

TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL: LIMITES E DESAFIOS

*Paulo Ayres Barreto*¹

*Caio Augusto Takano*²

1. Introito

Ao prescrever uma determinada norma jurídica, o legislador está tomando uma decisão, agora, sobre o que será feito no futuro³. Trata-se, consoante as percucientes lições de Paulo de Barros Carvalho, da função pragmática da linguagem jurídica, prescritiva de condutas, por intermédio da positivação de normas gerais e abstratas⁴. Ocorre que, por vezes, o

1. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Livre Docente pela Universidade de São Paulo – USP. Professor Associado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo – USP. Professor nos cursos de especialização em Direito Tributário do IBDT e da PUC/SP.

2. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Professor de Compliance e Gestão de Obrigações Acessórias em cursos de pós-graduação.

3. Cf. SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012, p. 194.

4. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 39-41.

ordenamento jurídico **não acompanha as rápidas transformações** do mundo fenomênico, gerando oportunidades para que os contribuintes, valendo-se de lacunas que exsurtem precisamente desse “caráter subótimo” das regras positivadas⁵, possam reestruturar suas atividades empresariais para reduzir sua carga tributária por meio de práticas elisivas⁶. Eis, precisamente, o que ocorreu na relação entre a economia digital e o Direito Tributário.

A economia digital tem transformado de forma substancial os modelos de negócios empresariais, trazendo inúmeros desafios para o intérprete do direito em seu labor exegético, na subsunção dos fatos às normas, em vista do novo contexto para a construção da norma⁷. Além disso, tem possibilitado que empresas multinacionais possam reestruturar suas operações internacionais, possibilitando sua atuação em mercados consumidores de outras jurisdições, sem caracterizar uma presença tributária relevante, que justifique, dentro das atuais regras de tributação internacional, que o Estado de destino, em que se encontra o mercado consumidor, possa instituir tributos⁸.

Paradigmática foi a estrutura empresarial empreendida pela Amazon, empresa varejista norte-americana que atende clientes internacionalmente. Em vez de operar por meio de sucursais ou filiais nas jurisdições em que se encontra o mercado consumidor, a Amazon realizava suas vendas

5. Sobre o caráter subótimo das regras, cf. SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana*. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004, p. 161.

6. Faz-se menção à “elisão tributária” usualmente em oposição à “evasão fiscal”, tendo em consideração a licitude da conduta – o que caracterizaria a conduta meramente elisiva – ou sua ilicitude, hipótese na qual estaríamos diante de prática evasiva. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, pp. 156-160.

7. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 42.

8. Cf. BRAUNER, Yariv. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. *Inter-tax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 463.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

exclusivamente por intermédio de plataformas digitais, mantendo naqueles países apenas instalações físicas (depósitos), com o intuito de otimizar e agilizar a logística na entrega das mercadorias e ao seu cliente⁹.

Para além das vantagens econômicas obtidas, tal estrutura possibilitou um importante efeito tributário: em razão da atual redação do art. 5º, (4) dos acordos de bitributação que seguem a convenção-modelo da OCDE, não há configuração de estabelecimento permanente nessas jurisdições (pois considera-se que a utilização de depósitos seria mero ato auxiliar ou preparatório para o comércio), de modo que, nos termos do art. 7º dos referidos acordos, os lucros resultantes das atividades da Amazon apenas poderiam ser tributados no Estado da residência, independentemente de sua atuação em outras jurisdições seja substancial. Desse exemplo, verifica-se que, na prática, atividades como a coleta local ou armazenamento, que antes eram consideradas meramente auxiliares, hoje compõem elementos nucleares do modelo de negócio de alguma das mais bem-sucedidas multinacionais da Era Digital¹⁰. No entanto, para fins tributários, configuram atividades meramente auxiliares sob a ótica do direito posto, evidenciando existir uma enorme discrepância entre o mundo do “ser” e do “dever-ser”.

No âmbito internacional, há um consenso crescente – seja no doutrinário, seja no bojo das administrações tributárias dos diversos países e da OCDE – no sentido de que as atuais regras de tributação internacional são falhas para lidar com as questões de tributação envolvendo a economia digital¹¹, sen-

9. Cf. PLEIJSIER, Arthur. The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report; In: *Transfer Pricing Journal*, v. 23, n.6. Amsterdam: IBFD, 2016, p. 445.

10. Cf. BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it? *Intertax*, vol. 47, n. 2. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2019, p. 162.

11. Sobre o tema, cf. KINGSON, Charles I. Taxing the future. David R. Tillinghast Lecture on International Taxation. *Tax Law Review*, n. 51. New York: New York University School of Law: 1996.

do necessárias soluções novas, para além da adaptação das regras já existentes¹²⁻¹³. O consenso, entretanto, não vai além disso: há intensos debates e controvérsias não apenas sobre qual a solução que deve ser adotada em longo prazo¹⁴, como, igualmente, se medidas específicas para tributar a economia digital são desejáveis ou não¹⁵.

A exemplificar o intenso debate internacional acerca de possíveis soluções para o tema, há cinco possíveis cenários em consideração de medidas para se tributar a economia digital, em síntese: (i) adotar um tributo específico para o setor digital, baseado no princípio do destino, que não seja configure um tributo sobre a renda ou sobre o consumo; (ii) proceder às modificações propostas pelo Projeto BEPS no que tange à tributação a renda, alterando o conceito de estabelecimento permanente em transações digitais, nos casos em que há um número mínimo de usuários ativos ou contratos *online*, bem como regras que limitem fragmentação excessiva de atividades entre partes relacionadas em tais transações, permitindo práticas que impliquem erosão da base tributária; (iii) afastar-se do atual

12. Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2. Gainesville: Universidade da Florida, 2014, p. 72.

13. Em sentido contrário, Wolfgang Schön sustenta que não obstante a economia digital tenha transformado significativamente o “mundo real”, disso não decorre a necessidade de uma reforma no sistema tributário. Cf. SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. In: *Bulletin For International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018, pp. 278-291.

14. Cf. DOURADO, Ana Paula. Digital taxation opens the Pandora Box: The OECD interim report and the European Commission proposals. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 565.

15. Parcela da doutrina internacional sustenta que tais medidas seriam apenas pontualmente remediais e sem uma razão principiológica subjacente. Por todos, cf. BRAUNER, Yariv. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, pp. 462-465. Em sentido contrário, outra parcela defende a adoção de medidas específicas para tributar negócios da economia digital, principalmente diante da ausência de perspectiva de que uma solução definitiva, baseada em um consenso Internacional sobre a matéria, seja alcançada a curto prazo. Por todos, cf. DOURADO, Ana Paula. Digital taxation opens the Pandora Box: The OECD interim report and the European Commission proposals. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, pp. 565-572.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

modelo de tributação internacional da OCDE e atribuir maior competência tributária aos Estados da fonte para tributar a renda nessas transações digitais; (iv) adoção de um tributo sobre o consumo baseado exclusivamente no princípio do destino para economia digital, em detrimento da tributação da renda; e (v) tributar a renda do setor digital por meio de métodos de preços de transferência baseados em fórmulas¹⁶.

No âmbito do sistema tributário brasileiro, a complexidade da economia digital tem gerado inúmeras discussões acerca da adequada qualificação das novas realidades e modelos de negócios aos conceitos jurídicos positivados, bem como propostas radicalmente distintas para lidar com essa questão, que vão desde proposições hermenêuticas das normas de competência tributária mais elásticas até propostas de reformas tributárias amplas do direito posto.

Não há soluções fáceis, únicas ou definitivas. A discussão, entretanto, dista de ser irrelevante ou infrutífera. Perquirir sobre os desafios da tributação na economia digital oferece, antes, um convite para refletir sobre a estrutura do próprio sistema tributário brasileiro e a suficiência de duas normas gerais a abstratas para lidar com as mudanças do mundo fenomênico.

Eis o desafio que se nos apresenta.

2. Economia digital e seu adequado tratamento tributário

Referir ao termo “economia digital” implica perquirir sobre a dicotomia existente entre a economia “real” e a “digital”. Evidentemente, o fenômeno da informatização produziu efeitos substanciais para a economia como um todo, transformando-a profundamente, a ponto de justificar posições no sentido de que a economia digital seria uma nova economia,

16. Cf. DOURADO, Ana Paula. Digital taxation opens the Pandora Box: The OECD interim report and the European Commission proposals. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 566.

com lógica e dinâmica próprias, que deve ser analisada e entendida separadamente da tradicional. Nesse sentido, Rita de la Feria aponta que economia digital não é meramente parte da economia, mas se tornou a própria economia em si¹⁷.

A OCDE, de outro lado, reconhece que a economia digital não está à margem, mas integra a economia “real”, que, por sua vez, cada vez mais se encontra informatizada em todos os seus setores¹⁸. Nessa mesma linha, a União Europeia se manifestou, no relatório sobre a economia digital, não ser possível ou conveniente separar a economia digital de outros setores da economia¹⁹.

É forçoso reconhecer que a economia digital, posto não configurar uma nova e autônoma economia, dista de ser mero amplificadora do alcance mercadológico das empresas multinacionais. Pelo contrário, a economia digital transformou radicalmente as formas de negócio, criando novos modelos operacionais, em que intangíveis e o comércio eletrônico (*e-commerce*) exigem um tratamento específico para lidar com as complexidades deles decorrentes²⁰.

Côncio de tal desafio, ao formulador de política fiscal caberá decidir se a tributação do comércio eletrônico deverá seguir um caminho normativo autônomo (i.e., uma nova incidência) ou se basta reformar a legislação interna de seu país (i.e., uma modificação específica na legislação do imposto

17. No original: “The digital economy is no longer a part of the economy, but is becoming the actual economy itself. Either we continue to fit reality in our law, patch measures, or try to adapt our rules and laws especially in areas of fraud, and [through such] offer prosperity to our people”. Disponível em : https://www.tax-news.com/news/EU_Committee_Tax_System_Not_Fit_For_New_Digital_Economy_74197.html

18. Cf. STEWART, Miranda. Abuse and economic substance in a digital BEPS world. In *Bulletin for International Taxation*, v. 69, n. 6/7. Amsterdam: IBFD, 2015, p. 400.

19. EUROPEAN UNION, *Report of the commission expert group on taxation of the digital economy*. Brussels, 28/05/2014. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf

20. Cf. BRAUNER, Yariv. What the BEPS? *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2. Gainesville: Universidade da Florida, 2014, p. 73.

de renda ou da tributação sobre o consumo). De outro lado, enquanto não houver a implementação de medidas específicas para lidar com os negócios jurídicos da economia digital, caberá ao intérprete do direito perquirir sobre o adequado tratamento tributário dessa nova realidade, a partir dos institutos e regras do direito positivo.

3. Os desafios da tributação da economia digital sob a perspectiva internacional

É um truísmo afirmar que os modelos de negócio digitais têm evoluído sobremodo nos últimos anos, representando uma crescente base econômica, passível de tributação pelos diferentes Estados²¹. Internet das coisas, moedas virtuais, robótica avançada, impressão 3D, economia compartilhada, obtenção e negociação de dados obtidos em plataformas digitais, dentre outros, são alguns dos novos modelos que vêm exigindo redobrada atenção ao intérprete e aplicador do Direito, dentro de uma irreversível tendência à “desmaterialização das relações de consumo”²².

Diante da multiplicidade de formas pelas quais a economia digital pode alterar um modelo de negócio tradicional, a União Europeia, em seu comunicado “Um sistema tributário justo e eficiente na União Europeia para o mercado único digital” (“*A Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market*”)²³, agrupou tais atividades, fundamentalmente, em quatro modelos de negócios:

21. Cf. SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. In: Bulletin For International Taxation. Amsterdam: IBFD, 2018, pp. 278-280.

22. Cf. PISCITELLI, Tathiane. Inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 415.

23. EUROPEAN UNION, *Communication from the commission to the European Parliament and the council: A fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market. COM(2017) 547 final*. Brussels, 21/09/2017. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/

- **Plataformas digitais que conferem acesso a mercado:** a plataforma oferece acesso aos seus usuários acesso a um mercado específico, cobrando uma taxa por transação ou assinatura, e os usuários oferecem serviços entre eles (ex.: Airbnb);
- **Plataformas digitais de acesso a conteúdo:** a plataforma permite o acesso a um conteúdo digital (como músicas ou vídeos) mediante a cobrança de uma taxa mensal (ex.: Spotify);
- **Mídias sociais com publicidade:** a plataforma oferece ao usuário acesso gratuito a uma mídia social (ou sistema de busca), obtendo receitas com a publicidade de anúncios em suas páginas;
- **E-commerce:** as mercadorias são vendidas pela internet e entregues fisicamente.

O traço comum a todas elas, reside na utilização intensiva de tecnologia e a capacidade de exercer uma presença relevante no mercado de consumo sem a necessidade de, obrigatoriamente, possuir uma presença física no seu respectivo local de atuação. Tal circunstância tem gerado intensos debates acerca das regras de alocação da competência de tributar a renda em transações internacionais, na medida em que as regras atuais se mostrariam insuficientes para precisar o local em que se situa a atividade geradora da renda, bem como identificar o nexó entre este local e a tributação²⁴.

Tome-se de exemplo aquilo que a OCDE denominou de “abuso do status de estabelecimento permanente”, referindo-se a situações em que empresas multinacionais, cumprindo a literalidade das regras para a configuração de estabelecimento

communication_taxation_digital_single_market_en.pdf

24. Cf. OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Amsterdam: OECD Publishing, 2015.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

permanente (art. 5º da CM-OCDE) para fins de alocação do poder de tributar o resultado de atividades empresariais (art. 7º da CM-OCDE), evitavam a tributação do Estado da fonte (mercado consumidor), concentrando a tributação no Estado da residência.

Com efeito, o conceito de estabelecimento permanente tem sido utilizado nos acordos de bitributação para determinar em quais situações o Estado da fonte possui legitimidade para tributar os resultados da uma empresa de outro Estado contratante²⁵. Como explica Ekkehart Reimer, de acordo com a convenção-modelo da OCDE, a tributação pelo Estado da fonte será possível: (i) se existir um local de negócio, assim entendido as instalações, ou em algumas situações as máquinas ou equipamentos; (ii) se o local é fixo ou se puder aferir um certo grau de permanência; e (iii) a atividade seja exercida por intermédio desse local²⁶. Demais disso, encontram previsão na convenção-modelo da OCDE apenas dois tipos de estabelecimento permanente: material, se a atividade for realizada por meio de meios materiais organizados pelo diretamente pelo agente econômico; e pessoal, se a presença do empreendedor no exterior, no exercício de sua atividade empresarial, se der indiretamente por intermédio de um agente ou representante²⁷.

Além disso, os atuais critérios para a configuração de um estabelecimento permanente levam em consideração o nível de integração econômica com uma determinada jurisdição

25. Cf. GARBARINO, Carlo. Permanent establishments and BEPS Action 7: Perspectives in evolution. *Intertax*, vol. 47, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2019, p. 366.

26. Cf. REIMER, Ekkehart. Article 5. Permanent Establishment. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In. REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander. *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4th Edition. Vol. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015, pp. 297-321.

27. Cf. BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 20.

(i.e., uma “conexão econômica intensiva”)²⁸, principalmente a partir da visão que então existia por ocasião da sua criação, na primeira metade do século XIX²⁹.

Ocorre que não é mais necessário que uma empresa possua instalações físicas para que ela possa operar de forma substancial na economia de uma jurisdição e possua, com ela, uma “conexão econômica intensiva”. A economia digital permite que uma empresa consiga operar em qualquer mercado alvo a partir de websites ou plataformas digitais, permitindo que contribuintes possam “escolher” o local e que recolherão seus tributos (na medida em que a maioria dos países adotam o critério da constituição para definir a residência fiscal, e o local em que a empresa será constituída é de livre escolha pelas empresas).

Em vista desse cenário, a OCDE tem insistido na proposta de adoção do conceito de “presença digital substancial”, que restaria configurado na hipótese em que um não-residente possua presença econômica significativa, que evidenciasse uma interação intencional e contínua com uma determinada jurisdição, seja por meio da tecnologia digital ou outras formas automatizadas³⁰. Entretanto, há de se ter cuidado ao se definir o conceito de “presença digital substancial”, pois, caso não haja na legislação de cada Estado critérios bem definidos e que levem em consideração apenas fatores realmente relevantes para se atribuir a um determinado contribuinte o status de estabelecimento permanente, poderá surgir espaço para dupla tributação e aumento dos custos de conformidade, na medida em que poderá haver uma multiplicação

28. Cf. LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd Edition. Wien: Linde, 2013, p. 93.

29. Conforme aponta João Francisco Bianco, o conceito de “estabelecimento permanente” surge no direito interno alemão na primeira metade do Sec. XIX, mas logo se internacionaliza, primeiro no tratado o Império Austro-Húngaro e a Prússia. Cf. BIANCO, João Francisco. O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 300.

30. Cf. OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final report*. Paris: OECD Publishing, 2015.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

de “pequenos” estabelecimentos permanentes em diversos países³¹.

Igualmente controversa é a premissa que justificaria a adoção dessa medida. Seus defensores sustentam que, na economia digital, a interação com o usuário (seja para vender produtos, *marketing* ou obter informações) inequivocamente atuaria na geração do valor da transação e não pode ser simplesmente desconsiderada. Não obstante, o critério de criação do valor é frágil, na medida em que praticamente tudo poderá contribuir em alguma medida com a criação do valor. Assim, é de se esperar que, sendo as propostas de tributação da economia digital principalmente guiadas por razões estritamente fiscais, não serão raras as situações em que haverá espaço para subjetividade na aplicação da lei ou, ainda, situações de bitributação³².

Além disso, se é verdadeiro que o mercado consumidor é um *proxy* relevante para a configuração de um estabelecimento permanente, permitindo a tributação pelo Estado da fonte, sob o argumento de que não é possível auferir lucros nas transações digitais sem o mercado daquela jurisdição em que se encontram os usuários, o mesmo também o será para as transações envolvendo bens físicos e serviços tradicionais³³.

Por fim, ainda no que se refere à criação de valor, não se olvide que valor em cada atividade não é gerado pela ferramenta em si (internet, software, redes sociais etc.), mas pelo elemento intelectual humano que a utiliza. Assim, há fortes argumentos no sentido de que, neste ponto, a economia digital não promoveu qualquer alteração substancial³⁴.

31. Cf. SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. In: *Bulletin For International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 287.

32. Cf. VALENTE, Piergiorgio. Digital Revolution. Tax Revolution? In: *Bulletin For International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018, Online Books.

33. Cf. KEMMEREN, Eric C. C. M. Should the taxation of the digital economy really be different? *EC TAX Review*, vol. 2. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 73.

34. Cf. KEMMEREN, Eric C. C. M. Should the taxation of the digital economy really be different? *EC TAX Review*, vol. 2. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 73.

Essas são algumas das propostas de longo prazo para lidar com os desafios impostos pela economia digital. No entanto, como a própria OCDE e a União Europeia reconhecem, uma solução holística que capture e aloque o valor criado na economia digital em operações internacionais dependerá de muito consenso e discussão, e, portanto, possivelmente levará muito tempo até a sua efetiva implementação. E quanto maior o tempo empreendido, mais significativas serão as possíveis perdas de arrecadação.

Assim, além dessas proposições, que demandariam um consenso e longos debates para sua implementação de forma coordenada pelos diversos países, igualmente foram sugeridas três medidas de curto-prazo, para permitir que se alcancem adequadamente esses modelos de negócio: (i) instituição de um tributo de nivelamento (*equalization levy*), incidente sobre a receita bruta de empresas que atuem no setor digital, de competência da jurisdição em que estiver localizado o usuário; (ii) tributação na fonte em transações digitais; e (iii) um tributo seletivo (*excise tax*) nas receitas decorrentes de serviços ou publicidade digitais³⁵.

De imediato, é forçoso reconhecer que todas elas configuram propostas de reformas pontuais, unilaterais e (possivelmente) transitórias³⁶, com intuito meramente arrecadatório, i.e., gerador de receitas tributárias³⁷. Inexistindo um consenso sobre como implementar modificações nas regras de tributação internacional dos diversos países (razão, inclusive, que motivou a

nal, 2018, p. 73.

35. EUROPEAN UNION, *Communication from the commission to the European Parliament and the council: A fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market. COM(2017) 547 final*. Brussels, 21/09/2017, p. 10. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf

36. Cf. KEMMEREN, Eric C. C. M. Should the taxation of the digital economy really be different? *EC TAX Review*, vol. 2. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 72.

37. Cf. MORENO, Andrés Baéz. A Note on Some Radical Alternatives to the Existing International Corporate Tax and Their Implications for the Digital(ized) Economy. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 560.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

existência dessas soluções transitórias), mais uma vez há o risco de se aumentar situações de dupla tributação em razão de medidas unilaterais – pontuais e remediais – para tributar a economia digital, pautadas meramente no interesse arrecadatório³⁸.

Além disso, em que pese serem soluções possíveis para se garantir a arrecadação tributária dos países, juridicamente não são estremes de críticas. Em primeiro lugar, a instituição de um tributo de nivelamento (*equalization levy*) pode sofrer questionamentos sobre a sua compatibilidade em relação a cada ordenamento jurídico, além de questionamentos sobre a complexidade e os custos de conformidade necessários para a sua operacionalização, nos moldes pretendidos³⁹. A aplicação de uma tributação na fonte de rendimentos de transações digitais poderia ser questionada sobre sua compatibilidade com o art. 2º da convenção-modelo da OCDE⁴⁰. Por fim, a exigência de um tributo seletivo sobre a receita bruta de atividades do setor digital poderia ser questionada quanto à sua fundamentação. Com efeito, tais tributos têm como objetivo onerar operações de consumo que gerem externalidades negativas que o Estado deseja desestimular, campo próprio para o efeito indutor das normas tributárias⁴¹. Entretanto, qual seria a externalidade negativa causada pela Economia Digital? É dizer, haveria justificação constitucional para que se tratasse diferentemente operações no mercado de consumo de bens e serviços digitais, dos demais bens e serviços corpóreos e tradicionais? A resposta parece-nos negativa.

38. Cf. BRAUNER, Yariv. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 465.

39. Cf. ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, pp. 37-38.

40. Cf. ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. *Intertax*, vol. 45, n. 5. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2017, pp. 382-290.

41. Por todos, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Não há soluções simples, tampouco fáceis para a tributação da economia digital. Os intensos debates pela comunidade internacional em torno de possíveis soluções – todas que, igualmente, potencialmente gerarão novos debates acerca de sua juridicidade – revelam a complexidade do tema, que exige uma aprofundada reflexão pelos estudiosos e aplicadores do Direito para se buscar uma solução adequada – coisa que, por força da própria dinamicidade da economia digital, impõe-se seja com a brevidade que, regra geral, é incompatível com soluções justas, estáveis e consensuais.

4. Os desafios da tributação da economia digital sob a perspectiva brasileira

Diferentemente do que ocorreu em outros países, a Constituição Federal de 1988 (como também fez os textos constitucionais que a precederam) tratou de forma minudente a feição de nosso sistema tributário⁴². A discriminação das competências tributárias foi plasmada, no altiplano constitucional, mediante um conjunto de *regras* que delimitou o espaço de atuação legislativa dos entes políticos para a instituição de tributos, valendo-se, no mais das vezes, de conceitos determinados e rígidos⁴³. Clara está a opção do sistema tributário brasileiro de prestigiar valores como a certeza do direito, segurança jurídica e estrita legalidade.

De outro lado, a tributação do consumo no Brasil apresenta uma série de desafios estruturais que torna nosso sistema tributário complexo, inseguro, fomentador da guerra fiscal, gerador de alto custo para o contribuinte que pretende se manter em conformidade com suas obrigações tributárias

42. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 22.

43. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In. SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 339.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

e respectivos deveres instrumentais⁴⁴. Houve a opção, no ordenamento jurídico pátrio, de dividir essa base tributável entre os diversos entes da federação: (i) nas cadeias mercantis, a introdução da mercadoria no mercado (i.e., a industrialização ou importação de produto industrializado) ficou sob competência da União, enquanto que a tributação das demais etapas da circulação mercantil sob competência dos Estados; e (ii) nas prestações de serviços, atribui-se a competência para tributar serviços financeiros para a União, os serviços de comunicação e de transporte intermunicipal e interestadual para os Estados, e os demais serviços para os Municípios. Essa peculiaridade do sistema tributário brasileiro deve ser levada em consideração ao se analisar as ingentes dificuldades de se tributar os modelos de negócio da economia digital ou se propor a adoção de soluções implementadas em outros países, cujos sistemas tributários operam dentro em uma lógica distinta.

Sem a pretensão de esgotar o tema, buscaremos, em breves linhas, apenas pontuar alguns desafios e debates existentes sobre a tributação dos modelos de negócio que exsurgiram com a economia digital, sob a perspectiva do sistema tributário brasileiro.

Em relação ao modelo de operações mercantis à distância, entregues direta e fisicamente ao consumidor, a rápida expansão comércio eletrônico (*E-commerce*) agravou a discussão acerca do delicado equilíbrio na repartição de competência para tributar o ICMS pelas unidades federadas em operações interestaduais.

Sob a égide do texto original da Constituição de 1988, nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte, os Estados de destino sentiam-se prejudicados pelo fato de que nenhum imposto era recolhido aos seus cofres públicos, ainda que o consumo ocorresse em seu mercado interno.

44. Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 531.

Assim, considerando que a maioria dos produtores e prestadores de serviço encontram-se nas regiões Sul e Sudeste⁴⁵, diversos outros Estados, predominantemente consumidores, assinaram o Protocolo ICMS nº 21/11, pelo qual seus signatários acordaram em exigir, a favor do Estado de destino, a parcela do imposto devido na operação interestadual em que o consumidor final adquire mercadorias ou bens de forma não presencial, calculado pela aplicação de sua alíquota interna sobre o valor da operação realizada, subtraindo-se o ICMS devido pelo remetente, em sua operação própria, calculado com a utilização da alíquota interestadual⁴⁶.

A constitucionalidade do Protocolo ICMS nº 21/11 foi questionada, principalmente pelo fato de que a regra então vigente no art. 155, §2º, inc. VII, “b” da CF/88 não admitia a distinção feita no referido protocolo entre operações presenciais e não presenciais⁴⁷. Instado a se manifestar, o STF no julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) 4628 e 4713 e do Recurso Extraordinário nº 680.089, entendeu que o Protocolo ICMS nº 21/11 era materialmente inconstitucional. Em seu voto nas ADIs, o Ministro Luiz Fux ressaltou que, para que o Estado de destino pudesse validamente cobrar o imposto nas operações interestaduais, seria preciso “aguardar emenda ou norma com força de emenda para esse fim”.

É nesse contexto que foi editada a Emenda Constitucional nº 87/15, que, alterando a redação do inciso VII do art. 155 da Constituição, submeteu todas as operações realizadas a consumidor final, sejam destinadas para contribuintes e não contribuintes, ao regime misto, pelo qual o Estado de origem

45. Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 468.

46. Cf. CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINES, Tatiana. Os impactos da emenda constitucional 87/15 e do convênio ICMS 93/15 nas operações interestaduais e benefícios fiscais. In. *XII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 1007.

47. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 355.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

tem o direito de cobrar o ICMS no montante da alíquota interestadual e o Estado de destino tem o direito de exigir o imposto com base no diferencial de alíquota⁴⁸.

Essa alteração legislativa atendeu às expectativas dos Estados da federação. No entanto, causou aumento dos custos de conformidade para os contribuintes que realizem vendas interestaduais a consumidores finais não contribuintes do ICMS, que deverão conhecer a legislação do estado de destino e deverão calcular e recolher às unidades da federação o diferencial de alíquota devido, bem como questionamento acerca da obediência à não-cumulatividade do imposto, em razão da impossibilidade de utilização de créditos na compensação do ICMS devido ao estado de destino, a título de diferencial de alíquota.

Outra questão relacionada ao *e-commerce*, refere-se à tendência à “desmaterialização das relações de consumo” e seus efeitos jurídicos para a incidência do ICMS. Com efeito, a economia digital possibilitou que determinados produtos, antes físicos, sejam transferidos e armazenados de forma imaterial, dentro de um contexto plenamente digital. Em vez de se comprar um CD em uma loja física, hoje o usuário poderá realizar o *download* do seu conteúdo diretamente ao seu computador e ouvi-las tantas vezes quiser, mediante o pagamento do respectivo preço. Imediatamente, passa-se a indagação: houve, ainda, uma circulação de mercadorias passível de tributação pelo ICMS?

Nessa situação, há que sustente que o ICMS é um “imposto cujo pressuposto é a realização de operações físicas”⁴⁹,

48. A nova redação do art. 150, §2º, inc. VII da Constituição Federal passou a ser o seguinte: “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual”.

49. Cf. PISCITELLI, Tathiane. Inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 415.

razão pela qual com a ausência de circulação de um bem tangível, não haveria a incidência do imposto. Entretanto, tal perspectiva, a nosso ver, reduz indevidamente o escopo da incidência do ICMS para operações com bens tangíveis, característica que – mesmo do Direito Comercial – não é imprescindível para o conceito de mercadoria. Impende reconhecer, neste caso, que, mesmo que em 1988 a amplitude do campo semântico do signo “mercadoria” referia-se a um bem tangível, teria havido a mutação constitucional do referido conceito⁵⁰, permitindo-se sua abrangência, hoje, em face do contexto da economia digital, dos bens incorpóreos⁵¹

Embora seja um dos tópicos mais antigos na discussão sobre os aspectos tributários da economia digital, é, por certo, campo fecundo, ainda, para muitas investigações. Por exemplo: como tributar conteúdos relacionados que, não obstante padronizados, não existam ou apresentam funcionalidades por si? Por exemplo: as atualizações ou “pacotes de conteúdos” (“*add-ons*”) de *softwares*, quando comprados de forma autônoma, podem ser considerados como parte fracionada da mercadoria? E que dizer de *softwares* ou aplicativos de telefonia móvel que são fornecidos gratuitamente, mas cobram por facilidades no jogo? Esses são alguns desafios que ainda haverá de ser enfrentados pela comunidade jurídica.

Uma alternativa do modelo tradicional do *e-commerce* tem ganhado evidência nos últimos anos e que, igualmente, tem gerado debates sobre se e como deve ser tributado: plataformas digitais de acesso a conteúdo, na qual se permite que o usuário acesse a um conteúdo digital (como músicas ou vídeos) mediante a cobrança de uma taxa mensal (ex.: Spotify).

50. Sobre o tema, cf. BARRETO, Paulo Ayres. Direito Constitucional: teoria geral da constituição. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin, BARROSO, Luís Roberto (org.). Emenda Constitucional. Volume 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011 (coleção doutrinas essenciais).

51. Cf. BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. São Paulo: Noeses, 2015, pp. 69-97.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Consoante Alberto Macedo, seria possível sustentar que os serviços de *streaming* de áudio e de vídeo apresentam aderência tanto ao conceito de serviço de comunicação quanto aos serviços de valor adicionado (típicos de informático). Assim, a Lei Complementar nº 157/16, dentro de sua competência constitucional e dirimindo conflitos de competência, acrescentou o subitem 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”) na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, definindo que tais serviços ficariam no âmbito de incidência do ISS⁵².

A conclusão acima, entretanto, não é imediata, pois parte da premissa de que haveria uma zona de penumbra, ou um possível espaço para conflitos de competência entre serviços de comunicação e a atividade de “disponibilização de conteúdo sem cessão definitiva” que, a toda evidência, não há. A partir da análise dos signos constitucionais “serviços de comunicação”, tributáveis pelos ICMS, e “serviços de qualquer natureza”, tributáveis pelo ISS, verifica-se que tal atividade encontra-se fora do âmbito de incidência desses impostos, estando afeta à competência residual da União⁵³.

Com efeito, o ICMS-comunicação procura tributar aquele que presta serviço de comunicação, ou seja, que oferece e mantém a infraestrutura necessária para que terceiros possam efetivamente se comunicarem. Consoante ensina Eurico de Santi, “o ICMS-Comunicação não atinge o ato de comunicar um conteúdo, incide sobre a infraestrutura de comunicação”⁵⁴. De

52. Cf. MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 512-520.

53. Cf. BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na lei (atualizado por Paulo Ayres Barreto). 4ª Edição. São Paulo: Noeses 2018, p. 242.

54. Cf. SANTI, Eurico Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade – Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal*. 1ª Ed. São Paulo: RT, 2014, pp. 174-198.

outro lado, o ISS é um imposto que incide sobre uma prestação de serviço, i.e., uma obrigação de fazer⁵⁵. Daí porque, sendo a disponibilização de conteúdos de áudio, vídeo, texto e imagem – sem que haja a cessão definitiva de seu direito de uso – obrigações de dar, tal atividade foge do escopo do ISS⁵⁶.

Não cabem, aqui, outras ponderações de cunho econômico para justificar a ampliação do alcance das regras constitucionais de discriminação de competência. Inexistindo, nas regras atuais, normas jurídicas que prevejam a incidência de imposto sobre essas atividades, cabe ao legislador federal exercer a competência residual que lhe foi atribuída. Na atualidade, entretanto, é preciso ter em mente as ponderações de Betina Grupenmacher: esse modelo de negócio “é uma atividade econômica de grande rentabilidade e, nessa medida, deveria estar sujeita ao pagamento de impostos em respeito ao princípio da capacidade contributiva. No entanto, não há previsão constitucional para cobrança de impostos com tal materialidade”⁵⁷.

Igualmente desafiador é o modelo de negócios por intermédio de plataformas digitais que conferem acesso a um mercado específico (*marketplace*), nos quais os próprios usuários oferecem serviços entre eles, sendo cobrada uma taxa por transação ou assinatura pela plataforma. Neste cenário, há intensa discussão acerca da qualificação jurídica dessa atividade.

Para Tathiane Piscitelli, deve-se separar os aplicativos de transporte (ex. Easy Taxi) daqueles que tem como escopo organizar ou oferecer hospedagem (ex. AirBnB). No primeiro caso, haveria uma prestação de serviço de transporte municipal, pois “por meio do aplicativo o usuário acessa o motorista,

55. Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei (atualizado por Paulo Ayres Barreto)*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses 2018, pp. 33-34.

56. Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei (atualizado por Paulo Ayres Barreto)*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses 2018, p. 243.

57. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, pp. 345.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

que tem o dever de realizar a corrida nos termos em que registrado pela plataforma digital”⁵⁸. Já no último, não haveria uma utilidade entregue ao contratante, mas mera cessão de uso de um espaço, atividade que isoladamente considerada, não configura um serviço de hospedagem⁵⁹.

O raciocínio parte da premissa de que haveria único serviço, uma única relação jurídica em cada um dos modelos. Entretanto, considerar apenas a relação jurídica entre plataforma digital e usuários parece ir em sentido contrário à própria ideia desses aplicativos, que busca aproximar usuários que possam realizar serviços entre si. Assim, mais acertada é a premissa de que, neste modelo de negócio, em verdade haveria duas atividades: *marketplace* e intermediação de contratos.

Por fim, merece nota o modelo baseado em plataformas que oferecem ao usuário acesso gratuito a uma mídia social (ou sistema de busca), obtendo receitas com a publicidade de anúncios em suas páginas. Também neste tema há igualmente dúvidas acerca de seu adequado tratamento tributário.

Helena Taveira Tôrres é categórico ao afirmar que a atividade de veiculação de publicidade não constitui prestação onerosa de serviço de comunicação. Nesse sentido, a relação jurídica entre o provedor e o anunciante não envolveria uma prestação de serviços (não configura uma obrigação de fazer), mas sim obrigação de ceder o espaço virtual para a publicidade do anunciante (obrigação de dar). Assim, sobre a atividade de veiculação de publicidade, não incide o ISS e tampouco o ICMS-Comunicação⁶⁰.

58. Cf. PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 419.

59. Cf. PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 428.

60. Cf. TÔRRES, Helena Taveira. ICMS sobre a divulgação de material publicitário

De outro lado, Karem Jureidini Dias e Fernanda Possebon Barbosa sustentam que, com a inserção do Item 17.25 (“*inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita*”) na Lei Complementar nº 116/03, estaria resolvido o potencial conflito de competência entre ICMS e ISS, tendo a lei complementar decidido pela incidência do último. As autoras não desconhecem que tal atividade não configura uma obrigação de fazer, mas conferem relevância à decisão do STF no âmbito do RE nº 651.703/PR, entendendo que a partir dele, o conceito de serviço não mais estaria vinculado a uma obrigação de fazer⁶¹.

Enquanto seja possível trilhar esse caminho exegético, a nosso ver, o referido posicionamento adotado pelo STF configura um entendimento equivocado, por violação à competência da União para a tributação de seguros e da competência municipal para a tributação de serviços⁶².

Em síntese, não são poucos os desafios que deverão ser enfrentados pelo intérprete do direito, em face das inerentes características de nosso sistema tributário. A discussão, ainda incipiente em nossa doutrina, é extremamente necessária para que as adaptações legislativas à economia digital tenham como preocupação o adequado tratamento de acordo com a rígida discriminação de competências tributárias, e não apenas interesses arrecadatários dos entes políticos.

na internet por provedor. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, pp. 498-502.

61. Cf. DIAS, Karem Jureidini; BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativos e jogos: tributação. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, pp. 157-159.

62. Cf. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei (atualizado por Paulo Ayres Barreto)*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses 2018, p. 392.

Síntese conclusiva

A economia digital transformou sobremodo a realidade social e os modelos de negócios, impondo uma série de desafios aos diversos sistemas jurídicos. Não obstante haja um consenso quanto à necessidade lidar com as diversas lacunas e subincluências das normas jurídicas positivadas, que possibilitam a estruturação das empresas de modo a reduzir a carga tributária incidente em suas operações digitais, pouca convergência há em relação a quais medidas devam ser implementadas. O próprio relatório da Ação 1 do Projeto BEPS, após discorrer minudentemente sobre o tema, não foi conclusivo sobre as medidas que devem ser aplicadas à economia digital⁶³.

Ao formulador de política fiscal, cumpre indagar quais seriam as medidas adequadas para, a um só tempo, enfrentar os desafios impostos pela economia digital de forma eficiente e consentânea com os limites positivados em seu próprio ordenamento jurídico.

Ao intérprete do Direito, o desafio reside em não apenas compreender as peculiaridades dos novos modelos de negócios jurídicos dentro da economia digital, para conferir o adequado tratamento tributário às novas realidades, mas, fundamentalmente, não perder de vista as características intrínsecas e os limites normativos do sistema jurídico de referência. Igualmente importante é não olvidar a precisa advertência de Wolfgang Schön, no sentido de que o intérprete deve ter cuidado para não analisar os aspectos tributários da economia digital a partir de “analogias e metáforas frágeis entre real e virtual”⁶⁴, o que configuraria no ordenamento jurídico pátrio tributação por analogia vedada pelo art. 108, §1º do CTN.

63. Cf. DOURADO, Ana Paula. Digital taxation opens the Pandora Box: The OECD interim report and the European Commission proposals. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018, p. 567.

64. Cf. SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. In: *Bulletin For International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 287.

A missão dista de ser singela. Entretanto, é fundamental para que eventuais medidas empreendidas para corrigir as distorções causadas pela economia digital no sistema tributário, não causem, elas mesmas, novas e mais graves distorções ao sistema atual, desfigurando inadvertidamente seus traços típicos e desrespeitando seus limites normativos.

Bibliografia

ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei (atualizado por Paulo Ayres Barreto)*. 4ª Edição. São Paulo: Noeses 2018.

BARRETO, Paulo Ayres. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos. *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo*. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. Direito Constitucional: teoria geral da constituição. In: CLÉVE, Clèmerson Merlin, BARROSO, Luís Roberto (org.). *Emenda Constitucional*. Volume 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011 (coleção doutrinas essenciais).

_____. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016.

_____. Tributação sobre o consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. São Paulo: Noeses, 2015.

BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it?

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Intertax, vol. 47, n. 2. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2019, .

BIANCO, João Francisco. O Estabelecimento Permanente na Legislação do Imposto de Renda. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2005.

BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRAUNER, Yariv. Taxing the Digital Economy Post-BEPS, Seriously. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

_____. What the BEPS? *Florida Tax Review*, v. 16, n. 2. Gainesville: Universidade da Florida, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; MARTINES, Tatiana. Os impactos da emenda constitucional 87/15 e do convênio ICMS 93/15 nas operações interestaduais e benefícios fiscais. In: *XII Congresso Nacional de Estudos Tributários: Direito Tributário e os novos horizontes do processo*. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

_____. *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência*. 10ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

DIAS, Karem Jureidini; BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativos e jogos: tributação. In: PISCITELLI,

Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

DOURADO, Ana Paula. Digital taxation opens the Pandora Box: The OECD interim report and the European Commission proposals. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

GARBARINO, Carlo. Permanent establishments and BEPS Action 7: Perspectives in evolution. *Intertax*, vol. 47, n. 4. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2019.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do streaming e serviços over-the-top. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

ISMER, Roland; JESCHECK, Christoph. The Substantive Scope of Tax Treaties in a Post-BEPS World: Article 2 OECD MC (Taxes Covered) and the Rise of New Taxes. *Intertax*, vol. 45, n. 5. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2017.

KEMMEREN, Eric C. C. M. Should the taxation of the digital economy really be different? *EC TAX Review*, vol. 2. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

KINGSON, Charles I. Taxing the future. David R. Tillinghast Lecture on International Taxation. *Tax Law Review*, n. 51. New York: New York University School of Law: 1996.

LANG, Michael. *Introduction to the law of double taxation conventions*. 2nd Edition. Wien: Linde, 2013.

MACEDO, Alberto. Tributação de atividades de streaming de áudio e vídeo: guerra fiscal entre ISS e ICMS. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MORENO, Andréz Baéz. A Note on Some Radical Alternatives to the Existing International Corporate Tax and Their Implications for the Digital(ized) Economy. *Intertax*, vol. 46, n. 6/7. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

_____. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

PLEIJSIER, Arthur. The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report; In: *Transfer Pricing Journal*, v. 23, n.6. Amsterdam: IBFD, 2016.

REIMER, Ekkehart. Article 5. Permanent Establishment. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander. *Klaus Vogel on double taxation conventions*. 4th Edition. Vol. 1. Alphen aan Den Rijn: Kluwer Law International, 2015.

ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

SANTI, Eurico Diniz de. *Kafka, Alienação e Deformidades da Legalidade – Exercício do Controle Social Rumo à Cidadania Fiscal*. 1^a Ed. São Paulo: RT, 2014.

SCHAUER, Frederick. *Las reglas en juego: um examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en*

la vida cotidiana. Madrid: Marcial Pons / Ediciones Jurídicas y Sociales, 2004.

_____. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge (MA): Harvard University Press, 2012.

SCHÖN, Wolfgang. Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy. In: *Bulletin For International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

STEWART, Miranda. Abuse and economic substance in a digital BEPS world. In *Bulletin for International Taxation*, v. 69, n. 6/7. Amsterdam: IBFD, 2015.

TÔRRES, Heleno Taveira. ICMS sobre a divulgação de material publicitário na internet por provedor. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (Orgs.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

VALENTE, Piergiorgio. Digital Revolution. Tax Revolution? In: *Bulletin For International Taxation*. Amsterdam: IBFD, 2018, Online Books.