



BEPS 2.0, DIGITAL SERVICE TAX – DST E PERSPECTIVAS NO DIREITO BRASILEIRO¹

Jonathan Barros Vita²

Introdução

Um dos grandes pontos chaves de qualquer perspectiva de mudança nos sistemas tributários da contemporaneidade é encontrar formas de resolução para o problema da tributação da chamada economia digital.

Obviamente tem-se um problema relacionado a esta expressão, vez que ela é extremamente abrangente e foi cunhada na década de 1990 provavelmente por um professor

1. Esse terceiro artigo (da série) faz parte de uma série de desdobramentos dos artigos publicados nos dois volumes anteriores dos anais do já famoso congresso do IBET.

2. Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Estágio de pós-doutorado como Senior visiting research fellow na WU (Wirtschaftsuniversität Wien) – Viena – Áustria. Coordenador e professor titular do Mestrado e Doutorado em Direito da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Ex-Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

japonês de economia e replicada por Tapscott³, também este um economista.

Neste sentido, este conceito surge na economia e é adotado por vários estudiosos e ainda sobre agregações de cada um dos novos campos/atividades surgidos nos últimos 20 anos.

O problema de tal expressão é justamente o fato de que os critérios (conotadores) foram sendo modificados no decorrer do tempo, além de várias denotações não pensadas no plano inicial deste conceito.

Paralelamente, no plano do direito, devido ao clássico descompasso dos tempos digitais do direito e economia, especialmente no plano da regulação, em que as necessidades e velocidades da economia fazem com que a programação e alocação do código capital seja muito mais veloz do que a programação e codificação jurídicas com seu lícito e ilícito.

Nesse compasso, o sistema do direito tenta, com seus próprios conceitos e definições resolver tais situações, tentando fazer com que novas denotações caibam nas conotações existentes, o que muitas vezes é difícil, especialmente quando há os chamados *tipos fechados* ou denotações exaustivas de certas classes.

Isso é o que ocorre com a economia digital, que possui vários denotadores que não se enquadram corretamente nas classes do direito, especialmente no direito privado, criando o que se convencionou chamar de *disrupção*, que é uma forma de fuga da regulação (que inclui também a tributação) como modelo de ação.

Para contornar tais problemas vinculados às definições do direito privado utilizadas pelo direito tributário e também para resolver problemas de localização destas manifestações de riqueza, o direito tenta criar quase que programas de propósito específico, tributos que tentam unicamente gravar essas riquezas.

Isso é o que ocorre com o chamado DST – Digital Service Tax, tributo específico já preconizado e implementado no campo da União Europeia e em outros países da Ásia e Pacífico.

3. TAPSCOTT, Don. *The digital economy: promise and peril in the age of networked intelligence*. New York: McGraw-Hill, 1997.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Obviamente, deixar-se-á de lado as propostas clássicas do estudo da harmonização internacional⁴, pois o que se quer reforçar é o fato de que, no caso concreto, os sistemas tributários tem gravitado para um centro comum através do chamado *structural drift*⁵, ou seja, vários sistemas jurídicos distintos (ou partes componentes de um mesmo sistema jurídico) podem (re)produzir estruturas similares a partir de um processo de evolução convergente e paralela⁶.

Entretanto, deixa-se claro tal situação de convergência e mimetismo não é semelhante aos (criticados) Legal transplants⁷⁸, os quais não deveriam ser adotados, pois a coerência das cargas tributárias sobre patrimônio, renda e consumo dos sistemas tributários e suas bases de incidência ou qualificações (do direito privado) são extremamente díspares,

4. Como importantes textos clássicos a respeito do tema, entre outros: CASELLA, Paulo Borba. Modalidades de harmonização, unificação e uniformização do Direito—O Brasil e as convenções interamericanas de direito internacional privado. In: *INTEGRAÇÃO JURÍDICA INTERAMERICANA: As convenções interamericanas do direito internacional privado (CIDIP's) e o direito brasileiro*. São Paulo: Ltr, 1998; CASELLA, Paulo Borba. *Harmonização do direito internacional interamericano*. Disponível em: http://www.cacb.org.br/mediacao_arbitragem/artigos/Harmonizacao%20do%20Direito%20Internacional%20Interamericano.doc. Acesso em: 04/06/2013; OLIVEIRA, Renata Fialho. *Harmonização jurídica no direito internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2008; VIEGAS, Vera Lúcia. Teoria da harmonização jurídica: alguns esclarecimentos. In: *Novos Estudos Jurídicos*. Vol. 9, n. 3. Itajaí: UNIVALI, 2004.

5. LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

6. Para mais sobre tal perspectiva: VITA, Jonathan Barros. Harmonização e convergência na sociedade contemporânea: entre os direitos internos e o direito internacional. In: Jorge Miranda. (Org.). *Diálogo Ambiental, Constitucional e Internacional*. 3. 1ed. Lisboa: Instituto de Ciências Jurídico-Políticas (ICJP) da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2015, v. 1, p. 259-272.

7. Como obra fundamental sobre o tema: WATSON, Alan. *Legal transplants an approach to comparative law*. Athens: University of Georgia Press, 1993.

8. Como obra que delimita bem o tema, incluindo especulações sobre o direito tributário: LI, Jinyan, Tax Transplants and the Critical Role of Processes: A Case Study of China. *Journal of Chinese Tax and Policy*, Vol. 3, Special, pp. 85-139, May 2013; Osgoode Legal Studies Research Paper No. 06/2015. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2532070> e VALDERRAMA, Irma Johana Mosquera. Legal transplants and comparative law *International Law: Revista Colombiana de Derecho Internacional*, núm. 2, diciembre, 2003, pp. 361-276. In: <https://www.redalyc.org/pdf/824/82400207.pdf>

implicando distorções sérias da neutralidade tributária sem uma (re)calibração do sistema.

De qualquer forma, elucidando o plano de trabalho deste artigo, inicialmente será declinado o modo de definição dos serviços no direito brasileiro e direito internacional correlato como GATS e como estes podem se sobrepor à economia digital, seguindo-se aos contornos do DST – Digital Service Tax – em suas diferentes versões e sua relação com o chamado *fair share* da economia digital serão traçados.

Como fechamento, serão identificados quais pontos de sobreposição existem entre este tributo e o direito brasileiro, especialmente tratando sobre a necessidade de mudanças de competência tributária para viabilizar uma versão deste tributo no direito brasileiro, contextualizando essa discussão também no âmbito das PECs 45 e 110 de 2019 (respectiva e comumente chamadas reforma tributária CCiF e Haully).

Finalmente, para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o método aplicável é o empírico-dialético, utilizando-se de técnicas de pesquisa bibliográfica e de levantamento de jurisprudência, e o sistema de referência utilizado⁹ é formado da conjugação entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann¹⁰, o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho¹¹ e ferramentas específicas do *Law and Economics*¹²⁻¹³⁻¹⁴.

9. Para a visão mais atual deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin 2011.

10. LUHMANN, Niklas. *Law as a social system*. Oxford: Oxford University Press, 2004.

11. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: linguagem e método*. 5ª edição. São Paulo: Noeses, 2013.

12. Como representação do texto clássico sobre o tema: POSNER, Richard A. *Economic Analysis of Law*. 9a ed. New York: Wolters Kluwer, 2014.

13. Como exemplos de coletâneas que representam os clássicos autores do tema: ROEMER, Andrés. *Derecho y economía: una revisión de la literatura*. Cidade do México: ITAM, 2000; ZYLBERSZTAJN, Décio; STAJN, Rachel. *Direito e economia: análise econômica do direito e das organizações*. Rio de Janeiro: Campus jurídico, 2005.

14. Como exemplos bem acabados de um sistema de referência baseado nos clássicos autores americanos aplicados ao direito tributário: CALIENDO, Paulo. *Direito*

1. A Economia Digital/disruptiva e a tributação de serviços através de modalidades do DST – Digital Service Tax

Antes de tudo, reitera-se (em relação ao segundo dos artigos dessa série) que, sob o ponto de vista teórico, vários autores vêm se dividindo entre hipóteses e teorias a respeito de novas possibilidades de modelos de tributação das atividades digitais, os quais podem ser agrupados em modelos unilaterais ou multilaterais:

- Moreno e Brauner¹⁵ que tem como fundamento uma retenção na fonte sobre as receitas;
- Avi-Yonah¹⁶ com seu modelo de determinação preestabelecida de níveis de atividade para uma divisão da carga tributária no destino, similar às ideias de Devereaux e De La Feria¹⁷;
- Doernberg¹⁸ com a delimitação de bits transitantes como elemento de quantificação de bases tributárias;

tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009; e CARVALHO, Cristiano Rosa de. *Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação*. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

15. MORENO, Andrés Báez; BRAUNER, Yariv. Policy options regarding tax challenges of the digitalized economy: making a case for withholding taxes. In: <https://ssrn.com/abstract=3167124>

16. Entre outros textos: AVI-YONAH, Reuven S. Tax Competition and E-Commerce. In: *Worldwide Tax Daily*, Sept. 17, 2001. AVI-YONAH, Reuven S. International Taxation of Electronic Commerce. In: 52 *TAX LAWYER* 507, 1997. AVI-YONAH, Reuven S. The Case for a Destination-Based Corporate Tax. In: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2634391

17. DEVEREUX, Michael; DE LA FERIA, Rita. Designing and Implementing a Destination-Based Corporate Tax. In: <http://eu-reka.sbs.ox.ac.uk/5081/1/WP1407.pdf>

18. DOERNBERG, Richard L. Electronic Commerce and International Tax Sharing, 16 *TAX NOTES INT'L* 1013 (1998)

- Cockfield¹⁹ com sua ideia de tributação baseada em consumo, criticando os servidores como estabelecimentos permanentes; e
- Hoffart²⁰ com seu market access proxy para delimitar a competência impositiva.

1.1 Uma síntese do estado da arte da tributação da economia digital

Antes de adentrar especificamente no plano das propostas de tributação de serviços digitais no agrupamento chamado de DST Taxes, cabe fazer um pequeno consolidado de vários estudos e propostas atualmente em transito para tributar esses fenômenos de riqueza, lembrando que normalmente o foco desses estudos está no plano da tributação da renda e não apenas dessa categoria específica de rendimentos vinculados a economia digital, mais notadamente aos serviços digitais.

Obviamente, o ponto de partida está no já conhecido relatório BEPS da OCDE, especialmente em suas Ações 01²¹ e 07²² trata tanto do problema da definição da economia digital (e suas modalidades) como o da identificação efetiva do estabelecimento permanente, sem contar com a Ação 05²³ que lida indiretamente com tais problemas, vez que busca determinar substância para determinar bases, locais e atividades imponíveis.

19. COCKFIELD, Arthur J. Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet is Changing Tax Laws, 34 CONN. L. REV. 333 (2002).

20. HOFFART, Benjamin. Permanent Establishment in the Digital Age: Improving and Stimulating Debate Through an Access to Markets Proxy Approach. In: Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property. Vol 6, fall 2017.

21. ACTION 1 - Address the tax challenges of the digital economy

22. ACTION 7 - Prevent the artificial avoidance of PE status

23. ACTION 5 - Counter harmful tax practices more effectively, taking into account transparency and substance

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Em seguimento aos esforços do BEPS especialmente da Action 1, em março de 2018 a OCDE (novamente em resposta ao pedido de março de 2017 dos ministros das finanças do G20) através do Inclusive Framework e mais especificamente seu braço Task Force on the Digital Economy (TFDE) trouxe um novo relatório denominado Tax Challenges Arising from Digitalisation²⁴.

A OCDE também produziu, mais contemporânea e especificamente os 2 pilares da Policy Note de 2019 do Inclusive Framework, os quais foram mais bem explorados no Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy de 29 de maio de 2019 do Inclusive Framework on BEPS, muitas vezes chamado de BEPS 2.0, que tem como objetivo uma solução mútua com um Final Report no final de 2020.

Sinteticamente, esses dois pilares são, lembrando que o primeiro pilar já foi consolidado pela proposta que está em consulta pública desde 09/10/2019:

- Revisar o que se chama de Nexus (regra de conexão) e de alocação de lucros, o que pode ser feito através de alguns critérios como os chamados de marketing intangibles (intangíveis que permitem marketing) ou presença significativa (significant presence), subdividindo-se em três grandes eixos:
 - o Criar novas e revisar os métodos secundários das regras de alocação de lucros no campo dos preços de transferência;
 - o Novas regras de conexão (nexus rules), que incluem mudanças no modelo (art 7º) e na delimitação do estabelecimento permanente (art. 5º), além de uma possível criação de uma nova forma de presença não física tributável (através de uma nova regra);

24. Um bom sumário das propostas deste report pode ser encontrado em: https://www.sullcrom.com/siteFiles/Publications/SC_Publication_Digital_Economy_Taxation.pdf

- o Implementação de uma nova alocação das competências tributárias dentro dos artigos.
- Proposta global de um sistema para evitar a erosão de bases tributárias, que se subdivide em quatro eixos:
 - o Proposta GloBE, que consiste em:
 - Regra de inclusão de rendas, as quais não foram adequadamente tratadas na outra jurisdição, incluindo um suplemento às regras CFC (Controlled Foreign Corporation);
 - Tributo sobre pagamentos que erodem a base tributária, o que pode ser por retenção na fonte, ou indedutibilidade de certos pagamentos, quando estes não forem em um patamar mínimo;
 - o Regras sobre coordenação, simplificação, limites e compatibilidade com standards internacionais.

Consolidando tais informações e quase realizando uma síntese atual da fiscal policy referente à economia digital, aparentemente, 4 grandes grupos de países tem deixado claras suas preferências no foco de tributação desta economia digital no plano dos Pilares da citada policy note:

- Os EUA vem defendendo a ideia dos marketing intangibles;
- A Índia com a presença econômica significative (Significant Economic Presence);
- O Reino Unido com a participação dos usuários e o valor criado (user participation and value creation); e
- A Alemanha e França com uma tributação mínima para a residência que permita (re)tributar rendas subtributadas.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Paralelamente, na ONU, na reunião de 23-26 de abril de 2019 do Subcommittee on Tax Challenges Related to the Digitalization of the Economy da The Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters da ONU foi apresentado o Report Tax Issues related to the Digitalization of the Economy.

Neste report a ONU afirma que atuará suplementarmente aos Fóruns tradicionais (como OCDE e EU), mas defendendo os interesses dos países menos desenvolvidos e, para tanto, traça três linhas de estudo:

- Tratados em matéria tributária, especialmente no campo da localização das rendas (nexus), delineando os modelos já referidos nos 3 primeiros grupos da policy note, estabelecendo que o local do value creation seria onde estão os consumidores de maneira preponderante;
- Legislação doméstica do imposto de renda e alocação dos lucros; e
- IVA – Imposto sobre Valor Agregado sobre estas atividades digitais.

Já a União Europeia, aparte o malfadado conceito de *bit tax*, desenhado no âmbito da UE em 1996 com seu paper The “BIT TAX”: the case for further research e seus possíveis dobramentos, a União Europeia tem explorado, com Draft rules no contexto das propostas do chamado Fair Taxation of the Digital Economy²⁵:

- a ideia de uma tributação (temporária) sobre as receitas de *digital services* em 3% (em certa medida um embrião do DST),

25. O conjunto de iniciativas da UE pode ser encontrado em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

- um maior esforço da Common Consolidated Corporate Tax Base (CCCTB) combinado com alguma forma de Digital PE - estabelecimento permanente digital.

Finalmente, no campo do FMI, houve a produção do Report Corporate Taxation in the Global Economy de 10 de março de 2019, no qual um panorama das grandes discussões globais tributárias foi apresentado e um grande foco foi tomado no levantamento de dados dos regimes desviantes do BEPS e dos novos regimes para tributação da economia digital.

Também é demonstrada a preocupação em relação a quase inexistência física (e correspondente conexão de rendimentos) das corporações digitais, além do fato de não ser tributável a aquisição gratuita de seu maior insumo, ou seja, os dados pessoais dados de maneira gratuita em troca dos serviços.

1.2 Um panorama das formas de DST – Digital Service Tax

Como a Action 1 do BEPS não foi bastante conclusiva e pelo grau de efetividade das formas unilaterais de resolver problemas a respeito de como tributar e ter resultados efetivos, o DST (e suas variantes) tem sido utilizado por diversos países como forma de tributação das rendas transnacionais de atividades digitais, com alíquotas que variam entre 2 (França e Reino Unido) e 12% (Uruguai) e diferentes prazos de implementação efetiva (conforme o apêndice VIII do Relatório do FMI).

Obviamente, seria impossível lidar com todas as propostas legislativas em curso a respeito da tributação por esse modelo, entretanto, linhas gerais podem ser traçadas em relação aos modelos postos.

Nesse sentido, algumas estratégias foram utilizadas pelos países para tributar a economia digital, destacando-se²⁶:

26. As diferenças específicas entre cada um dos modelos não foi abordada no campo deste trabalho, pois está fora do seu escopo, mas pode ser encontrada, especialmente no relatório Tax Challenges Arising from Digitalisation da OCDE, que possui tabelas comparativas.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

- Formas de determinação da presença economicamente significativa (Israel, Eslováquia e Índia);
- Criação do Digital PE (Arábia Saudita);
- Uso de tributação na fonte mais abrangente (Reino Unido e, em certa medida, Taiwan);
- Tributos sobre receitas específicas (Índia, Itália²⁷, Hungria, França); e
- Regimes tributários específicos para grandes grupos multinacionais (NMEs) (Reino Unido, Austrália e EUA).

Nesse plano, pode ser adicionada a estratégia de reforçar o IVA dos países. (Indonésia e Singapura), conforme a Ação 1 do BEPS, a qual já fala sobre modelos de IVA e seu papel na tributação da economia digital, os quais foram elucidados no Report Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation, publicado em 24 de outubro de 2017.

De outra perspectiva, o FMI no seu supracitado Report Corporate Taxation in the Global Economy traz uma série de tabelas ilustrativas especialmente elucidando os tributos chamados de DSTs e apontando suas diferenças, categorizando-os em três grandes grupos:

- As regras da UE e do Reino Unido, apesar dos critérios diferentes de alocação (participação dos usuários e criação de valor, respectivamente), tentam gravar redes sociais, sistemas de pesquisa e de intermediação, incluindo um mínimo de presença (no caso da EU já implementado em formas distintas na França, Áustria, Itália e Espanha)²⁸;

27. Para uma descrição deste modelo: BRACCIONI, P. Italian Finance Law 2018: Focus on the New Tax on Digital Transactions (“Web Tax”) and on the New Features of the Italian Permanent Establishment, in: <https://www.paulhastings.com/publications-items/details/?id=ccd5ed69-2334-6428-811c-ff00004cbded>

28. Mais de 750 milhões de Euros de receitas, dentre as quais 50 Milhões na EU ou a

- Índia²⁹, Chile e Uruguai vão na direção de tributos de equalização sobre publicidade e outros serviços digitais específicos entre residentes e não residentes; e
- Benin, Tanzânia, Uganda, Zâmbia e outras jurisdições de países de baixa renda, tributam o acesso a certos serviços digitais como redes sociais.

Curiosamente, vários países vêm atacando tais tributos como sendo desviantes dos compromissos da OMC, especialmente no campo da não-discriminação, como bem relatado no supracitado relatório do FMI.

Neste mesmo relatório há menção a capacidade distorsiva do DST no que tange a neutralidade tributária, vez que fogem dos TDTs (Tratados para evitar a Dupla Tributação), não identifica os custos (vez que é sobre receitas) e foca sobre atividades e não rendas, o que pode gerar uma rápida obsolescência destes tributos, talvez até programada, dado o caráter desejado de interinidade destes tributos.

2. A definição do conceito de serviços no direito brasileiro: Direito Privado (Constitucional, Civil, Trabalhista e Consumidor), Direito Internacional (GATS) e Direito tributário (ISS, ICMS, Siscoserv e PIS-COFINS) ³⁰

determinação da presença digital ou estabelecimento permanente virtual no campo da CCTB (ou seja, a modificação da noção está sendo realizada via princípios contábeis) sendo alocadas as receitas de venda de dados de usuários, serviços que auxiliem conexão entre usuários (incluindo vendas digitais) e outros serviços digitais como streaming, desde que tenham um dos seguintes requisitos: receitas de mais de 7 milhões de Euros, mais de 100000 usuários ou que possuam mais de 3000 contratos.

29. Para uma descrição não jurídica desta forma de tributação: <https://economictimes.indiatimes.com/news/economy/policy/equalisation-levy-of-6-on-digital-ad-government-finds-a-way-to-tax-companies-like-google-facebook/article-show/51216310.cms>

30. Como outros trabalhos em que a relação entre o GATS e o ISS é explorada, ainda que sob outro ângulo: MACEDO, Alberto. ISS e PIS/COFINS importação – critério espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. In: *Revista Dialética*

2.1 Elementos constitucionais e privados da definição de serviços

Constitucionalmente, a palavra serviços é delimitada/definida negativamente a partir da contraposição com outras classes contidas como industrialização, circulação, trabalho, operações, entre outras³¹, havendo menção também aos serviços públicos em diversas passagens do Texto, o que também não é bem definido pelo direito administrativo³².

É dizer, o recorte clássico dos serviços públicos dos serviços privados não atende a critérios seguros ou estruturais, sendo baseados em ponderações e classificações, as quais lidam com conceitos amplos como soberania (como em Villegas³³) ou mesmo a ligação com o coletivo ou individual (como em Oswaldo Aranha Bandeira de Mello³⁴).

Uma solução lateral pode ser construída utilizando-se como conceito base para a argumentação é a estrutura triangular desenvolvida por Grau³⁵, com base na Carta atual, no capítulo específico da Ordem Econômica, em que se tem atividade econômica em sentido amplo como gênero

de *Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, abr., n.º. 187, p. 09-28; e CORRÊA, Marcio Breno Oliveira. *ISS e importação de serviço*. In: <http://www.claudiocarneiro.com.br/isseimportacao.pdf>. (acesso em 15/07/2011).

31. Em uma perspectiva semelhante: MACEDO, Alberto. No início... eram os verbos. In: *Vilém Flusser e Juristas – Comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 397-416.

32. Entre outras obras de referência que não definem concretamente os serviços públicos com critérios claros: MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 22ª Ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 26. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2001. FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 5ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

33. VILLEGAS, Hector B. Tasas y su debida diferenciación com los precios del estado. In: XV Jornadas latino-americanas de direito tributário. Out. 1991, Caracas. *Anais*. Revista de direito tributário. São Paulo, n. 56, p. 07-18, abr./jun. 1991.

34. MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. A natureza jurídica da concessão de serviço público. *Revista de direito público*, São Paulo, n. 19, p. 09 – 36, jan./mar. 1972.

35. GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988: interpretação e crítica*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

com duas espécies: atividade econômica em sentido estrito e serviço público.

Nesse sentido, os serviços seriam uma subclasse própria das atividades econômicas em sentido estrito.

Feitos tais recortes e definições negativas constitucionais, a palavra/conceito serviços, no caso privados e, portanto, tributáveis (diversamente daqueles públicos prestados diretamente pelo poder público, imunes) não tendo sido definida positivamente no campo constitucional, coube às normas gerais do direito privado sua definição primária.

Neste sentido, o Código Civil Brasileiro perfaz tais normas e (re)produz a definição conotativa da palavra serviços (gênero) em um capítulo específico que compreende os artigos 593 a 609, que reitera sua relação de contraposição (classes opostas) às relações trabalhistas.

Mais especificamente, o núcleo definitório dos serviços no Código Geral de Direito Privado (Código Civil, no caso concreto) está no artigo 594³⁶, o qual estabelece uma grande classe possível para esta qualificação, que lida com qualquer espécie de atividade material ou imaterial que é contratada mediante pagamento, o que (incorretamente) se consubstanciou na dicotomia clássica obrigação de fazer versus as obrigações de dar³⁷.

Recortando, como traz o próprio artigo 593 do CC³⁸, a CLT – Consolidação das Leis do Trabalho traz centenas de citações à palavra serviço, e coloca trabalho como relação de prestação de serviços, ainda que com um regime jurídico diferenciado,

36. Art. 594. Toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição.

37. Entre outros, mas bem sintetizada a controvérsia em: DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. 36ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

38. Art. 593. A prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á pelas disposições deste Capítulo.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

como pode ser depreendido do artigo 3º³⁹, obviamente uma forma não muito correta do ponto de vista científico para diferenciar os dois institutos, vez que se utiliza como critério de discriminação (diferença específica) as consequências e não a estrutura dos mesmos.

Paralelamente, o artigo 3º da Lei 8078 chamada de CDC – Código de Defesa do Consumidor⁴⁰ traz vários elementos para auxiliar nessa definição, a qual, em uma primeira leitura, parece ser inclusive mais ampla do que a classe geral do Código Civil, mas não se pode admitir este como uma forma de definição em Lei Especial (citada no Artigo 593 do CC) que extrapole o campo de possibilidades do artigo 594.

Sintética e genericamente, neste contexto, muitos definem a prestação de serviço como a realização atividade onerosa com finalidade comercial (excluindo os serviços públicos, portanto) que não constitua autosserviço, industrialização ou relação de trabalho⁴¹, o que assemelha-se a clássica definição de Aires Barreto⁴² (apesar da divergência sobre a dicotomia obrigação de dar ou de fazer).

2.2 Os serviços no plano internacional: GATS

Paralelamente a todos estes textos infraconstitucionais, o GATS – *General Agreement on Trade in Services* foi incorporado

39. Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

40. Art. 3º Fornecedor é toda pessoa física ou jurídica, pública ou privada, nacional ou estrangeira, bem como os entes despersonalizados, que desenvolvem atividade de produção, montagem, criação, construção, transformação, importação, exportação, distribuição ou comercialização de produtos ou prestação de serviços.

§ 1º Produto é qualquer bem, móvel ou imóvel, material ou imaterial.

§ 2º Serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista.

41. No mesmo sentido: BARRETO, Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

42. BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

ao direito brasileiro através do Decreto nº 1.355/94, vez que fez parte da Ata Final da chamada Rodada Uruguai que criou a OMC – Organização Mundial do Comércio.

Deixa-se claro, entretanto, que tal tratado não apresenta uma definição precisa (conotativa) dos serviços, mas meros critérios de identificação de operações de prestação dos mesmos, especialmente nas denotações contidas em seus anexos (definição denotativa), além de tratar das vedações à discriminação (tratamento nacional) entre serviços nacionais e estrangeiros, perfazendo, em relação a esta segunda parte, uma limitação ao poder de tributar.

Logo, sinteticamente, mesmo não definindo conotativamente o conceito de serviços, o GATS serve como mínimo denominador comum para definição dos serviços pelas leis nacionais dos países signatários deste tratado, além de ser elementos unificador da qualificação dos serviços no âmbito internacional.

Nesse contexto, cabe ressaltar que o Brasil após reservas a esse texto legal consolidadas na Lista de exceções ao artigo II do GATS apresentada pelo Brasil na Rodada Uruguai, conforme bem demonstrado por Sayeg⁴³, a qual também fez uma listagem precisa dos compromissos e das características dos serviços no plano do GATS.

Sob outro giro, este tratado dispôs, em seu artigo 2^o⁴⁴, de 4 formas de prestação de serviços regulados para os fins da

43. SAYEG, Fernanda Manzano. Compromissos em Serviços na Organização Mundial do Comércio - um análise da lista de compromissos e da metodologia utilizada para a inscrição de compromissos à luz do preâmbulo e do artigo XIX do GATS e suas principais consequências para o Brasil. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional) - Universidade de São Paulo, 2009.

44. 2. Para os propósitos deste Acordo, o comércio de serviços é definido como a prestação de um serviço:

- a) Do território de um Membro ao território de qualquer outro Membro;
- b) No território de um Membro aos consumidores de serviços de qualquer outro Membro;
- c) Pelo prestador de serviços de um Membro, por intermédio da presença comercial no território de qualquer outro Membro;

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

impossibilidade de discriminação, estabelecendo os fluxos entrantes e saíntes dos serviços (importação e exportação)⁴⁵ e, em seus anexos, das denotações de vários serviços, como os de transportes marítimos e aéreos, financeiros, telecomunicações, os prestados por pessoas físicas, entre outros indiretamente mencionados, incluindo a forma de identificação (conotações) dos mesmos.

Abre-se parêntese, aqui, para delimitar que, apesar de algumas formas dos serviços mencionados neste artigo do GATS, aparentemente, não configuram operações transnacionais para os fins do ISS⁴⁶, a grande preocupação deste texto legal é, aparentemente, delimitar que estes serviços comportam fluxos transnacionais e não podem ser utilizados para (re)produzir discriminações.

Como conclusões parciais, sinteticamente, tem-se que o GATS sobrepôs-se ao antigo Código Civil (especialmente artigos 1.216 a 1.236) e, também, ao decreto-lei 406, apesar de que não existiam contrariedades entre estes e este texto internacional, entretanto ele foi parcialmente superado pelo Código Civil de 2002.

Isto ocorre, pois (a despeito da premissa já posta em outras obras⁴⁷), mesmo tendo os tratados internacionais status diferenciado no sistema de direito positivo brasileiro, o GATS foi derogado parcialmente pelo Código Civil.

d) Pelo prestador de serviços de um Membro por intermédio da presença de pessoas naturais de um Membro no território de qualquer outro Membro.

45. Para um estudo mais aprofundado na comparação entre a importação e exportação de serviços na legislação nacional e no GATS: MACEDO, Alberto. ISS e PIS/COFINS importação – critério espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, abr., n.º. 187, p. 09-28.

46. Neste sentido, dizendo que as operações dos itens b e c do artigo 2º do GATS não seriam operações transnacionais de serviços: MACEDO, Alberto. ISS e PIS/COFINS importação – critério espacial e pessoal na prestação internacional de serviços. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2011, abr., n.º. 187, p. 09-28.

47. VITA, Jonathan Barros. *Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário*. São Paulo: Quartier Latin 2011.

2.3 Os serviços no direito tributário brasileiro: ISS, ICMS, Siscoserv, PIS-COFINS e CIDE-Royalties

Finalmente, o ISS e o ICMS partem desta definição e distribuem suas competências tributárias, mas nunca podem (re)definir este conceito, equiparando algo que não é serviço através de uma definição estipulativa exclusiva para o direito brasileiro do que é serviço tributável.

Lembra-se, mais especificamente no caso do ISS, as denotações da lista de serviços não podem contradizer as conotações da definição dos mesmos estabelecidas no encadeamento normativo que será descrito abaixo⁴⁸.

Sob o campo constitucional, a palavra serviços é citada em diversos artigos, demonstrando, intuitivamente e contextualmente, uma divisão clara entre os serviços públicos e aqueles privados, ainda que, no plano constitucional, não sejam definidos os mesmos.

Especificamente, tal divisão já pressupõe algumas alocações específicas constitucionais que conformam definições negativas no campo tributário, como a divisão entre as taxas (remunerando serviços públicos) e a palavra/classe serviços tributáveis diretamente pelo ISS e ICMS (que funcionam como classes absolutamente disjuntas entre si).

Igualmente e excludentemente, tem-se as relações de trabalho tributáveis pelas contribuições previdenciárias e, como disjunção excludente específica em relação ao ISS, tem-se a noção de industrialização, que pode ser considerada como um autosserviço.

Paralelamente, a classe das operações financeiras tributáveis pelo IOF não exclui, mas se sobrepõe àquela tributação do ISS sobre serviços financeiros⁴⁹.

48. Para mais sobre as denotações da lista de serviços da LC 116: DÁCOMO, Natália de Nardi. *Hipótese de incidência do ISS*. São Paulo: Noeses, 2006.

49. Em sentido contrário, ou seja, que a aplicação do IOF e ISS são excludentes: BARRETO,

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Sob o campo do ISS, os serviços tributáveis segundo o artigo 1º da LC 116/2003⁵⁰ são aqueles constantes da sua lista, que é considerada uma forma de definição denotativa, lembrando que esta é taxativa⁵¹, entretanto, estas denotações são consideradas como conotações para verificar sua aplicabilidade, a chamada interpretação extensiva horizontal dos itens da lista⁵² e que, ainda, o enquadramento como serviço independe da sua nomenclatura como tal (parágrafo 4º do mesmo artigo⁵³).

Curiosamente o STF (corretamente) afastou a polarização entre obrigação de dar e de fazer para definir serviços tributáveis, permitindo uma tributação residual plena pelo ISS que abrangeria inclusive os XaaS no RE 651.703-PR, mas não o fez (incorretamente) no plano do direito privado, (re)criando uma diferenciação incompatível do ponto de vista lógico com as ideias da unidade do direito e da prevalência do direito privado no plano dos artigos 109 e 110 do CTN.

Nessa mesma linha, e especificamente para endereçar os serviços digitais, a mudança da LC 116 pela LC 157, a qual (re) definiu serviços prestados virtualmente, especialmente com as modificações dos itens 1.03, 1.04 e 1.09 da Lista de Serviços anexa à citada Lei trouxe mais questionamentos sobre a definição do conceito de serviços para fins do ISS (e também da compatibilidade da lista de serviços com o direito privado).

Aires Fernandino. *ISS na Constituição e na Lei*. 2ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

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

51. Em relação à taxatividade, tem-se como precedentes, no STF o AgR no RE 450342, lembrando que está em tramitação, com repercussão geral reconhecida, o RE 615580, e no STJ o REsp 755918.

52. Em relação à possibilidade desta chamada interpretação extensiva, mas não analógica, tem-se como precedentes no STJ os REsps 686587 e 965583.

53. §4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.

Nesse campo, cabe ressaltar os contratos complexos (como franchising) que são um grande elemento de dificuldades, assim como as novas modalidades de Software as a Service (SaaS), Platform Software as a Service (PaaS) e Infrastructure Software as a Service (IaaS)⁵⁴, bem como serviços de Over The Top (OTT) como Netflix, entre outros, além de plataformas/tecnologias disruptivas como o Uber, AirBnB, entre outros.

Seguindo a ideia de residualidade e sem preocupação específica tanto conota como denotativamente, o ICMS meramente listou quatro que são os serviços tributáveis, de acordo com os incisos II a V do artigo 2º da Lei Complementar 87/1996⁵⁵: os de prestação de serviços de telecomunicação; de transportes intermunicipais ou interestaduais; os serviços não compreendidos na competência dos municípios que sejam vinculados ao fornecimento de mercadorias; e aqueles que, mesmo compreendidos na competência dos municípios que sejam vinculados ao fornecimento de mercadorias tenham autorização legal para tanto.

Prosseguindo, com preocupações bastante diversas, denotativamente, o chamado Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv) foi criado pela Portaria RFB/SCS 1.908/2012, inspirado no “Central Products Classification - CPC” das Nações Unidas, utilizando-se como base “Nomenclatura brasileira de serviços, intangíveis

54. Sem olvidar os outros X-as-a Service (XaaS) como: Content-as-a-service, Data-as-a-service, Gaming as a Service ou Mobility as a Service.

55. Art. 2º O imposto incide sobre:

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

e outras operações que produzam variações no patrimônio” (NBS) e as suas correspondentes Notas Explicativas (Nebs), os quais foram instituídos pelo artigo 24 da Lei 12.526/11 e implementados pelo Decreto 7.708/12.

Aparte as diversas críticas a respeito da mistura de vários elementos no Siscoserv, que inclui serviços, além de intangíveis e outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio, há também críticas a respeito da própria qualificação de certos elementos deste sistema classificatório enquanto serviços.

Por fim, cabe falar a respeito do PIS e da COFINS e suas contrapartes no PIS e COFINS incidentes sobre importações e sua definição e escopo para definir serviços.

É dizer, sendo o PIS e a CONFIS incidentes sobre as receitas, não cabe uma distinção específica a respeito de um enquadramento de bens, mercadorias ou serviços no plano deste tributo.

Entretanto, com a criação do PIS e da COFINS importações houve uma curiosa especificação destes termos para fins de sua incidência, como pode ser bem dessumido do artigo 1º da Lei 10.865, perfazendo uma divisão entre mercadorias e serviços para fins de aplicação da RMIT desse tributo, pois apenas duas bases de cálculo foram criadas por esse tributo, respectivamente nos incisos I e II do artigo 7º da supracitada Lei.

Isso implicaria dizer que as menções e denotações contextuais feitas aos serviços no plano do PIS e COFINS importações são vinculadas tão somente aqueles serviços tributados pelo ISS, pois não houve menção específica ao ICMS no caso concreto.

De qualquer forma, nota-se que ocorreu uma diminuição do campo semântico de aplicação do PIS e da COFINS originais através da vinculação com o ISS e ICMS no caso do PIS e COFINS importações, permitindo que várias bases tributáveis possam permanecer sem qualquer gravame nessas operações transnacionais em (permitida) discriminação às avessas em relação aquelas operações internas.

Finalmente, a chamada CIDE-Royalties (legalmente contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa) da Lei 10.168 também incide sobre a subclasse própria serviços de assistência técnica remunerados através de royalties conforme o § 2^o⁵⁶ do seu artigo 2^o, além de vários intangíveis da transferência de tecnologia (*caput* e § 1^o⁵⁷) que são elementos fundamentais da economia digital, apesar de ter expressamente excluído licenças de uso de programas de computador sem transferência de tecnologia (§ 1^o-A)⁵⁸.

A forma de incidência também é bastante genérica sobre os pagamentos transfronteiriços vinculados aos elementos descritos na RMIT deste tributo (§ 3^o)⁵⁹.

Nota final e importante é que a estratégia utilizada para a cobrança deste tributo foi a de inverter o sujeito passivo da RMIT, retirando dessa posição o estrangeiro cedente da

56. § 2^o A partir de 1^o de janeiro de 2002, a contribuição de que trata o *caput* deste artigo passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem assim pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior. (Redação da pela Lei n^o 10.332, de 2001).

57. Art. 2^o Para fins de atendimento ao Programa de que trata o artigo anterior, fica instituída contribuição de intervenção no domínio econômico, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior. (Vide Decreto n^o 6.233, de 2007) (Vide Medida Provisória n^o 510, de 2010)

§ 1^o Consideram-se, para fins desta Lei, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica.

58. § 1^o-A. A contribuição de que trata este artigo não incide sobre a remuneração pela licença de uso ou de direitos de comercialização ou distribuição de programa de computador, salvo quando envolverem a transferência da correspondente tecnologia. (Incluído pela Lei n^o 11.452, de 2007).

59. § 3^o A contribuição incidirá sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas no *caput* e no § 2^o deste artigo. (Redação da pela Lei n^o 10.332, de 2001).

tecnologia ou prestador do serviço (o que perfaria uma clássica necessidade de retenção na fonte) e elegeu o sujeito pagador ou adquirente da tecnologia como passivo da obrigação tributária.

3. Reformas tributárias e a tributação da economia digital: existe a possibilidade/necessidade de uma DST no Brasil

Antes de tudo, como nota de política fiscal, o relatório denominado *Tax Challenges Arising from Digitalisation* tem como horizonte a necessidade dos sistemas tributários se adaptarem/reformarem frente à Economia Digital (especialmente no capítulo 5 do documento) e lida com as propostas temporárias (no capítulo 6) de tributar (modicamente) receitas derivadas de serviços digitais específicos como publicidade e de intermediação.

Mais ainda, historicamente a tributação era voltada (e calculada) tendo como fundamento os tributos em espécie e sua regra-matriz, passando atualmente para uma tributação setorial (que compreende as cargas tributárias totais dos setores) e o futuro da tributação está na visualização dos modelos de negócio, algo que vem com a necessária abertura semântica das normas jurídicas tributárias e da necessidade de efetivar a tributação pelas administrações tributárias.

Frente a economia digital, mesmo com as observações feitas pelo STF no citado precedente do RE 651.703, há nitidamente um espaço semântico entre as definições de serviços do direito privado e aquelas (da ciência econômica) utilizadas no âmbito da economia digital.

Curiosamente, no plano atual, o que ocorre é realmente que dois dos atuais tributos brasileiros se acoplam em um papel fundamental nesse plano, especialmente PIS-COFINS e CIDE-Royalties, pois os primeiros desses tributos conseguem gravar qualquer manifestação de riqueza que produza renda, enquanto o segundo pode ser potencializado para gravar grande parte dos pagamentos digitais.

De qualquer forma, ambos os tributos vêm funcionando bem no plano da captação dos vários fenômenos da economia digital pelas suas hipóteses de incidência, a despeito da complexidade do PIS-COFINS por conta de sua forma de creditamento não financeiro e dos (desnecessários) diversos regimes especiais.

Entretanto, ambos os tributos não possuem uma grande capacidade de localização ou de criação de nexus de atração de rendas tributáveis, pois não possuem um critério espacial bastante abrangente, nem técnicas ou ferramentas para exercer corretamente uma materialização dos estabelecimentos ou uma via atrativa completa desses fenômenos de riqueza.

De qualquer forma e seguindo, essas discussões aparentemente não têm sido tão levadas em consideração no plano das reformas tributárias postas no sistema de direito positivo brasileiro, sendo denominadas, sinteticamente:

- Projeto do CCiF, incorporado na PEC 45/2019;
- Projeto Haully, já com as incorporações do relatório do Senador Roberto Rocha na CCJ (PEC 110/2019); e
- Projeto COMSEFAZ, que será apresentado como uma emenda às duas PECs.

Apesar de tais projetos se autodenominarem como reformas tributárias e mexerem com centenas de trechos da constituição, todos tem como linha mestra uma reformulação profunda da tributação sobre o consumo brasileira⁶⁰ com um (novo) Imposto Seletivo (que pode ser instituído também sobre serviços) aliado a:

- A fusão de 5 tributos (ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS) para a criação do IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, nas propostas CciF e COMSEFAZ; e

60. No projeto Haully ainda há uma redistribuição de competências do ITCMD, IPVA e das CIDEs.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

- Criação de dois IBSs, um estadual e municipal (fundindo ICMS e ISS) e um Federal (fundindo IPI, PIS, COFINS, IOF, Salário-educação e CIDE-Combustíveis), na proposta Hauly.

Nesse contexto, cabe investigar a forma que estas reformas abordam os problemas da economia digital e sua potencial efetividade, ou seja, se a ampliação das competências (comum aos três projetos) e finalização da dicotomia bens e serviços propostas pelos IBSs (Imposto sobre Bens e Serviços) seriam suficientes para tanto.

O IBS da proposta CCiF e COMSEFAZ tem como critério material da hipótese de incidência a ideia do novo artigo 152-A da CF⁶¹, a qual adiciona aos vocábulos bens e serviços a ideia de intangíveis, cessão e licenciamento de direitos e locação de bens, além das importações de bens (tangíveis e intangíveis), serviços e direitos.

Já a proposta Hauly desenha o critério dos IBSs (Federal e Estadual/municipal) em dois artigos, respectivamente: 153, VIII, § 6º e alíneas⁶²; e 155, IV, § 7º, III e alíneas⁶³ e também se

61. Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.

§1o. O imposto sobre bens e serviços:

I – incidirá também sobre:

a) os intangíveis;
b) a cessão e o licenciamento de direitos;
c) a locação de bens;
d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;

62. Art. 153.

VIII – bens e serviços;

§ 6º O imposto de que trata o inciso VIII do caput será instituído e disciplinado por lei complementar e atenderá ao seguinte:

II – incidirá:

a) nas importações, a qualquer título;
b) nas locações e cessões de bens e direitos, exceto de bens imóveis;
c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

63. Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com

utilizou da mesma forma, parte da dicotomia bens e serviços e adiciona as locações e cessões de bens e direitos as operações com bens intangíveis e direitos, retomando a ideia de operações, algo que pode gerar consequências no sistema.

Paralelamente ao IBS, como dito, surge um potencial IS que incidirá, nos termos do artigo 154, III da CF⁶⁴ (proposta CCiF) e 154, III da Proposta Haully⁶⁵, tendo ambas as propostas estabelecido ainda a dicotomia bens, direitos e serviços, algo que pode deixar espaço de manobra para uma disrupção nociva.

Logo, as abordagens das reformas não tem horizontes duradouros e tais tentativas tendem a não ter êxito, pois uma revolução no sistema tributário parece ser uma solução mais promissora e adaptável frente às disrupções.

bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.

§ 7º O imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído e disciplinado por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:

III –incidirá:

- a) nas importações, a qualquer título;
- b) nas locações e cessões de bens e direitos;
- c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;

64. III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

65. III –impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.

Parágrafo único. O imposto de que trata o inciso III do caput:

I –incidirá também nas importações, a qualquer título;

II –poderá ter alíquotas diferenciadas, nos termos da lei complementar;

III –não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que a onerar;

IV –será monofásico, na forma da lei, exceto no caso do inciso I, quando incidirá também em etapa posterior, garantido o direito ao crédito do imposto incidente na importação, nos termos da lei complementar;

V –não integrará sua própria base de cálculo ou a de qualquer outro tributo, inclusive os de que tratam os arts. 153, VIII, e 155, IV, bem como nenhum outro tributo integrará sua base de cálculo.

Conclusões

1. Estas relações evolutivas paralelas que transpassam direitos nacionais distintos e o direito internacional são demonstradas através dos conceitos do *structural drift* e dos acoplamentos estruturais entre estes sistemas jurídicos, que (con)formam a abertura cognitiva dos subsistemas sociais que permite a evolução contínua e paralela dos mesmos, em que um sistema impulsiona o desenvolvimento do outro, mas significam muito mais uma harmonização do que um legal transplant.
2. A OCDE, a ONU e o FMI, sem olvidar da União Europeia, tem realizado esforços para identificar os problemas da economia digital e a necessidade de se ter um fair share da economia digital, apesar das propostas e estruturas conflitantes.
3. Dentre as propostas o DST – Digital Service Tax – parece ter tido uma adesão maciça, mas seus contornos ou os standards mínimos que permitam a localização (nexus) e tributação dessas rendas ainda não são claros, mesmo com o chamado BEPS 2.0, o qual ainda está em fase de evolução e consolidação consensual.
4. A definição negativa do conceito de serviços no direito brasileiro é constitucionalmente (de)limitada autosserviço, industrialização, relação de trabalho.
5. Na qualificação primária pelo direito privado, as definições positivas são dadas pelo Código Civil Brasileiro, tangenciado pela CLT e Código de Defesa do Consumidor, e também influenciada pelo GATS, apesar das reservas brasileiras.
6. A definição do conceito serviços no direito privado não é similar àquela da economia, a qual é muito

mais ampla, pois não se prende as amarras da dicotomia obrigação de dar e obrigação de fazer.

7. Os serviços tributáveis são referidos em diversos textos tributários tendo como mais importante o ISS e a subclasse disjunta serviços do ICMS, mas também há o Siscoserv e o PIS e COFINS Importações, sem olvidar a CIDE-Royalties que utilizam-se da palavra serviço como eixo de ação.
8. A Economia digital possui vários modelos de negócios que precisam ser estudados para determinar a tributabilidade dos mesmos e, caso seja possível, determinar o sujeito competente para tanto.
9. As incidências existentes nas propostas de reforma tributária são, em maior ou menor medida, similares e, a partir da dicotomia bens e serviços iniciam suas ações, mas não tocam justamente os problemas relacionados a uma (re)definição dos conceitos utilizados, especialmente serviços e direitos, nem mesmo lida com o problema da localização dos rendimentos, asseverando a soberania e mantendo uma altitude constitucional, o que mantém as possibilidades de criação de novos conceitos disruptivos e ausência de tributação nesse plano.
10. Curiosamente, em todas as propostas, tem-se que um DST (apesar de indesejável e, por isso, temporário) poderia ser a forma de bridge the gap, mas o ideal era dar um formato de guarda chuva para incidência sobre quaisquer transações com cunho econômico e, portanto, abrir a possibilidade de uma tributação que possa ser utilizada futuramente, sob pena de ser uma reforma tributária com prazo de validade por conta das mudanças tecnológicas.
11. Todos os esforços implementados não levaram em consideração específica os problemas relatados nem



CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

mesmo miram a modernidade com um sistema tributário que utilize blockchain e big data como critérios de rastreamento de bases imponíveis ou, mesmo, formas abertas a permitir tributação dos modelos de negócio, em uma colaboração efetiva, com confiança recíproca entre fisco e contribuinte.