização conforme determinado em lei e as contribuições para o PIS/COFINS, cujo aspecto material é a receita bruta.

O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é de competência dos Estados, e, de acordo com Carraza (2002) engloba pelo menos cinco impostos:

- (i) imposto sobre operações mercantis;
- (ii) imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- (iii) imposto sobre serviços de comunicação;
- (iv) imposto sobre produção, importação, circulação ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica e;
- (iv) imposto sobre extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

⁶ <https://www.ibpt.com.br/noticia/2272/Mais-de-700-normas-sao-editadas-diariamente-no-Brasil-desde-a-constituicao-de-88>

Já aos Municípios restou a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), cuja materialidade é a prestação de serviços elencados em rol taxativo previsto na lista anexa da Lei Complementar nº 116/03, como bem exemplifica Godoi (2018):

With regard to another group of unusual cases of long-lasting legal uncertainty, the question is whether a specific activity regarded as a service and explicitly referred to in the 2003 national list of taxable services, i.e. *Lei Complementar* (Complementary Law) 116/2003,[10] is really a service according to a strict and formalistic concept of service supposedly adopted by the Constitution. This is, for example, the situation of a franchise business. For decades, the legislation has considered a franchise activity to be a service taxable by the municipalities, whereas most of the legal doctrine does not consider this to be a real service. The courts are incapable of settling this dispute in a definitive manner. The STF did agree to hear a case in 2010,[11] but, again, this is very far from being definitively decided. (GODOI, 2018, p.2)

Como se não bastasse, conforme reza o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/66), o Direito Tributário deve respeitar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Assim, cabe ao Direito Privado, por exemplo, ao Direito Civil ou ao Direito Empresarial, definir o conceito e a extensão de “prestação de serviço”, “mercadoria”, “industrialização”, “prestação de serviço de comunicação”, “receita bruta”, etc., para a incidência superveniente de tributos.

Contudo, a doutrina pátria, posteriormente referendada pelos Tribunais Superiores (STJ e STF)⁷, quando provocados a se manifestarem, se apoiam em

⁷ Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal.

conceitos ultrapassados e retrógrados, dificultando cada vez mais a incidência tributária sobre a nova economia digital.

É quase absurdo de se crer que até hoje conceitos como "mercadoria" enquanto bem corpóreo, "prestação de serviço" enquanto obrigação de fazer e distinção entre "software de prateleira" e "software personalizado" ainda são perpetuados na doutrina e na jurisprudência brasileira.⁸

Conforme se vê, a depender do conceito adotado de "software" há possibilidade de incidência de ISS, ICMS e a nosso sentir, até mesmo pela CIDE-Royalties, contribuição instituída pela União.

Isto, pois, quando a elaboração de um software tratar-se de uma "obrigação de fazer" personalizada, há incidência do ISS. Quando o software for padrão e sua aquisição, seja física, seja mediante download, incide ICMS, pois enquadrado como "mercadoria".

Como mencionado, a nosso sentir, poderá haver ainda a incidência de CIDE-Royalties, contribuição instituída pela Lei nº10.168/2000 e regulamentada pelo Decreto nº 3.949/2002, cujo aspecto material da regra matriz de incidência tributária é, basicamente, deter a licença de uso de conhecimentos tecnológicos, adquirir conhecimentos tecnológicos, ser signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia e ser signatária de contratos de serviços técnicos e de assistência administrativa e afins.

⁸ Jurisprudências que ratificam conceitos retrógrados:

Recurso Especial 443.119/RJ

RE 176626/SP – Relator Min. Sepúlveda Pertence - Julgamento: 10/11/1998 - Órgão Julgador: Primeira Turma.

RE 199464 SP - Relator: Min. Ilmar Galvão - Julgamento: 02/03/1999 - Órgão Julgador: Primeira Turma.

ADI 1945 MC/ MT - Relator: Min. Octavio Gallotti - Relator para o Acórdão: Min. Gilmar Mendes - Julgamento: 26/05/2010 - Órgão Julgador: Tribunal Pleno.

RE 446.003 AgR, rel. min. Celso de Mello, 2^a T, j. 30-5-2006, DJ de 4-8-2006.]

RE 651.703, rel. min. Luiz Fux, P, j. 29-9-2016, DJE 86 de 26-4-2017, Tema 581

Ainda, na tentativa de tributar as novas tecnologias, em 2016 foi publicada a Lei Complementar nº 157, que alterou a lista anexa à Lei Complementar nº 116/03, conferindo competência aos municípios para tributar via ISS os seguintes serviços:

(...)

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

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

(...)

1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

(...)

Os Estados membros da federação também se movimentaram, editando o Convênio CONFAZ⁹ ICMS nº106/17, que dispõe sobre os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final, conforme indica as duas primeiras cláusulas da norma:

(...)

Cláusula primeira As operações com bens e mercadorias digitais, tais como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados observarão as disposições contidas neste convênio.

Cláusula segunda As operações com os bens e mercadorias digitais de que trata este convênio, comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados anteriores à saída destinada ao consumidor final ficam isentas do ICMS.

(...)

⁹ O Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ é o colegiado formado pelos Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal e trata de questões referentes ao ICMS, regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, sobretudo quanto isenções, incentivos e benefícios fiscais que serão concedidos e revogados. (Constituição, art. 155, inciso II e § 2º , inciso XII, alínea g e Lei Complementar nº 24, de 7.1.1975).

Desta feita, mediante Decreto, cada Estado membro pode instituir ICMS sobre bens com mercadorias digitais, também conhecidas como intangíveis. Tal entendimento derivou da tributação por ICMS da energia elétrica enquanto mercadoria incorpórea.

Logo, como se vê, o Brasil vem alterando sua legislação na tentativa tributar a nova economia digital, nos moldes propostos pela Ação 1 do Projeto BEPS. Contudo, enquanto nosso modelo Federativo estiver vigente e o texto constitucional mantiver a competência tributária sobre o consumo repartida entre os três entes federados, não vislumbramos qualquer efetividade no combate ao efeito BEPS.

Isto, pois, somado aos conceitos ultrapassados do Direito Privado e a necessidade premente dos entes federados em arrecadar, já que vivenciamos uma crise fiscal sem precedentes, cada vez mais conflitos de competência surgirão, cabendo ao Poder Judiciário se posicionar.

Porém, nosso Poder Judiciário, além de moroso, é composto de magistrados generalistas que, em sua maioria, infelizmente, não possui conhecimento sobre Direito Tributário, culminando em decisões dissonantes e contraditórias, causando verdadeira insegurança jurídica.

5 - CONCLUSÃO

Com o advento da “internet das coisas”, o valor para ter acesso a determinadas tecnologias será tão baixo que o custo de se produzir mais uma unidade de algum produto ou serviço tenderá a zero (conceito de custo marginal zero). Os exemplos citados no livro são diversos, como o acesso quase irrestrito a EAD (educação à distância), impressão 3D e produção integral de energia proveniente do sol em sua própria residência.

Rifkin (2014) cunhou o conceito de “prosumidor”, na qual as pessoas serão produtoras e consumidoras ao mesmo tempo.

O mercado de trabalho também será afetado em proporções inimagináveis, já que as novas tecnologias substituirão os postos de trabalho, gerando uma massa de trabalhadores desempregados.

A OCDE vem envidando esforços para encontrar meios de tributar a nova economia digital, através da Ação 1 do Projeto BEPS, porém sem muito êxito. Soluções multilaterais, sobretudo quanto a tributação da renda das empresas de tecnologia, até o presente momento não vingaram, muito porque a instituição não pretende alterar o modelo de tributação na residência, conforme interesse dos países ricos, exportadores de capital.

Assim, para evitar o efeito BEPS gerado pela nova economia digital, passou-se o foco para a tributação sobre o consumo, encorajando os países a alterarem e adequarem a legislação interna conforme suas necessidades.

O desafio brasileiro é ainda maior, já que a tributação sobre o consumo está dividida entre os três entes federados e cada tributo incide sobre uma materialidade distinta, ao contrário dos países ao redor do mundo, que tributam o valor agregado em determinada etapa, independentemente da natureza jurídica da operação.

Partindo das premissas traçadas por Jeremy Rifkin e analisando o modelo tributário brasileiro vigente, as receitas públicas irão minguar, já que nossa tributação advém, em sua maioria, da tributação sobre o consumo e sobre a folha de salários.

Municípios e Estados estão se movimentando na tentativa de tributar as novas tecnologias. Contudo, como já explicitamos, enquanto o Brasil não fizer uma reforma tributária profunda, unificando a tributação sobre o consumo, estaremos à

mercê de conflitos de competência, conceitos jurídicos retrógrados e reféns de decisões de Tribunais Superiores que não acompanham o tempo da inovação e são exaradas por magistrados sem conhecimento para tanto.

Por fim, cremos que soluções dentro do próprio ordenamento jurídico pátrio são viáveis, porém insuficientes. A questão vai além, extrapolando para uma discussão pormenorizada acerca da globalização e da cooperação mundial, passando pela criação e aperfeiçoamento das instituições que atuam em nível global.

5 - BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Edição, São Paulo: Ed. Malheiros, 2011;

AVI-YONAH, R.S. Globalization, *tax competition and the fiscal crisis of the Welfare State*. Harvard Law Review. EUA, mai. 2000.

AVI-YONAH, R.S. Globalizations and tax competition: implications for developing countries. Cepal Review. EUA, n. 74, p. 64-65, ago. 2001.

AVI-YONAH, R.S. *Bridging the North/South Divide: International Redistribution and Tax Competition*. 2004.

AVI-YONAH, R.S. e XU Haiyan. *Evaluating BEPS*. U of Michigan Public Law Research Paper No. 493. 2016;

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *Por que a guerra fiscal? Os desafios do Estado na Modernidade Líquida*. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, n. 102, p. 305-341, jan./jun. 2011.

BAUMAN, Zygmunt. *Modernidade Líquida*. Rio de Janeiro: Ed. Jorge Zahar, 2001;

BOBBIO, Norberto. *Dicionário de política, por Norberto Bobbio, Nicola Matteucci e Gianfranco Pasquino*. Trad. De João Ferreira, Carmen C. Varriale e outros. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1986.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: www.planalto.gov.br/legislação/códigos/ Acesso em: jul. 2018;

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituaocompilado.htm/](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituaocompilado.htm) Acesso em: jul. 2018.

BURGERS, Irene e MOSQUERA, Irma. *Corporate Taxation and BEPS: A Fair Slice for Developing Countries?* 2017.

CARRAZA, Roque Antonio. ICMS. Ed: Malheiros, 2002;

CHRISTIAN, Alisson. *Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems*. Separação de poderes e efetividade do sistema tributário, coordenação Misabel Derzi. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2010.

DANTAS, Ivo. *Constitucionalismo e Globalização: Regionalização, Mercosul e integração*. Revista de Direito Comparado UFMG (volume 4). Belo Horizonte. 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado e MOREIRA, André Mendes. Tax reform and international tax norm transmission. Case study of Brazil: value-added taxes. Separação de poderes e efetividade do sistema tributário, coordenação Misabel Derzi. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2010.

GODOI, Marciano Seabra. *Recent Developments in Brazil Regarding the Indirect Taxation of Services in the Digital Economy* - Bulletin for International Taxation, 2018 (Volume 72), No. 4a/Special Issue.

HOFFE, Otfried. *A democracia no mundo de hoje*. 1ª Edição, São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2005;

LOPEZ, Eva Escribano. *An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*;

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. 1ª Edição, São Paulo: Ed. Martins Fontes, 2005;

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project - *Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018*;

PIKKETY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. 1ª Edição. Rio de Janeiro: Intrínseca: 2014;

SANTIAGO, Igor Mauler. *Free competition: how tax evasion and tax competition distort markets – the brazilian perspective*. Separação de poderes e efetividade do sistema tributário, coordenação Misabel Derzi. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 2010;

SANTIAGO, Igor Mauler: *Evasão fiscal e concorrência tributária distorcem o livre mercado*. Disponível em <http://www.conjur.com.br/2014-set-03/consultor-tributario-evasao-fiscal-concorrencia-tributaria-distorcem-livre-mercado2>. Acesso: 15/09/2014 às 09:00;

SCHOUERI, Luís Eduardo (coordenação); FREITAS, Rodrigo de (organização). Planejamento tributário e o “propósito negocial” – mapeamento das decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010;

RIFKIN, Jeremy. “*A sociedade com custo marginal zero*”. M. BOOKS: 2014;

ROCHA, Sérgio André. Chapter 9: *The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism” Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Tax Sovereignty in the BEPS Era. Wolters Kluwer, 2017;

ROCHA, Sérgio André. Política Fiscal Internacional Brasileira. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2017;