

A TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS MULTIPLATAFORMAS DECORRENTES DA ECONOMIA DIGITAL: UMA ANÁLISE DE ENTRAVES E CAMINHOS PARA O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

Bryan Ribeiro da Cruz¹

Ma. Marília Verônica Miguel²

Natureza do Trabalho³

RESUMO:

A sociedade passa por grandes mudanças devido aos avanços tecnológicos advindos da Digitalização da Economia. Isso afeta todas as formas como a sociedade desenvolve suas relações comerciais. Essa digitalização traz novos contornos para modelos de negócios, antes não vistos, como as empresas multiplataforma. No entanto, o sistema tributário brasileiro não acompanhou essa evolução no mesmo ritmo, situação que levou a um fenômeno conhecido como bitributação, que onera excessivamente as empresas e as desencorajavam a continuar operando no País. De encontro a problemática, a globalização exige uma solução para o sistema tributário atual, que desencadeou um movimento global para criar regras tributárias globais para a proteção das empresas. Assim, por meio de pesquisa doutrinária e documental, utilizando-se da metodologia hipotético dedutiva, este artigo discute as barreiras e caminhos que existem no atual sistema brasileiro. Afinal, se a situação atual persistir, será difícil para o país ser visto como uma jurisdição juridicamente segura e estável, aberta e pronta para empresas multiplataforma e outras formas que seguem surgindo na economia digital.

Palavras-chave: Economia Digital. Tributação. Empresas Multiplataformas. Sistema Tributário Brasileiro. Globalização.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	2.
1. ECONOMIA DIGITAL	3.
1.1. Impactos nas relações comerciais e sociais.....	6.

¹ Aluno do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, UNIVEM. Membro do Grupando de Pesquisa Difunde – Direitos Fundamentais Democracia e Exceção na Era Digital e Membro do Grupo de Pesquisa Redde - Reconhecimento dos Vulneráveis e Direito ao Desenvolvimento na Era Digital. – E-mail: cruz.bryanribeiro@gmail.com

² Professora do Curso de Direito da Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, UNIVEM, Mestre em Direito pelo Centro Universitário Eurípedes de Marília, UNIVEM, especialista em Direito Previdenciário pelo Centro Educacional Toledo de Araçatuba/SP, CETA, Advogada. – E-mail: marilia@imadv.com.br.

³ Trabalho de Conclusão de Curso em Direito apresentado à Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha, Mantenedora do Centro universitário Eurípedes de Marília, para obtenção do grau de bacharel em Direito.

2. EMPRESAS MULTIPLATAFORMAS OU TWO SIDED	7.
3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A DEMANDA ATUAL NA ECONOMIA DIGITAL	9.
3.1 A materialidade Constitucional	10.
3.2 A fluidez dos conceitos tributários.....	12.
3.3 Bitributação	14.
3.3.1 A tributação indireta no Brasil.....	15.
3.3.2. A Tributação de Intangíveis entre o ICMS e ISS.....	16
4. MOVIMENTAÇÃO GLOBAL PARA REGRAS TRIBUTÁRIAS	19.
CONCLUSÃO	21.
REFERÊNCIAS.....	23.

INTRODUÇÃO

Em razão do avanço tecnológico advindo da quarta revolução industrial, a sociedade passa por uma gigantesca transformação, a economia tem se digitalizado, o que impacta toda as formas nas quais a sociedade se desenvolve em suas relações comerciais.

Esta digitalização trouxe novos contornos as modalidades empresarias, criando empresas em formas não vistas anteriormente, como as empresas multiplataformas, empresas estas que acompanharam o crescimento da economia digital e as transformações sociais advindas desta, sendo capazes de conectar seus clientes de diferentes nichos e lugares na mesma plataforma que supre diversas demandas de seu público.

Contudo, o sistema tributário brasileiro não acompanhou esta evolução no mesmo ritmo, encontrando, com isto, diversos entraves para a tributação destas empresas que transformaram muitos conceitos antes existentes causando conflitos no sistema sobre quais tributos exigir e quem tem a competência para tal,

Situação que provoca um fenômeno chamado bitributação, no qual as empresas são tributadas mais de uma vez pelo mesmo fato gerador por entes públicos diferentes, o que onera a empresa de maneira a afastar sua intenção de permanecer com suas atuações no país.

Ao encontro dessa problemática a globalização exige uma solução para o sistema tributário atual, o que gera uma movimentação global para que se crie regras tributárias globais com o intuito de proteger as empresas multiplataformas de uma

tributação excessiva e morosa, o que prejudicaria a economia hoje fluida e digital, contribuindo para o avanço decorrente da economia digital.

Destarte, por meio de pesquisa doutrinária e documental, utilizando-se da metodologia hipotético dedutiva, o presente artigo discute os entraves e caminhos (in)existentes no sistema brasileiro atual para que se realize a tributação das empresas multiplataformas de maneira que não prejudique a economia global e afaste o investimento internacional no território brasileiro, mas, que não se perca o poder de tributar por parte do Estado tendo em vista a necessidade de arrecadação em um país em desenvolvimento, para que, com isto, sua sociedade e o país como um todo não tenha seu próprio avanço freado.

1. ECONOMIA DIGITAL

Uma verdadeira revolução está acontecendo. A indústria, a economia e a sociedade estão mudando em um ritmo acelerado. A tecnologia está mudando profundamente a maneira como vivemos, nos comunicamos, trabalhamos, geramos riqueza, consumimos e nos comunicamos (SCHWAB, 2016).

A digitalização mudou a maneira como fazemos negócios, criamos, distribuimos e gerenciamos patrimônio. Isso deu origem a modelos de negócios até recentemente desconhecidos, novas formas de comércio e relacionamento entre firmas e consumidores, afastando-se gradativamente dos modelos tradicionais. Também está mudando a natureza do trabalho e a forma como o governo e a sociedade se comunicam. As instituições governamentais e legais devem se adaptar aos dias atuais para atender às necessidades e requisitos emergentes (por exemplo, acesso à Internet) e gerenciar canais e instrumentos sem precedentes.

A economia digital é a implementação da tecnologia, da Internet e dos dispositivos digitais na produção, comercialização e distribuição de produtos e serviços. Na prática, lojas virtuais, plataformas de gerenciamento em nuvem e serviços em nuvem em geral são bons exemplos de serviços de economia digital. Portanto, entender o conceito de economia digital é compreender qualquer situação que envolva dinheiro, ou seja, que faz a economia funcionar. Variando por todos os setores da economia, seja comprar um item de moda, um carro, um investimento, ou serviço, ao escolher a situação, reflete-se se a tecnologia pode ajudar a conseguir realizar este processo de forma mais ágil, fácil, segura e menos burocrática.

Tomando como exemplo a compra de um carro, pode-se pesquisar na internet, verificar a procedência do veículo online, conversar e negociar, e simular um empréstimo pelo APP do banco para garantir que o parcelamento esteja no seu bolso, alugue um carro pelo aplicativo, leve o comprador no local para ver pessoalmente o veículo que deseja e faça tudo online, inclusive na hora de pagar via internet banking.

Como visto, a principal característica da economia digital é o uso da tecnologia como intermediária na produção, comercialização e distribuição de produtos e serviços.

De acordo com a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), existem pelo menos quatro características que definem a tradicionalmente chamada "economia digital": (1) Alta dependência de ativos intangíveis; (2) Uso extensivo de dados, especialmente dados pessoais de usuários e consumidores; (3) A adoção frequente de modelos de negócios multiplataformas; (4) A dificuldade em determinar a jurisdição onde ocorre a criação de valor, especialmente devido à significativa liquidez dos ativos e "instituições" (OCDE, 2015, p. 16).

Entende-se, assim, que a economia digital é extremamente perceptível no dia a dia, atualmente, entretanto não é uma manifestação que surgiu agora, apenas está em constante crescimento.

O termo "economia digital" foi mencionado pela primeira vez no Ocidente no livro de 1995 de Don Tapscott, *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence* (A Economia Digital: Promessa e Perigo na Era da Inteligência em Rede). A Economia Digital é um dos primeiros livros a considerar como a internet mudará a forma como fazemos negócios.

Segundo Thomas Mesenbourg (2001), há três componentes principais do conceito de "economia digital" podem ser identificados:

- a) infraestrutura de comércio eletrônico (hardware, software, telecomunicações, redes, capital humano, etc.);
- b) Comércio eletrônico (como realizar negócios, organizar qualquer processo realizado por meio de uma rede de intermediários de computador);
- c) E-commerce (transferência de mercadorias, como na venda de livros online).

Mas, como disse Bill Imlah (2013), novos aplicativos estão borrando essas linhas e adicionando complexidade. Por exemplo, considere as mídias sociais e pesquisas na Internet.

“[...] na última década do século XX. Nicholas Negroponte (1995) usou a metáfora de mudar de lidar com átomos para lidar com bits. "O problema é simples. Quando a informação está embutida em átomos, ela precisa de várias indústrias e grandes corporações para fornecê-la. Mas de repente, quando o foco muda para bits, as pessoas "grandes" tradicionais não são mais as mais necessárias. Na Internet A publicação do tipo "faça você mesmo" nesta página é perfeitamente razoável. Não é uma cópia impressa"

Nesta nova economia, as redes digitais e a infraestrutura de comunicações fornecem uma plataforma global na qual pessoas e organizações podem criar estratégias, interagir, comunicar, colaborar e buscar informações.

Schwab (2016) insiste que a manifestação mais típica desse cenário e da chamada Quarta Revolução Industrial será a integração entre os mundos digital, físico e biológico. O Presidente Executivo do Fórum Econômico Mundial concluiu que as características da nova era das máquinas são "a Internet é mais ubíqua e móvel, os sensores são menores e mais poderosos, mais baratos, inteligência artificial e aprendizado de máquina (ou aprendizado de máquina)" (SCHWAB, 2016, p. 16).

Hoje, as cinco marcas mais valiosas do mundo pertencem a empresas de tecnologia: Apple, Google, Microsoft, Facebook e Amazon (Forbes, 2018). O comércio eletrônico de bens e serviços está crescendo rapidamente e se tornou uma parte importante do mercado atual. Entre 2012 e 2016, o tamanho desse segmento de mercado cresceu de 19,3 trilhões de dólares para 27,7 trilhões de dólares (USITC, 2017, p. 13).

Nos Estados Unidos, cerca de 9% das vendas no varejo são realizadas por meio eletrônico, enquanto na China essa proporção chega a 15%. Na Europa, 18% de todas as transações comerciais promovidas pelas empresas são transações eletrônicas (MIGUEZ, 2018, p. 24).

As mudanças em andamento não se limitam a este nicho de mercado. A inovação tecnológica afetou fundamentalmente as indústrias e empresas tradicionais. Embora a revolução digital crie novos valores e formas de empreendedorismo, ela também muda os antigos. Pode-se dizer que a economia digital não está mais separada dos demais segmentos da economia, mas a abrange, alterando profundamente as formas de produção, prestação de serviços e comercialização de mercadorias.

Em outras palavras, como a OCDE apontou, está “cada vez mais se tornando a própria economia”, então é “difícil, senão impossível, isolar a economia digital do

resto do mundo para fins fiscais”. (OCDE, 2015, p. 11), gerando, portanto, impactos em todas as relações da sociedade.

1.1. Impactos nas relações comerciais e sociais

Pode ser muito cedo para avaliar todos os efeitos de algumas inovações, mas elas já produziram efeitos inegáveis. A tecnologia digital mudou de forma rápida e significativa a economia. A riqueza tende a se tornar mais concentrada, o que levanta questões importantes sobre proteção social e desigualdade. O fluxo de recursos se intensificou e a velocidade acelerou. O capital e as empresas estão se tornando cada vez mais instáveis, operando transnacionalmente, independentemente das fronteiras nacionais ou dependendo da nacionalidade. De acordo com Berkmen et al. (2019), em um estudo sobre a América Latina, empresas de fintech que operam por meio de redes móveis podem transmitir remessas a um custo relativamente baixo, cerca de 3%, enquanto o custo de transferência de usar provedores de serviços financeiros tradicionais é de cerca de 6%.

Nesse caso, os ativos intangíveis, o capital intelectual e, principalmente, as informações tornam-se particularmente importantes. O custo marginal de muitas empresas de tecnologia digital pode ser próximo a zero. Principalmente para os chamados “bens de informação”, o preço de armazenamento, transporte (incluindo entrega ao consumidor final) e reprodução é mínimo (SCHWAB, 2016, p. 18).

Abordando em números a economia digital, segundo relatório Transformação Digital na América Latina em 2005, seu número representava 0,9% do valor total do país. Em 2021, esse total se consolida em 4,5% do total, um aumento de quatro vezes, mostrou a pesquisa (Latin America Digital Report 2022)

A expressividade dessa expansão também pode ser melhor compreendida analisando-se o e-commerce, que representa parte da economia digital: segundo pesquisa tradicional realizada pela Webshoppers, 44ª edição, Ebit. As vendas online no Brasil atingiram um recorde no primeiro semestre de 2021, um aumento de 31% em relação ao ano anterior, com um valor total de transação de 53,4 bilhões de reais, disse a Nielsen. O número de novos consumidores também impressiona e continua aumentando: 7,3 milhões no primeiro semestre de 2020 e 6,2 milhões em 2021. (Ebit 2021)

No ambiente dos negócios, a economia digital desenvolve um papel importante para melhoria dos processos. Na prática, isso acontece por meio de ferramentas que impulsionam os benefícios da digitalização.

A indústria de bens e serviços digitais tornou-se uma força-chave no desenvolvimento econômico. Um estudo da Huawei e da Oxford Economics prevê que, até 2025, (GIO, 2018) a economia digital representará cerca de 24% do PIB global. Isso é reforçado por uma pesquisa realizada pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento. Pesquisas mostram que, nos últimos 30 anos, cada dólar investido em tecnologia digital aumentou o PIB global em uma média de US\$ 20,00, um retorno seis vezes maior do que o retorno do investimento em mídia não digital. Esses números provavelmente serão ainda mais pronunciados na esteira do movimento para transformar digitalmente a economia pós a pandemia, demonstrando assim que os impactos são incalculáveis ainda, e a cada dia novas empresas e segmentos surgem.

2. EMPRESAS MULTIPLATAFORMAS OU TWO-SIDED

O crescimento da internet deu origem a empresas como Uber, Airbnb, Facebook, Apple e Google. Mas o que essas empresas têm em comum? A resposta é que são empresas de plataforma, ou seja, permitem que produtores e consumidores de diferentes mercados interajam por meio delas e tentem lucrar com elas. SIMON, Phil (2011) apontou que as plataformas simplesmente permitem que as pessoas se conectem umas com as outras e obtenham informações. Por meio da plataforma, as empresas podem se conectar com clientes existentes e potenciais e os consumidores podem comprar bens e serviços.

Os conceitos de plataforma estão ultrapassados; shoppings e mercados municipais, por exemplo, são plataformas que existem há anos, criando conexões entre produtores e consumidores. Neste conceito abordado, foca-se nas plataformas que usam tecnologia para conectar usuários, pois estão revolucionando os modelos de negócios das incumbentes e permitindo que as startups cresçam rapidamente. (Ostewalder, 2010)

Essas empresas diferem das empresas de tubos tradicionais por não seguirem um processo linear e seu objetivo final é vender um produto. (Marshall, 2016) Eles fazem a mediação entre as partes interessadas por meio de plataformas. Usando esse modelo, maior escala pode ser alcançada em menos tempo, pois o crescimento dos negócios não requer grandes fábricas ou equipamentos.

O modelo de Multiplataforma, também conhecido como modelo Multi-Faces (ou Two-Sided em inglês), é um modelo que funciona atendendo dois, ou mais, grupos distintos de clientes que geram valor quando interagem entre si. Ou seja, o modelo atende a dois segmentos distintos de clientes que coexistem e são interdependentes, pois a presença de um gera valor para o outro.

Ao permitir que os usuários criem e consumam valor, o modelo se torna extremamente escalável ao se beneficiar dos efeitos de rede. Em alguns casos, não cobrando nada de um dos clientes como forma de atraí-los para que possam ser oferecidos a outros segmentos.

O modelo se beneficia de economias de escala e efeitos de rede, pois permite apenas que diferentes grupos de clientes interajam entre si. São esses grupos que geram e consomem todo o produto de valor.

Muitas empresas estão se transformando e como o direito irá se posicionar diante de uma economia multiplataforma (two-sided platform) a exemplo de Netflix, Uber ou Airbnb.

As plataformas multilaterais normalmente têm dois grupos distintos de usuários. Membros de pelo menos um grupo mostra preferência pelo número de usuários em outro grupo; estes são chamados de efeitos de rede de dois lados. Membros de cada grupo também podem ter preferência pelo número de usuários em seu próprio grupo; estes são chamados de mesmos efeitos de rede laterais. (Geoffrey, 2000)

Os efeitos de rede entre as duas partes são geralmente positivos, mas também podem ser negativos (como reações do consumidor a anúncios). Os mesmos efeitos de rede podem ser positivos (por exemplo, os benefícios de negociar videogames com mais pares) ou negativos (por exemplo, o desejo de excluir concorrentes diretos do mercado online business-to-business).

Em uma plataforma multifacetada, os usuários de cada lado geralmente exigem recursos distintos de sua plataforma comum. Por exemplo, em uma rede de cartões de crédito, os consumidores precisam de uma única conta, um cartão plástico, acesso ao serviço telefônico, contas mensais, etc. Os comerciantes exigem que o terminal autorize transações, procedimentos para envio de taxas e recebimento de pagamentos, uma "assinatura" (um decalque indicando que o cartão é aceito), etc. Dado esses diferentes requisitos, os provedores de plataforma podem se especializar em atender usuários de um lado de uma rede bilateral. Uma característica fundamental dos mercados bilaterais são as novas estratégias de preços e modelos

de negócios que eles empregam. Para atrair um grupo de usuários, os patrocinadores da rede podem subsidiar outro grupo de usuários. (Eisenmann, 2006)

No mercado de sistemas operacionais para computadores domésticos, , conforme explica Geoffrey, criado no início da década de 1980 com a introdução do Macintosh e do IBM PC, a Microsoft decidiu na época descontar os kits de desenvolvimento de software (SDKs) de seus sistemas operacionais com a Apple, diminuindo assim as barreiras de entrada para empresas de software no mercado de computadores domésticos. Isso resultou em um aumento maciço no número de aplicativos desenvolvidos para computadores domésticos com Microsoft Windows/IBM PC como a combinação de sistema operacional e tipo de computador, tornando-o a escolha de empresas de software e usuários de software.

Nota-se, portanto, que empresas neste modelo tem tido um crescimento exponencial se comparado com as empresas no modelo tradicional, entretanto, com esse modelo que foge dos conceitos já acostumados pela legislação brasileira, muitos desafios surgem sobre como será compreendido e como podem estas serem classificadas para a tributação.

3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A DEMANDA ATUAL NA ECONOMIA DIGITAL

A modernização da economia no Brasil enfrenta obstáculos particulares. Para além das dificuldades e hesitações que o resto do mundo tem encontrado neste debate, a adequação da tributação à economia digital num contexto nacional depende da superação de uma série de obstáculos relacionados com o desenho constitucional específico do nosso sistema tributário e o formalismo idiossincrático que impera em nossa cultura jurídica.

O sistema tributário brasileiro não pode escapar dos desafios que a economia digital representa. Mudanças estruturais na economia e na sociedade parecem ter esgotado o potencial de expansão do sistema brasileiro, e até lançam dúvidas sobre sua capacidade de exploração no cenário atual.

Obviamente, as mudanças na conjuntura econômica trouxeram novos desafios aos doutrinadores tributários e apresentaram algumas sugestões que mal foram expostas. Dadas as novas realidades da economia e do mercado de trabalho, um novo sistema precisa ser pensado na transição cada vez mais urgente e rápida.

As relações econômicas e sociais entre o Brasil e o resto do mundo estão mudando em um ritmo sem precedentes. Sem um plano, nem mesmo um diagnóstico governamental, o mercado se ajusta.

Nos três níveis da federação, a economia digital exige mudanças nas questões tributárias, a maioria das quais inclui mudanças nas próprias normas constitucionais, com as peculiaridades inerentes ao Direito Tributário Brasileiro.

3.1.A Materialidade Constitucional

A Constituição de 1988 previu a divisão da competência tributária constitucional como uma das formas de dar autonomia aos entes federados e garantir receitas próprias. Portanto, do ponto de vista do tributo sobre o consumo, temos o ISS do município, o ICMS dos estados e o IPI da União. Além disso, também foram formulados o PIS e a COFINS, cuja cobrança incidirá sobre o faturamento e, portanto, sobre o consumo, sendo também de competência da União.

Já desde a promulgação da Constituição de 1988, já haviam sido feitas sérias críticas às doutrinas especializadas relacionadas a essa divisão e previsto conflito de autoridade entre os entes federados.

A realidade mostrou nos primeiros anos da Constituição que é difícil incluir uma economia naturalmente dinâmica nas três categorias da Constituição. Exemplos nesse sentido são disputas sobre tributação de impressoras (serviço x mercadoria), aluguel de bens móveis (serviço x não evento); franquia (contrato complexo), aluguel (serviço x obrigação de fornecer), industrialização sob encomenda (ISS x ICMS x IPI), mídia outdoor-outdoor (ISS x ICMS comunicação), gravação e distribuição de filmes, entre outros.

No entanto, é preciso dizer que essas disputas ainda estão estabelecidas em uma era dominada pela economia tangível, em que as diferenças entre os conceitos acima são mais claramente identificadas.

Com o advento da Internet, o conflito de capacidades tornou-se mais proeminente. Inicialmente era um conflito de jurisdição do provedor de Internet (comunicação ISS x ICMS), então surgiu a segunda edição do conflito de jurisdição dos serviços de publicidade, mas desta vez na modalidade digital, reacendeu a discussão entre a comunicação ISS x ICMS.

Atualmente, a capacidade de tributar serviços de streaming e outros serviços e aplicativos online também está sendo discutida.

Um dos exemplos que encontramos foi a comparação entre os serviços prestados no pacote "TV a cabo" e os serviços de streaming. Observe que se o mesmo filme ou série for obtido na NETFLIX, terá a natureza jurídica de serviço de streaming e está sujeito a ISS. Se for obtido pela Globo Play ou NET NOW, por exemplo, terá a natureza de um serviço de streaming, sujeito a ICMS.

A contribuição de Fernando Rezende (Rezende, 2018) para o esgotamento dos poderes constitucionais no atual sistema tributário constitucional é muito relevante.

“No admirável mundo novo dos negócios, que se forma com o avanço da economia digital, são grandes os desafios que precisam ser enfrentados para que o regime tributário se ajuste a uma realidade distinta daquela que dominou a economia do século XX.

Nesse novo mundo, os negócios passam por uma profunda transformação que altera os modos e os meios utilizados na produção, circulação e uso de tudo aquilo que a atividade econômica gera e disponibiliza para atender as necessidades dos países e de suas populações. Nele as tradicionais fronteiras que serviram de referência para classificar as atividades econômicas em quatro grandes grupos – agricultura, indústria, comércio e serviços – tornam-se cada vez menos nítidas, cedendo espaço a uma nova realidade em que as empresas modernas exibem novas feições que resultam da combinação de duas ou mais características que davam identidade distinta a cada grupo, a exemplo do que ocorre com as que atuam nos segmentos da alta tecnologia, com a Amazon.

No Brasil, essa nova realidade entra em choque com a preservação no texto constitucional de 1988 de bases tributárias distintas para a tributação de mercadorias e serviços. Naquele momento, as propostas elaboradas para subsidiar o trabalho do Constituinte, que já defendiam a extinção dessa dicotomia não foram acatadas, prorrogando uma situação que naquele momento já não se justificava e que agora se torna impossível de manter, gerando conflitos que não podem ser solucionados por meio do recurso ao judiciário, somente por meio de uma reforma constitucional.

(...)

A velocidade do avanço tecnológico não condiz com a tentativa de transferir aos tribunais a responsabilidade por dirimir conflitos que decorrem da diluição das fronteiras utilizadas na classificação das atividades econômicas em campos que anteriormente eram bem demarcados. Na nova economia digital, não é possível deixar nas mãos do judiciário a tarefa de arbitrar o conflito. Cabe ao Poder Executivo a responsabilidade por liderar um projeto de reforma tributária que corrija um problema que deveria ter sido solucionado em 1988”.

Junto com a divisão de poderes, estabelece-se o conceito de pagamento de tributos estritamente de acordo com a lei, e os dois se complementam. Ou seja, a correta aplicação do rateio constitucional baseia-se no estrito cumprimento da lei, apenas a tributação incide sobre o conteúdo da lei, e a autoridade de cada entidade é claramente atribuída de forma detalhada.

3.2. A fluidez dos conceitos tributários:

Para compreender os impactos da Economia Digital no Sistema Tributário Brasileiro, precisa-se compreender os impactos causados pela fluidez de conceitos antes estáticos para o Direito Tributário devido a digitalização da economia.

Nos últimos anos, os produtos digitais tiveram um crescimento surpreendente, que agora pode ser observado em quase todos os campos econômicos. É importante destacar que a digitalização não se limita às empresas da chamada economia digital. Pelo contrário, a digitalização vai muito além de empresas que são inerentemente digitais, como Facebook e Google.

As indústrias tradicionais foram altamente digitalizadas. Bancos fintech, agronegócios intensivos em IoT, setor de automóveis e seus veículos autônomos, educação e suas plataformas online, e até mesmo indústrias básicas e suas linhas de fábrica inteligentes. O fato é que a transformação digital passou a ser uma prioridade para a maioria das empresas e pode se tornar um dos fatores competitivos mais importantes para sua sobrevivência

A digitalização da economia trouxe maior liquidez aos conceitos de serviço, comércio e indústria, dando a ideia de função extrínseca, prejudicando a natureza intrínseca do objeto do contrato. Além disso, outras categorias que não estão claramente definidas na constituição também são relevantes, especialmente no uso de direitos, como direitos autorais, royalties e licenças.

Pela função extrínseca do ambiente do objeto, referimo-nos à variabilidade causada pela função desempenhada em um determinado modelo de negócio.

Embora na economia tradicional o objeto da cotação ou contrato normalmente tenha uma natureza inerente, independentemente do tipo de negócio, os mesmos são acompanhados, mas na nova cotação, o objeto do contrato passa a ter características diferentes de acordo com a função desempenhada e o negócio específico, "descobrir" a possibilidade de sua natureza inerente e imutável foi diluída na prática comercial. Em outras palavras, estamos experimentando uma migração do conceito de essência interna permanente para o conceito de função externa, circunstancial ou temporária do objeto do contrato.

Existem vários exemplos desse importante mudança de paradigma.

Por exemplo, em produtos de software, suas funções podem às vezes predominar como um propósito contratual específico ou como um meio de fornecer outros serviços.

Ou seja, um mesmo objeto com a mesma finalidade pode ter características diferentes de acordo com o modelo de negócio inserido, não podendo ser classificado a priori de acordo com sua natureza.

A situação dos aplicativos de transporte é muito ilustrativa, e isso foi fonte de polêmica na cidade de São Paulo. Essas atividades têm necessariamente a natureza de intermediário comercial, ou podem ter as características de licenciamento de software puro sob o modelo de contrato?

Considerando-se que um determinado aplicativo só cobra uma taxa mensal fixa para cada motorista que usa sua plataforma, e o motorista está autorizado a usar o software correspondente. Seu outro concorrente pode apostar em outra forma de fixação de preços, preferindo a cobrar diretamente o usuário final (passageiro) com base no valor do passeio e pagar uma certa porcentagem da renda do motorista.

Nestes dois exemplos, temos os serviços públicos (transportes) e partes relacionadas (aplicações, motoristas, passageiros). No entanto, uma simples mudança na cotação é suficiente para alterar as características do negócio, o primeiro um simples licenciamento, o segundo um serviço de intermediação.

Em outras palavras, a "natureza jurídica interna" do objeto do contrato dá lugar a sua função externa, pois ele depende da função realizada no modelo de negócio, e não de si mesmo.

Um exemplo sobre isto seria os dados trazidos por Ferreira e Nobrega (FERREIRA, 2019) que demonstram, que a simples diferenciação entre licenciamento e intermediação, no município de São Paulo geraria uma variação na alíquota de 2,9% para 5%, respectivamente. Um sistema tributário lógico não poderia permitir que impostos diferentes sejam atribuídos a duas atividades idênticas, a única diferença entre eles é o método de precificação ou modelo de negócios.

Além de disputas fiscais, essa diferença também pode gerar externalidades negativas que afetam a competitividade. Em outras palavras, cotações semelhantes podem ganhar vantagem competitiva, não por sua eficiência e qualidade, mas por distorções no sistema tributário.

A digitalização da economia trouxe grande complexidade ao quadro da realidade comercial com conceitos constitucionais, por isso é muito provável que haja conflitos de capacidades e agravem a já caótica situação. Isso ocorre porque a digitalização da economia estreitou ainda mais as fronteiras entre serviços, bens e

indústrias, e aumentou significativamente a incerteza jurídica do imposto sobre o consumo no modelo atual.

3.3. Bitributação

Como é cediço, a tributação da economia digital implica em onerar diversas atividades e transações que são verificadas por meio do uso intenso da Internet, ampliando as possibilidades de realização de operações comerciais. Evidentemente, isso se aplica tanto ao comércio de bens físicos por meio de plataformas digitais ou sites de comércio eletrônico, quanto às operações envolvendo bens e serviços digitais, como programas de computador, acesso a conteúdo de áudio e vídeo fornecidos via streaming, computação em nuvem, etc.

O pagamento de tributos, por si só, já é uma atividade que gera muita preocupação tanto para o fisco como para o contribuinte. Receber, e ter que pagar, duas cobranças de um mesmo tributo então, chega a ser incabível, e para o Fisco ter que restituir um pagamento indevido em forma de crédito compensatório prejudica todo o planejamento econômico.

Este pagamento duplicado é respaldado no conceito de bitributação que ocorre quando dois Entes Públicos, como União, estados e municípios, cobram de uma pessoa física ou jurídica o mesmo tributo.

De acordo com a Constituição Federal (Brasil, 1988) essa prática é considerada ilegal, porém, a bitributação pode acontecer, especialmente quando há discordância entre os órgãos federativos geradores da cobrança.

Fato este, cada vez mais comum numa economia digital com empresas atuantes em diversas esferas, com diferentes tipos de produtos, serviços, e muitas vezes, com operações feitas de um local totalmente diverso de onde ele presta o serviço, vende seu produto e gera sua riqueza.

3.3.1. Tributação Indireta no Brasil

A tributação da economia digital implica em onerar diversas atividades e transações que são verificadas por meio do uso intenso da Internet, muitas vezes na mesma empresa, ao existir essa atuando em diferentes plataformas, ampliando as possibilidades de realização de operações comerciais. Evidentemente, isso se aplica tanto ao comércio de bens físicos por meio de plataformas digitais ou sites de

comércio eletrônico, quanto às operações envolvendo bens e serviços digitais, como programas de computador, acesso a conteúdo de áudio e vídeo fornecidos via streaming, computação em nuvem, etc.

No entanto, deve-se ter em mente desde o início que, diferentemente da maioria dos países, o Brasil não inclui um único imposto que incide impostos indiretos sobre bens e serviços. A competência para criar tributos que desestimulem o consumo é dividida entre os três entes da Federação: União, Estados e Municípios.

De acordo com o texto constitucional, a União pode efetuar pagamentos sobre rendimentos e faturas de pessoas jurídicas e tributar a circulação de produtos industrializados, cuja função central é a regulação. Os Estados, por sua vez, podem cobrar sobre qualquer tipo de circulação de mercadorias (ICMS) e municípios sobre Imposto sobre Serviços (ISS) de qualquer natureza.

Além disso, de acordo com a definição da OCDE, nem é possível dizer que o Brasil tem IVA. Segundo o grupo, o IVA (Imposto sobre Valor Agregado) será "qualquer imposto nacional, qualquer que seja o seu nome ou abreviatura, como o Imposto sobre Bens e Serviços [GST], que engloba as características essenciais do IVA, um imposto de base ampla que incide sobre as empresas sobre o consumo final, mas em princípio não é suportado pela empresa, através do procedimento de cobrança faseada"

Embora o ICMS se aproxime desse conceito, não é um imposto nacional, nem garante que não será tributado sobre as pessoas jurídicas, de modo que o imposto "atravessa as pessoas jurídicas sem onerá-las". Ao contrário. Sabe-se que, de acordo com a legislação brasileira, o ICMS que vencer em uma determinada movimentação de mercadorias será incluído em sua própria base de cálculo. Essa medida resulta em um aumento nominal da alíquota, e o crédito gerado a seguir na cadeia não reflete esse aumento, pois será calculado levando em consideração a alíquota padrão. Por outro lado, embora o Imposto sobre Serviços seja um imposto sobre o consumo, geralmente não utiliza nenhum mecanismo de crédito na cadeia, sendo um imposto extremamente cumulativo.

Como pode ser visto, o cenário do Brasil inicialmente não atendeu às diretrizes da OCDE. Isso se deve, naturalmente, às peculiaridades de nossa federação e à forma como a Constituição optou por dividir e formatar os poderes tributários, conforme anteriormente mencionado.

Sobre o ponto de vista da economia digital o debate centrou-se no ICMS e ISS, impostos estaduais e municipais, respectivamente. Isso se deve à própria base de cálculo - conforme mencionado acima, o ICMS incide sobre a movimentação de mercadorias, enquanto o ISS incide sobre a prestação de serviços. Deve-se reiterar que nenhum desses impostos é um exemplo de IVA conforme definido pela OCDE. Mesmo assim, as disputas sobre a tributação nos negócios internacionais com o Brasil giram em torno de ambos os tributos.

3.3.2. A tributação de intangíveis entre o ICMS e o ISS

Na raiz do debate do Brasil sobre intangíveis está que, diferentemente da maioria das jurisdições, o país não tem um único imposto para reter bens e serviços. Como mencionado acima, a Constituição da República de 1988 confere aos estados o poder de cobrar impostos sobre as empresas envolvidas na movimentação de mercadorias e na prestação de serviços para os municípios. Essa divisão não é um problema, nem tem causado muita discussão, quando os objetos das transações são em sua maioria objetos físicos. No entanto, a digitalização da economia levou a uma mudança de paradigma com uma clara separação entre bens e serviços, levando a debates mais acalorados sobre o leque de capacidades de cada entidade, visto o conflito gerado pela fluidez destes conceitos.

O confronto sobre uma possível sobreposição de direitos entre estados e municípios começou com uma disputa sobre a tributação de softwares vendidos em mídia física — conhecida por ser comum muito antes de os downloads se espalharem como forma de acessar softwares comerciais desses programas em CDs e DVDs. Assim, em uma mesma operação, ocorrem duas possibilidades: uma no meio físico comercializado e outra na licença de uso do software.

Em 1998, o Supremo Tribunal Federal (RE.176.626-3) enfrentou a necessidade de definir a competência para tais operações de tributação, decidindo que na comercialização de software de prateleira, o ICMS seria tributado sobre mídia física e o ISS sobre licenças. Usando o Software. Na época, o tribunal enfatizou a premissa de que o ICMS estava condicionado à circulação de bens tangíveis. No entanto, a decisão não foi projetada para afetar todos os contribuintes, pois foi tomada em um processo multipartidário.

Seguindo a decisão do Supremo Tribunal Federal, o estado de Mato Grosso aprovou a Lei n. 7098/1998 que altera a regulamentação local do ICMS para

determinar a incidência do imposto por meio do download de software prateleira. Assim, a legislação altera a premissa do STF de que o ICMS incide apenas sobre bens tangíveis, ampliando a competência do Estado nessas operações: o ICMS será cobrado desde que as transações sejam feitas com software de prateleira, independentemente do suporte físico.

Nesse mesmo ano, foi ajuizada ação direta de inconstitucionalidade à luz da norma, e o processo ainda aguarda análise do Supremo Tribunal Federal. Ao mesmo tempo, porém, tanto a tecnologia quanto as normas nacionais passaram por grandes mudanças, trazendo maior espaço para discussão sobre o tema.

No entanto, um novo movimento legislativo só ressurgiu em 2015, o Convênio ICMS n. 181. Reconhecendo que a capacidade de tributar as operações na economia digital pode estar esgotada, os países determinaram que as transações gerais envolvendo softwares, jogos e aplicativos serão tributadas pelo ICMS, desde que sejam conteúdos de marketing de massa sem qualquer personalização. Apesar de uma tentativa explícita de delinear a autoridade do Estado sobre esses negócios, o acordo não traz nenhum detalhamento normativo real sobre a arrecadação de impostos e cobranças específicas.

Em 2016, a Lei Complementar nº 116/2003 foi alterada pela Lei complementar 157 incluindo em sua lista de serviços derivadas da economia digital: computação em nuvem no nível de infraestrutura (IaaS) e plataforma (PaaS), conteúdo de áudio e vídeo por meio de streaming e publicidade digital.

Em resposta aos avanços na LC n. 157/2016, em 2017 teve o Convênio ICMS n. 106, que detalha como o ICMS pode ser cobrado nas operações de bens digitais, mesmo originários do exterior. A condição para a cobrança é que seja um software de prateleira sem nenhum tipo de personalização.

Notadamente, a liberação do acordo é o culminar de um embate entre estados e municípios sobre a tributação de bens digitais, especialmente software: por um lado a LC 116/2003 foi decidido que as licenças serão tributadas pelo ISS e, portanto, serão caracterizadas como serviço. Por outro lado, o Convênio ICMS n. 106/2017 reforça a capacidade do estado de coibir tais ações, detalhando como a incidência do ICMS nesses casos. Para os contribuintes, esta situação é de um aumento acentuado da tributação e da insegurança jurídica.

A liberação do acordo e regulamentação da cobrança do ICMS sobre bens digitais em alguns estados tem levado a ações diretas de inconstitucionalidade pendentes no Supremo Tribunal Federal.

No centro do debate está a possibilidade de bens digitais serem descritos como commodities devido à falta de suporte físico e ao fato de que muitas vezes não há sequer uma transferência de propriedade nas operações de software. Isso porque o proprietário do software apenas transfere a licença de uso do programa para o usuário e não inclui a possibilidade de alteração de conteúdo, distribuição ou posterior comercialização em software comercial.

Todo este embate levou ao julgamento conjunto de duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 5659 e 1945). A primeira, relatada pelo ministro Dias Toffoli, foi proposta pela Confederação Nacional de Serviços (CNS) contra o Decreto estadual 46.877/2015 de Minas Gerais e outros diplomas legais. Na ADI 1945, da relatoria da ministra Cármen Lúcia, o Movimento Democrático Brasileiro (MDB) argumentava a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei estadual 7.098/1998 de Mato Grosso, que consolidam normas referentes ao ICMS, por bitributação e invasão da competência municipal, já que o estado fez incidir o tributo sobre operações com programas de computador.

E o entendimento majoritário acompanhou a conclusão do ministro Dias Toffoli, para quem a elaboração de softwares é um serviço que resulta do esforço humano. No voto apresentado em novembro de 2020, Toffoli entendeu que tanto no fornecimento personalizado por meio do comércio eletrônico direto quanto no licenciamento ou na cessão de direito de uso está clara a obrigação de fazer na confecção do programa de computador, no esforço intelectual e, ainda, nos demais serviços prestados ao usuário, devendo, portanto incidir o ISS.

Observe, no entanto, que não há disputa sobre a incidência de streaming de ISS e computação em nuvem no nível de infraestrutura e plataforma. Para esses casos, LC n 157/2016, ao modificar a LC n. 116/2003, esclarece a incidência do ISS e trata tais operações como serviços.

Mas, ainda, conforme amplamente debatido ao longo deste estudo, há diversos entraves e áreas, cada vez mais fluidas, não só em produtos, mas na própria empresa, resultados de uma economia digitalizada, como as empresas Multiplataformas, as quais sofrem também com a bitributação, visto a dificuldade do sistema tributário

nacional em encaixa-la em um único segmento, visto sua multiplicidade de produtos, serviços e atuações.

A atual disputa federativa sobre o debate tributário sobre a economia digital é responsável pela insegurança jurídica e consequente bitributação interna. A superação dessa situação está em grande parte nas mãos do Supremo Tribunal Federal: uma disputa judicial lá desde 1998, sem decisão final até o momento, mas a mudança, conforme mencionados, depende, também, de uma mudança legislativa, o que dificulta ainda mais as adequações necessárias. E, no meio disto, o mudo se adequa e exige a adequação do Brasil para a realização de acordos internacionais em um mundo globalizado.

4. MOVIMENTAÇÃO GLOBAL PARA REGRAS TRIBUTÁRIAS

O termo "globalização" é altamente ambíguo. De maneira geral, pode ser definida como o processo pelo qual as políticas implementadas em nível nacional perdem seu protagonismo diante de outras instituições sociais, como aquelas marcadas pelas relações globais.

Com a globalização, as normas internas dos Estados-nação perdem a capacidade de organizar as relações devido a uma realidade dominada por dinâmicas globais que transcendem as instituições tradicionais e os marcos estatais.

De fato, a facilidade de estruturação de atividades empresariais em um ou mais países e a facilidade e rapidez das transferências de capital são fatores importantes na dificuldade das inspeções tributárias hoje, conforme explanado em capítulos anteriores.

Isso provocou uma reação dos países, que passaram a ter que vincular seus sistemas tributários por meio de tratados bilaterais ou mesmo multilaterais.

Muitas vezes, acostuma-se a ter as entidades fiscais nacionais - governos federal, estadual e municipal - como órgãos competentes. No entanto, futuras regras de autoridade reguladora podem até ser estabelecidas por um ou mais países estrangeiros. Os poderes administrativos foram estabelecidos entre os países, envolvendo o compartilhamento de informações, o que por si só exige uma reinterpretção do conceito de autoridade tributária.

Neste ponto, é importante distinguir entre a atividade de implementação e aplicação da lei em território estrangeiro e a relevância dos atos públicos estrangeiros em território nacional. As notificações das autoridades administrativas geralmente não

podem ser executadas fora do território ao qual essas autoridades pertencem (jurisdição de execução). É uma posição pacífica que é impossível fazer algum tipo de crédito tributário em território estrangeiro.

Portanto, a necessidade de cooperação internacional entre os países constitui o pano de fundo para a troca de informações fiscais, geralmente contidas em convenções contra a bitributação, mas também objeto de suas próprias convenções bilaterais e multilaterais.

A conclusão é que são as mudanças trazidas pela globalização e a digitalização da economia que acabam levando à integração das informações tributárias. De fato, é que o aumento das relações comerciais internacionais e a expansão de empresas multiplataformas levou os países a atentarem para o fato de que a tributação ocorre não apenas dentro de seus territórios, mas também fora de suas fronteiras.

Todo esse entrave mundial, levou a OCDE, junto com o G20, realizarem a criação do Projeto BEPS (Base Erosion Profit Shifting) que objetiva combater, no cenário internacional, o abuso de normas tributárias que acarretam na erosão da base tributável. (OCDE 2014)

O projeto é composto por quinze planos de ação nos quais são recomendadas mudanças as normas tributárias domésticas para adequação a realidade mundial da economia digital.

São diversas as recomendações feitas para adequação ao cenário nacional, passando por diversos entraves na sua regulamentação e aplicação, cabendo ao Brasil se adequar o mais breve possível e resolver os embates travados aqui a anos, como já mencionado no capítulo anterior.

CONCLUSÃO

Conclui-se, conforme delineado anteriormente, que as leis complementares têm a responsabilidade de resolver os conflitos relacionados à distribuição de poderes tributários entre os entes federativos. Conforme decisão do STF e entendimento doutrinário, não há dúvida de que, do ponto de vista constitucional, o ISS é um imposto de incidência adequado para as operações digitais.

A tributação pelo ICMS violaria o poder tributário dos municípios e desrespeitaria regras constitucionais claras sobre o papel institucional das leis complementares no sistema tributário brasileiro. Por essa razão, entendemos que a

decisão do STF deve caminhar nesse sentido como forma de manutenção da ordem constitucional.

O segundo desafio diz respeito à segurança jurídica necessária para a operação internacional de bens digitais. A manutenção de cobranças de ICMS para transações não elimina a cobrança de ISS em plataformas de streaming e computação em nuvem e camadas de infraestrutura. Assim, o resultado é um imposto sobre operações de software (ICMS) e um imposto sobre transações também originadas da economia digital (ISS). O resultado seria a falta de simplicidade e clareza para as empresas e, portanto, um afastamento completo das diretrizes da OCDE.

Por outro lado, porém, se o cenário fosse tributar vagamente a economia digital por meio do ISS, o município também não teria uma estrutura aderente às diretrizes da OCDE e não haveria leis complementares regulando a tributação. Na ausência de um registro nacional unificado, a coleta no destino mostrou-se inviável, pois o Brasil possui um grande número de cidades – cerca de 5.500 jurisdições distintas com seus próprios poderes tributários. Além disso, não existem regras de atribuição de responsabilidade ao agente financeiro do negócio intermediário, o que agrava a impossibilidade de tal opção.

Por isso, a solução para o imposto indireto do Brasil sobre a economia digital está em sair da disputa entre o ISS e o ICMS. Existem problemas significativos com qualquer uma dessas suposições, tanto em termos de cumprimento das diretrizes da OCDE quanto da constitucionalidade das alegações.

A saída, portanto, pode ser buscada em outro nível: um imposto federal sobre a economia digital, que ocorre quando são feitas transações financeiras para pagar os serviços ou bens digitais comercializados. Nesse caso, o agente que intermediar a transação, como a operadora de cartão de crédito, será responsável pela retenção do imposto na fonte.

Dessa forma, as regras de destino podem ser asseguradas sem qualquer ônus financeiro ou legal para o prestador do serviço ou ativo digital. Por outro lado, no caso dos tributos federais, a receita pode ser compartilhada com os governos estaduais e municipais onde os usuários estão localizados, o que também garante a importância do mercado consumidor. A criação de tal exação se daria pelo exercício da competência residual da União, nos termos do art. 154, inciso I, da Constituição.

Em primeiro lugar, terá um imposto federal, cuja alíquota é uniforme em todas as unidades federativas. Portanto, os fornecedores de serviços ou bens digitais não

precisam estar cientes de regras tributárias específicas diferentes localidades do Brasil.

Adicionalmente, a retenção na fonte no momento do pagamento garantirá tanto o cumprimento do princípio do destino como a cobrança simplificada do imposto.

Por fim, superar-se-á uma disputa que já dura mais de duas décadas entre estados e municípios para colocar o Brasil em um ambiente mais seguro e juridicamente estável. Esses dois requisitos são necessários não apenas para o país se alinhar às diretrizes da OCDE, mas também para atrair investimentos no setor de tecnologia, demonstrando-se, assim, a importância de um estudo sobre o caso.

A adoção dessa solução, no entanto, depende naturalmente da vontade política dos entes federativos e de ultrapassar todos os entraves constitucionais que devem se adequar para apresentar à comunidade internacional uma opção viável de tributação indireta da economia digital brasileira.

Seja qual for a solução, o ponto central é este: esse debate precisa evoluir para construir soluções sustentáveis, tanto politicamente quanto no longo prazo. Se a situação atual persistir, dificilmente o país será visto como uma jurisdição juridicamente segura e estável, aberta e preparada para as empresas multiplataformas e outras que virão a surgir com a economia digital.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; PORTO, LAÍS K. Tributos sem Futuro. Conjuntura Econômica (RIO DE JANEIRO), v. 72, 2018.

ATLANTICO. VC. Latin America Digital Report 2022. Disponível em: <https://www.atlantico.vc/latin-america-digital-transformation-report>. Acesso em: 27 de jun de 2022.

BERKMEN, P. et al. Fintech na América Latina e Caribe: Balanço de Documentos de Trabalho do FMI, n. 71, mar. 2019. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2019/03/26/Fintech-in-Latin-America-and-the-Caribbean-Stocktaking-46677>. Acesso em: 07 maio 2022.

BIANCO, J. F.; e GRAZIOLI, C. "Brazil". In: ECKER, T.; LANG, M.; e LEJEUNE, I. (2012). The future of indirect taxation: recent trends in VAT and GST systems around the world. Eucotax series on European taxation v. 32. Alphen aan den Rijn: Biggleswade: Wolters Kluwer Law & Business; Turpin Distribution Services [distribuidor].

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

BRASIL. RE 176626. Nov. 1998, Programa de computador ("software"): tratamento tributário: distinção necessária. Supremo Tribunal Federal Ementário 1935-02.

CARDOSO, Eduardo Monteiro. Globalização do sistema de fiscalização tributária e seus impactos nos direitos fundamentais dos contribuintes. RDTI Atual, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/globalizacao-do-sistema-de-fiscalizacao-tributaria-e-seus-impactos-nos-direitos-fundamentais-dos-contribuintes/>. Acesso em: 20 de Set de 2022.

EBIT. Webshoppers, 44ª edição, Ebit. 2021 – Disponível em: https://eyagencia.com.br/wp-content/uploads/2021/09/Webshoppers_44-relatorio-2021-resultados-ecommerce-ebit.pdf. Acesso em 19 de set de 2022

Eisenmann, Thomas R.; Parker, Geoffrey G.; Alstyne, Marshall W. Van. Strategies for Two-Sided Markets. Harvard Business Review. 2006

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. NOBREGA, Marcos – Tributação na economia digital no Brasil e o conflito de competência 4.0: Perspectivas e desafios. Jose Roberto Afonso 2019. Disponível em: < <https://bityli.com/fn0A17>>. Acesso em: 07 de ago de 2022.

FERREIRA, Luiz Guilherme de Medeiros. NÓBREGA, Marcos. A tributação na economia digital. Jota. 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital-19092019>>. Acesso em: 07 de abril de 2022.

Geoffrey G. Parker & Marshall W. Van Alstyne, 2000. "Information Complements, Substitutes, and Strategic Product Design," William Davidson Institute Working Papers Series 299, William Davidson Institute at the University of Michigan.

GIO. Global Infrastructure Outlook 2018. Oxford Economics. Xangai. Disponível em: <https://www.oxfordeconomics.com/resource/99f4fa86-a314-4762-97c6-fac8bdcb40a/> Acesso em: 07 de set de 2022.

HOJNIK, J. (2017). Technology neutral EU law: digital goods within the traditional goods/services distinction. International Journal of Law and Information Technology, 25(1), 63-84.

IMLAH, Bill. The Concept of a 'Digital Economy – Oxford Digital Economy Collaboration Group – Disponível em <http://odec.org.uk/the-concept-of-a-digital-economy/>. Acesso em 17 de Mai de 2022.

LANG, M.; e LEJEUNE, I. (2015). VAT/GST in a global digital economy. Eucotax series on European taxation v. 43. Alphen aan den Rijn, the Netherlands.

Mesenbourg, T.L. Measuring the Digital Economy. 2001

MIGUEZ, Santiago Díaz de Sarralde. Tributación, digitalización de la economía y Economía Digital. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2018.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; e FUCK, Luciano Felício - A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil – Revista Brasileira de Direito, 2020. Disponível em: <https://seer.imes.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em 10 de jan de 2022

OCDE. Organização de cooperação econômica e desenvolvimento. Enfrentando os Desafios Tributários da Economia Digital, Ação 1 - 2015 Final Report, OCDE/G20 . Projeto de Erosão de Base e Transferência de Lucro. Paris: OCDE, 2015.

OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros (BEPS). 2014, disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-9789264207790-pt.htm>. Acesso em 17/05/2022

OSTEWALDER, Alexander; PIGNEUR, Yves. Business Model Generation. 2010. Canada: Jon Wiley & Sons. p. 78

PEROBA, Luiz Roberto. CONCA, Gabriela de Souza. O digital tax europeu e a reforma Tributária no Brasil. Jota. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-digital-tax-europeu-e-a-reforma-tributaria-no-brasil-29072019>>. Acesso em: 09 de mai de 2021.

PISCITELLI, T. S.; e MALAVOGLIA, T. Os problemas do Convênio ICMS 106/2017 na delimitação da sujeição passiva: entre contribuintes e responsáveis. In: PISCITELLI, T. S. (org.). Tributação de bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios: notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse Editora e Produtos Educacionais, 2018. v. 1, p. 139-165

PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? Revista Direito Tributário Atual v. 43. São Paulo: Dialética e IBDT.

RE n. 176.626, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, j. 10.11.1998, DJ 11.12.1998. ↵

RENAULT, Felipe Kertezs. Vital, Gustavo da Gama. Temas de Tributação Internacional: Erosão de Base e Mudança de Lucro (Conceitos e Estudo de Casos) – Estabelecimento permanente e as novas tecnologias: um conceito em mutação? / Organização de Edgar Santos Gomes, Francisco Lisboa Moreira, Marcus Lívio Gomes. 1ª edição. Rio de Janeiro: Gramma, 2018. P. 288-289.

REZENDE, Fernando. Tributação de Bens Digitais: a disputa tributária entre estados e municípios. In Tributação dos Bens Digitais: A disputa tributária entre Estados e Municípios. Notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. Série Soluções n° 2, Editora Inhouse. FGV Direito SP. 2018.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. Tributação da Economia Digital. In FARIA, Renato et ali. Tributação da Economia Digital - Desafios No Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. Editora Saraiva, São Paulo, 2018.

Tapscott, D. (1996). The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence. Reino Unido: McGraw-Hill.

TORTI, Matheus Falcão. Tributação Da Economia Digital - Particularidades Do Contexto Brasileiro. Jus.com 2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/86072/tributacao-da-economia-digital-particularidades-do-contexto-brasileiro>>. Acesso em: 02 de mai de 2022.

XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 8. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 767.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Evolução histórica da teoria da tributação. São Paulo: Saraiva, 2017.