

TRIBUTAÇÃO E NOVAS TECNOLOGIAS

Lucas Gonçalves da Silva¹

Reginaldo Felix Nascimento²

Camilla Ellen Aragão Costa³

Resumo: Com a conversão da economia física em economia digital, surge para o Direito Tributário variáveis não pressupostas pela cultura jurídica tradicional. Dentre as tais, evidencia-se a dificuldade de tributar na economia digital, em âmbito nacional e transnacional, imposta pela fibrilação de uma tributação secularmente pensada para uma economia que acontece sensivelmente e para uma sociedade mediatista. Noutra giro, a célere sociedade da informação, aliada aos problemas históricos da transparência da tributação no Brasil, apresenta obstáculos para a legitimação democrática da tributação. A erosão tributária, portanto, resulta em problemas ao custeio dos Direitos Sociais. Conclusões estas extraídas a partir dos objetivos traçados no trabalho, que consistiram em buscar entender os impactos das novas tecnologias para a tributação e, especificamente, legitimidade democrática da tributação, questões da tributação internacional da economia digital e os primeiros passos dados pelo Brasil. Outrossim, entender a influência na dificuldade de implementação da agenda de Direitos Fundamentais. O método

¹ Pós-doutor em Direito pela Università Degli Studi G. d'Annunzio (Itália) e pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Doutor e Mestre em Direito do Estado, na subárea de Direito Constitucional, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC/SP.

² Advogado. Mestrando em Constitucionalização do Direito pela Universidade Federal de Sergipe (UFS).

³ Advogada, Mestranda em Constitucionalização em Direito pela Universidade Federal de Sergipe.

utilizado foi o hipotético-dedutivo, analisando o direito tributário a partir dos aspectos materiais da tributação na sociedade por meio do recurso bibliográfico e documental.

Palavras-Chave: Legitimidade Democrática da Tributação. Sociedade da Informação. Economia Digital. Direito Tributário.

TAXATION AND NEW TECHNOLOGIES

Abstract: With the conversion of the physical economy into a digital economy, variables that are not presupposed by the traditional legal culture arise for Tax Law. Among these, the difficulty of taxing in the digital economy, nationally and transnationally, is evident, imposed by the fibrillation of taxation secularly designed for an economy that happens sensibly and for a mediatist society. In another turn, the fast-paced information society, allied to the historical problems of taxation transparency in Brazil, presents obstacles to the democratic legitimacy of taxation. Tax erosion, therefore, results in problems with the funding of Social Rights. These conclusions were drawn from the objectives outlined in the work, which consisted of seeking to understand the impacts of new technologies on taxation and, specifically, the democratic legitimacy of taxation, issues of international taxation of the digital economy and the first steps taken by Brazil. Also, understand the influence on the difficulty of implementing the Fundamental Rights agenda. The method used was hypothetical-deductive, analyzing tax law from the material aspects of taxation in society through bibliographic and documentary resources.

Keywords: Democratic Legitimacy of Taxation. Information Society. Digital Economy. Tax law.

1. INTRODUÇÃO



mundo experimenta impactantes transformações na forma de produção e nas interações sociais decorrentes da virtualização do mundo sensível. A digitalização da economia insere um novo campo de relações econômicas e sociais, desta vez, numa conflagração digital.

O mundo mudou. A internet derrubou fronteiras, diminuiu distâncias e aproximou pessoas. A economia mundial também mudou, assim como as operações comerciais. Hoje é usual a comercialização de produtos e prestação de serviços pela internet, com o uso de dispositivos eletrônicos tais como computadores, tablets e smartphones. Esse é um movimento natural proporcionado pela tecnologia que facilita a vida das pessoas, fazendo com que o estabelecimento comercial e os produtos venham até você, sem a necessidade de sequer sair de casa (CUPERTINO, 2022, p. 07).

No Brasil, a partir das preocupações com a ebulição tecnológica e a alteração dos padrões sociais, a regulamentação da internet ocorreu a partir do marco expressivo da Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014. Nesse momento, o Estado começa a enfrentar a realidade estabelecida pela internet, reconhecendo que os novos tempos exigem atenção das instituições.

As tecnologias foram concebidas como potentes ferramentas de capitalização, mergulhando o mundo numa virtualização constante de todas as facetas da vida mercantil. Na sequência, diversas atividades da economia física são consuetudinariamente transferidas para plataformas digitais, operando déficits significativos em diversos segmentos da economia física, como o exemplo do surgimento de novas relações e cargos de trabalho ou mesmo a ausência destes.

Os objetos físicos tradicionais tornam-se gradualmente imersos na internet (IoT), cuja dificuldade de identificá-los pode afastar ou fazer incidir o fato gerador do tributo. Da mesma maneira, a Tributação Internacional da Economia Digital apresenta arrecadações ínfimas num setor que ostenta altíssimo acúmulo

de renda, significando desafios orçamentários aos Estados, em especial, do Sul Global. Não obstante, a Receita Federal do Brasil possui idiossincrasias tributárias que não são impactantes e projetos de lei sugerem os primeiros passos da tributação na economia digital do país, não somente, como o reconhecimento do Estado acerca dos problemas que precisam ser confrontados, através de diversos textos interpretativos da Receita Federal na direção discutida.

Dessa maneira, o trabalho objetiva a cognição das adversidades enfrentadas pelo Direito Tributário, tanto nacional quanto internacional, perante as novas tecnologias. E, especificamente, objetiva-se compreender: o estado da legitimidade democrática da tributação na sociedade da informação; a tributação internacional na economia digital; os caminhos trilhados pelo Brasil na tributação da economia digital; condição do custeio de Direitos Sociais.

Segundo Cupertino (2022, p. 04), “a Amazon UK reportou um volume de negócios de £3,35 bilhões em 2011, mas recolheu somente £1,8 milhões em impostos. A Google pagou apenas £6 milhões em impostos sobre as receitas de £395 milhões em 2011”. Nesse sentido, vê-se a importância de discutir as imbricações relativas à tributação e as novas tecnologias, porque os impactos orçamentários e democráticos são significativos. Dessa forma, o trabalho problematiza o Direito Tributário perante a Economia Digital e a Sociedade da Informação, tentando compreender os desdobramentos decorrentes das novas interações socioeconômicas que fogem da previsibilidade das concepções tradicionais de tributação. Decerto, “misturar o conceito de liberdade no ambiente da internet (...) com a ideia de fim das fronteiras, sem incluir a lei, é sugerir que a pós-modernidade é anárquica, e, intencionalmente, levar à conclusão de que a lei não pode ou não deve regulá-la” (NÓBREGA, 2012, s/p).

O método utilizado é o hipotético-dedutivo, com

utilização de recursos bibliográficos e documentais, como por exemplo, periódicos, legislações, dissertações, livros entre outros, a fim de desenvolver os objetivos traçados no presente trabalho.

Em conclusão, o Direito Tributário, na Sociedade da Informação, possui uma incomunicabilidade naturalmente Kafkaesca, que dificulta a legitimação democrática da tributação. Ademais, em que pese o dissenso no Direito Tributário Internacional sobre como tributar na economia digital, o Brasil posiciona-se para a possibilidade de um Direito Tributário Nacional cuja competência seja definida pela fonte. A erosão fiscal, causada pela economia digital, causa danos no custeio dos Direitos Sociais.

2. DEMOCRACIA E TRIBUTAÇÃO NA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO

O neoliberalismo digitalizado invadiu os corpos como nenhum modelo econômico antes conseguiu. Nesse momento, as percepções de Franz Kafka (1997), mesmo que impossibilitadas de compatibilizarem-se integralmente às experiências neoliberais mais recentes, são valiosíssimas para marcar a história com uma divisória entre o sujeito industrial e sujeito contemporâneo.

O motivo de situar a *Metamorfose* de Kafka (1997) delimitando-a numa sociedade que gere um sujeito industrial, no seu maquinismo social, não significa que haja uma superação desta pela contemporânea, mas que o período de ocorrência dos fenômenos kafkianos não alcançara o surgimento da economia neoliberal e da Sociedade da Informação, mas que alguns elementos do sujeito industrial perseveraram ou ganham nova forma. No fim, algo há de persistir.

Ainda no Século XXI, vigora o patrulhamento do padrão descrito por K. (1997), mas com outra configuração, uma vez

que, com a dissolução cada vez mais frequente do espaço físico e das instituições nele inseridas, o patrão não precisa mais dirigir-se até a casa do funcionário,⁴ basta um “click” de onde estiver para obter as informações que precisar, porque o trabalho não pressupõe a existência de uma empresa física ou fixa. Como é sabido, há um aumento exponencial das transformações nos cargos de trabalho, constituindo transfusão intensa para o domínio digital. “O neoliberalismo impõe a todos uma forma de trabalho que está sujeita a mudanças contínuas, além de responsabilizar os próprios indivíduos pela adaptação a este processo” (MELLO; MEIRA, 2018, p. 931).

Para Olaf Kaltmeier (2020, p. 18), “os setores sociais mais baixos encontram-se submetidos a uma compulsão por crédito, o que conduz a novas formas de servidão por dívida”. Via de consequência, a Refeudalização Econômica é cada vez mais disseminada pelo tecido social, algo sinalizado por Kafka (1997), visto que “Gregor não gosta do trabalho que exerce; porém, sabe que precisa trabalhar ainda seis anos para livrar-se da dívida que atormenta os seus” (SPINELLI, 2005, p. 76). Dito isso, a servidão por endividamento constituiu um dos principais elementos na insetificação do seu corpo, porque não poderia se opor aos abusos do mercado até que estivesse quite com as dívidas. O chefe de Gregor Samsa é o seu senhor feudal. Atualmente, Bancos Digitais existem aos montes e a compulsão por crédito sugere uma nova servidão por superendividamento, cujos juros altíssimos comprometem uma renda de finalidade existencial destinada pelo constituinte originário (art. 7º, IV, CRFB/88).

O Neoliberalismo Digital produz seres desprovidos de identidade e incapacitados de explorar suas subjetividades. Nesse sentido, a individuação é cada vez mais negligenciada, dando espaço às esteiras fordistas de implementação que a conta-gotas vão domesticando os sujeitos na adesão de

⁴ Referência a narrativa da obra “A Metamorfose” de Kafka.

comportamentos gerais, tudo pela disponibilização de bens pensada nas estatísticas de consumo e no aumento da predividade econômica. Isso porque, “a inovação digital tem mudado os paradigmas comunicacionais quando segmenta, “desintermedeia” ou corta transversalmente as tradicionais relações da sociedade em diversas dimensões e facetas” (BRITO, 2006, p. 113).

Tudo se dirige a um instante crucial, onde homens tomam consciência de que não são eles mesmos, são coisas. As longas e fatigantes seções desprovidas de imagens têm por objetivo, desde a conversa com o pai em *O Veredito*, demonstrar aos homens o que nenhuma imagem seria capaz de fazer: sua falta de identidade, o complemento de sua similaridade copiada (ADORNO, 1998, p. 251).

Laconicamente, o consumo compõe a dimensão central do sistema capitalista neoliberal, de modo que a limitação da escolha dos sujeitos garante uma maior fluidez dos produtos dentro do mercado de consumo. Esse processo também se dá por meio de certa ideologização dos sujeitos, no sentido de posicioná-los no minimalismo como uma tendência comportamental de grande estima, marcando uma sociedade cada vez mais padronizada. Caso análogo, a influência econômica na flexão estética das cores, entre os séculos XX e XXI, na arquitetura doméstica e na indústria automobilística, que será delineada a seguir.

O estudo realizado por Cath Sleeman (2020), publicado na *Science Museum Group*, demonstra que o mundo está cada vez menos colorido. Os objetos disponibilizados no mercado – casa, carro, celular, roupa, acessórios, entre outros – estão cada vez mais brancos, pretos e cinzas, com exclusão significativa de outras cores, limitando o poder de escolha dos indivíduos no mercado de consumo. Nessa perspectiva, “o mundo de imagens de Kafka é triste e deteriorado, mesmo onde ele pretende superar esta situação (...) o acervo de fotos instantâneas é tão pálido” (ADORNO, 1998, p. 252).

É evidente que Kafka (1997) não fala a partir de uma sociedade de informação, mas sim de uma sociedade industrial, como tão mencionado neste trabalho. Por esse viés, também soa

evidente que os desafios à individuação do sujeito persistem de sociedade para sociedade, e, atualmente, pioram conforme o neoliberalismo hegemoniza-se. Notórias são as constantes limitações que os sujeitos sofrem pelo sistema econômico, os incapacitando de exercer suas particularidades, porque a escolha é algo que precisa ser dominado no modelo econômico amplamente proposto.

A comunicação ganhou um destaque nunca vislumbrado na história, sendo a base de um novo *modus operandi* neoliberal de gerir os corpos dos sujeitos. A análise focalizada no sujeito dentro das transformações impostas pelo neoliberalismo digital, ganha desdobramentos. A transparência, tão discutida em outros argumentos sobre a sociedade da informação, tem realce especial na legitimação democrática das políticas tributárias.

Partindo disso, a desinformação estatui sua raiz nas políticas fiscais e o impacto na legitimidade evidencia reverberações democráticas preocupantes. No Direito Tributário brasileiro, a incomunicabilidade do poder, segundo descrito por Kafka (1997) em “*O Processo*”, tende a persistir, num entrelace inimaginável entre a obtusidade da Ilusão Fiscal e o emaranhado da transparência da Sociedade da Informação. Dito isso, no núcleo deste contexto está o “enraizamento da racionalidade jurídica sobre o paradigma do Estado neoliberal (...) mais precisamente na década de 1970, orientado justamente na irrestrita liberdade de mercado em relação à intervenção estatal” (CONSELVAN; BUFFON, 2022, p. 03).

Os cibercidadãos, atores políticos em potencial e hiperconectados, possuem a noção de que as comunicações interativas em rede (caso da Internet e dos celulares) podem influir nas relações de poder entre governantes e governados. O seu acesso à Internet se caracteriza como eficiente meio de expressão política. As comunidades virtuais crescem a altas taxas na Internet, transcendendo as barreiras do mundo físico. Perpassam as limitações dos outros meios de comunicação como TV, rádio, jornais e revistas. É muito simples a propagação de ideias e informações e os cibercidadãos caminham para um futuro em

que cada indivíduo provavelmente terá o seu próprio espaço virtual (BRITO, 2006, p. 117).

São elementos confrontantes com condições pressupostas ao estudo do Direito Tributário, como por exemplo, o encarceramento axiológico do Direito Tributário estritamente às perspectivas positivistas (dogmáticas) infraconstitucionais, que não permite interpretar o Direito Tributário à luz das finalidades definidas na Constituição e ou de outras perspectivas. Certamente, “o que se está a dizer não é o isolamento de assuntos políticos e econômicos do debate jurídico, mas, sim, a falta de comprometimento com a busca dos fins preconizados pela Constituição de 1988 por vias tributárias” (CONSELVAN; BUFFON, 2022, p. 09).

Assim, a tributação é blindada ao corpo técnico do direito positivo infraconstitucional. Não se afirma que a constituição não é positiva, ela é. Contudo, quando o Direito Tributário é dogmaticamente isolado ao seu sistema de regras infraconstitucionais, isso implica na impossibilidade de enxergá-lo sociojurídica (garantindo o teor material da situação da norma) ou constitucionalmente (filtrando-o pela constituição), porque imunizado para qualquer outro fator.

Em paralelo a esse entendimento, deve-se deixar claro que se estuda o Direito Tributário, diuturnamente, como um sistema jurídico, tal como um conjunto ou repertório de elementos heterogêneos que interagem entre si em níveis de coordenação e subordinação tendentes a um fim sob uma compreensão unitária. A partir daí, a Ciência do Direito Tributário cinde como Direito(positivado), uma vez que fixa atenção às proposições jurídicas, com o escopo de lhe emprestar validade sem realizar intersecções com o plano *pragmático-concreto*. Procedendo assim, a formação do sistema tributário reflete um fim em si, uma despreocupação com a sua própria legitimidade, esquecendo-se que a legalidade nem sempre se confunde com essa mesma legitimidade (CONSELVAN; BUFFON, 2022, p. 09).

É uma discussão visivelmente sólida nos embates sobre reforma tributária no Brasil, porque, quando apontados os problemas necessários de correção, aspectos formais da lei são

pautados como superimportantes pelos legisladores – dizem: “o único problema é o formalismo, excesso de regras” – , quando uma das suas principais inconsistências está nos efeitos materiais produzidos pela tributação, em especial, a ilusão fiscal como produto de uma legislação propositalmente despreocupada com a transparência da tributação e impulsionadora da regressividade cognitiva populacional.

Estudos da limitação da racionalidade tem conferido aos vieses oriundos dos processos de escolha um caráter de problemas a serem identificados e contornados por meio da lei, justamente por levarem os agentes a erros de julgamento (...) esta compreensão partiria de que os agentes não estariam em posse, ou até mesmo utilizando, todas as informações existentes quando da tomada de decisão, devendo o ordenamento jurídico orientar os indivíduos a uma decisão mais próxima da racionalidade, o que, como podemos observar, é a própria antítese a uma matriz tributária que se orienta por meio de estruturas ilusórias (D'ARAÚJO, 2022, p. 37).

Dentre outros problemas, vê-se a matriz regressiva tributária do Brasil que não deixa de estar relacionada com a Ilusão Fiscal, mas que devem, por ora, manter-se imiscíveis. Nesse momento, o Congresso Nacional possui um *corpus* ideológico, tanto de esquerda quanto de direita, que tende a não permitir pautar, materialmente, os efeitos da tributação no Brasil. Aparelham a ausência de “simplificação na tributação” e outras questões meramente formais enquanto maiores vilãs do fracasso tributário brasileiro, sem adentrar em matrizes muito mais profundas dos efeitos sociais da tributação.

Sem dúvida, firma-se a conclusão de que, em tempos de transformações sociais complexas e tecnológicas, a compreensão e o manejo do Direito Tributário, de forma essencialmente sistêmica, não atende aos fins da própria tributação. Promove-se, desse modo, um afastamento dela de seus fins, inclusive, daqueles que a legitimam como, por exemplo, o princípio republicano. A crítica a ser alçada, sobre esses termos, é a de que imperativo se faz uma desinternação metodológica do Direito Tributário. Consistiria, assim, em um olhar mais avançado, isto é, para além das simplificações decorrentes da tecnologia

jurídica. Seria uma ruptura epistemológica (CONSELVAN; BUFFON, 2022, p. 09).

Decerto, a ilusão fiscal, pensada como dominação, coexiste com os fenômenos da pós-verdade e, assim, atribui camadas infinitesimais de desinformação tributária na sociedade, intensificando o problema. De tal modo, o sujeito não é consciente intenso das formas de tributação, de quem contribui ou de como a tributação poderia assumir uma forma justa, porque o Direito Tributário foi pensando para servir desinformação e isso não é uma particularidade da sociedade da informação, mas que piora com seu surgimento. Nos casos apresentados, a informação deflagra um fator imprescindível na direção de um sistema tributário democrático e simétrico às demandas constitucionalmente estabelecidas.

Segundo Brito (2006, p. 113), a internet “alterou a noção do tempo e do espaço, o tipo de acesso aos bens e serviços, a relação entre a noção de cidadania e o universo da política. Até linguagem e cultura locais têm sofrido significativas transformações”. À vista disso, a modificação das formas de comunicação, dentro de uma sociedade, impõe ao Estado uma adequação para assegurar melhor transparência às informações nos meios de comunicação que a população utiliza, comportamentos estatais nucleares para a construção de uma cibercidadania. Todavia, “a legitimidade das atividades do Estado depende não apenas de sua adaptabilidade às transformações tecnológicas como forma de atenção ao dinamismo social, mas de sua pré-compreensão no paradigma democrático” (CONSELVAN; BUFFON, 2022, p. 12).

Um aspecto problemático diz respeito aos algoritmos que não entregam as informações de forma segura e democrática, impondo desafios ao Estado mesmo que este decida por uma política de transparência tributária nas plataformas digitais e em outros meios de comunicação digital. Todavia, mais importa um impacto informativo pequeno e simbólico, do que a ausência de impacto, até por acreditar-se num cenário propício de

regulamentação de todas essas questões que hoje figuram como negativas para a sociedade. Pode não afetar tanto no momento, mas, prospectivamente, efetuará quando os ventos forem favoráveis para tanto.

Outrossim, um problema de legitimidade democrática da tributação é intrínseco da exclusão digital. Mesmo com a virtualização do dia a dia, existem grupos de sujeitos que não possuem quaisquer meios de acesso à internet. Hodiernamente, quando diversas das interações econômicas e oportunidades existenciais encontram-se vinculadas às plataformas digitais, a presença da economia digital ocasiona impacto significativo na inserção desses sujeitos na sociedade. Caso análogo, as pessoas em situação de rua que sequer possuem acesso a celulares ou computadores, porque são produtos e serviços que estão extremamente distantes das suas realidades.

Dessa forma, os problemas envolvendo a legitimação democrática da tributação, além de estender-se para aqueles que estão conectados, atingem aqueles que não estão inseridos na comunicação digital. Nesse sistema, a tributação não pretende operar em defesa das minorias, por suas próprias razões de fomentar a desigualdade social pela ausência de uma transparência satisfatória. É elementar explicar tais pontos, porque as “informações oficiais e públicas com acesso irrestrito para os cidadãos são fundamentais para aperfeiçoar os processos de discussão pública e política na democracia, e para aumentar a confiança dos cidadãos em relação ao governo” (BRITO, 2006, p. 115).

3. TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA ECONOMIA DIGITAL

O Direito que pairava sobre as tradicionais relações econômicas não mais possui respostas precisas para enfrentar o novo paradigma econômico, surgindo desafios aos juristas e legisladores no caminho da consagração orçamentária. A título

exemplificativo, a tributação na economia digital é muito mais baixa do que na economia física, deflagrando o Direito Tributário como um ramo que não se aplica a todo o mercado, o que implica, também, na livre concorrência (art. 170, IV, CRFB/88) dentro e fora da economia digital, por consequência da economia digital. Desse modo, “a economia digital é resultado de um processo de transformação das formas tradicionais de comercialização e de comunicação desencadeado pelo desenvolvimento de tecnologias de informação e comunicação (TIC)” (BRITES, 2017, p. 04). A virtualização das relações econômicas influenciou na “mobilidade e alteração no fluxo de consumo (...) mobilidade dos agentes e das atividades econômicas (...) superação das fronteiras geográficas” (ROQUE, 2017, p. 46).

Como explicado por Jorge Roque (2017, p. 33), “a vontade de pagar menos impostos é uma realidade entre as grandes empresas, especialmente, as multinacionais”. É sobre esse viés que as multinacionais realizam planejamentos fiscais com o recurso da economia digital, objetivando escapar da tributação. Logo, não apenas a sonegação fiscal assombra a arrecadação, mas a constante virtualização da práxis comercial que imputa óbices ao alcance virtual do fato gerador das legislações tributárias, conduzindo a arrecadação a níveis baixos, tanto pela incommunicabilidade econômica das plataformas digitais quanto pelos planejamentos fiscais agressivos. Certamente, “a tributação de fatos econômicos por um Estado soberano exige um elemento de conexão, ou seja, um link que estabeleça uma relação suficientemente sólida que permita a exigência de um tributo por um Estado em face de determinada pessoa (física ou jurídica)” (JÚNIOR, 2019, p. 03).

Para além dos meios ilícitos de sonegação fiscal, verifica-se uma tendência mundial de grandes corporações multinacionais praticarem o famigerado planejamento fiscal, visando reduzir sua carga tributária, o que, com o advento da sociedade da informação e da economia digital, isso se tornou um problema ainda mais crônico, requerendo novas reflexões e soluções (ROQUE, 2017, p. 33).

A tributação na economia digital exige um energético trabalho legislativo no ocidente, porque é preciso considerar a legalidade (art. 5º, II, da CRFB/88, no caso do Brasil) que sustenta o Estado Democrático de Direito, pilar que obriga o Estado a agir mediante os comandos da lei, como bem afirmado por Antônio Augusto Souza Dias Júnior (2019, p. 29-30), surge “nesse ponto a limitação ao poder de tributar imposta pelo princípio da legalidade tributária, da forma como entendida no Brasil. A Constituição consagra o preceito (...) que configura um impeditivo a soluções que desconsiderem a legislação vigente”. Nessa senda, “os sistemas tributários (...) foram moldados a partir da economia tradicional, em que ainda são usados como parâmetros a localização física dos contribuintes (residência), a origem dos rendimentos (fonte) e a ultrapassada distinção entre mercadorias e serviços” (CUPERTINO, 2022, p. 07).

Demais disso, quanto às discussões que qualificam o excesso do planejamento fiscal como considerado “ilícito”, as mesmas são perigosas em termos democráticos, porque a subjetividade fundada no que seria “caráter ilícito”, quando posta em aplicação, remonta os tempos tirânicos dos quais o Direito Tributário segue – ao menos deveria seguir – jornada diametralmente oposta. Ou seja, “se o contribuinte adota um planejamento fiscal para evitar que incida sobre ele a norma que o obrigue a pagar determinado tributo, não há como exigir deste contribuinte o pagamento da exação fiscal, apenas porque ele tem capacidade” (ROQUE, 2017, p. 39) contributiva.

Em caso análogo, argumenta-se o abuso dos tratados de bitributação por meio dos planejamentos fiscais pelo que se convencionou chamar de “*treaty shopping*”, elevando nucleares questionamentos sobre os limites da licitude na elisão. Inegavelmente, não há clara vedação da prática de *treaty shopping* em lei. Mesmo quando existam normas antielisão, a sua dimensão prática é igualmente perigosa, porque sua imprecisão, dotada de subjetividade, como mencionado, pode interferir

autoritariamente na liberdade de gestão fiscal (ROQUE, 2017).

A economia digital permite a criação de empresas-tampão, localizadas em jurisdições com acordos para eliminar a dupla tributação internacional, minimizando ou isentando de todo a retenção na fonte por conta do imposto. Estes abusos na utilização dos acordos para evitar a dupla tributação internacional levam sérias questões de erosão da base tributária (BRITES, 2017, p. 21).

Na sequência, a competência ou legitimidade de tributar performa como uma precípua provocação à tributação nas plataformas digitais, visto que, como mencionado anteriormente, dentro da economia digital, com a dissolução da dimensão física, houve uma superação das barreiras geográficas, tornando difícil aplicar a Lei Tributária conforme os critérios de Estado-residência ou Estado-fonte, em sintonia ao que foi explicitado por Antônio Augusto Souza Dias Júnior (2019, p. 18), para quem “esse cenário expõe a insuficiência da utilização exclusiva do critério geográfico ou da exigência de presença física”.

Por conseguinte, é importante consignar que, consoante Roque (2017, p. 52), “a soberania fiscal de um Estado atinge fatos que (i) ocorram dentro do seu território ou (ii) que envolvam o seu povo. São estes elementos que determinam qual país, ou seja, qual jurisdição fiscal terá o direito de cobrar o tributo”. A missão tributante na economia digital contraria todas as alternativas existentes e infere novos paradigmas relacionais à soberania, visto que “a nova economia desconhece os limites da soberania dos Estados e de suas legislações” (CUPERTINO, 2022, p. 22).

A competência tributária em operações transnacionais é dividida entre o Estado do qual deriva a renda (Estado-fonte) e o Estado no qual o destinatário da renda reside (Estado-residência). Quando há presença física do destinatário da renda no Estado-fonte, a renda é tributada na própria fonte, devido à existência de estabelecimento permanente da empresa estrangeira. O Estado-residência, por sua vez, tributa a renda em sua integralidade, podendo conceder isenção para a renda já tributada na fonte, a depender dos termos do tratado assinado entre

os países (CUPERTINO, 2022, p. 21).

Dessa forma, segundo argumenta Gustavo Cupertino (2022), o modelo Estado-fonte e Estado-residência considera apenas a dimensão física da economia, porque, obviamente, na época da adoção da repartição, não foi possível prever a intensidade da virtualização econômica vivenciada hodiernamente e como emplacaria percalços orçamentários. Doravante, considerando a “desnecessidade de uma presença física em determinado Estado para ali comercializar mercadorias e serviços, a empresa multinacional escolhe (...) não instalar um estabelecimento permanente de modo que aquele Estado não consiga tributar seus rendimentos” (ROQUE, 2017, p. 66), o que desafia as concepções tradicionais de repartição de competências, uma vez que a “evolução tecnológica e a desmaterialização das operações jurídicas fizeram com que a utilização da presença física deixasse de ser determinante na alocação da competência tributária” (CUPERTINO, 2022, p. 21-22).

A virtualização das relações econômicas altera diversos comportamentos que, segundo a economia física, gerariam tributação sobre o fato, afetando abruptamente as receitas fiscais. Dessarte, “empresas como Amazon e E-Bay movimentam, anualmente, centenas de bilhões de dólares, desafiando o atual regime tributário internacional baseado na dicotomia entre residência e fonte” (JÚNIOR, 2019, p. 25). Atualmente, as maiores empresas do mundo atuam no mercado digital, gerando vultosos números de renda que poderiam ser tributados, mas não são.

Via de consequência, “por serem globais e cada vez mais pervasivamente onipresentes, as regras ou legislações locais não são tão eficazes (...) a fonte, ou emissor, pode ser migrada com facilidade para qualquer local do planeta”, como afirmado por Brito (2006, p. 120). Visando uma guinada do cenário, com os expressivos ganhos das empresas do ramo da economia digital, a OCDE elaborou o plano BEPS para introduzir e estudar formas de tributar dentro da dimensão digital da economia.

Enquanto empresas se valem de planejamentos tributários

agressivos para deslocarem seus lucros para jurisdições fiscais com tributação mais baixa ou nula (sendo que esses lucros foram gerados, na verdade, na jurisdição fiscal de que se tenta fugir, por lá haver um encargo tributário mais pesado), as empresas que não adotam a mesma prática acabam suportando uma maior carga fiscal, o que também as deixa em uma situação de desvantagem competitiva em comparação com aquelas (ROQUE, 2017, p. 67).

A partir do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting Project*), a OCDE identificou várias elisões agressivas por meio da economia digital. Dentre os casos, como mencionado, quando as empresas multinacionais evitam a presença física em determinado território a fim de não pagar impostos, “transferem os lucros para uma jurisdição fiscal de baixa tributação (...) reduzem o lucro tributável no país atuante através de maximização das deduções à base tributável” (ROQUE, 2017, p. 69-71). Ainda, quando é constatável “baixa ou nenhuma tributação (retenção) na fonte (...) baixa ou nenhuma tributação na empresa que aufera o rendimento (...) nenhuma tributação na empresa controladora” (ROQUE, 2017, p. 69-71).

A Ação 1 do Plano BEPS chegou a três conclusões que, segundo Roque (2017, p. 82), consistem em “ [...] um novo elemento de conexão: a presença econômica significativa (...) uma tributação retida na fonte nas transações digitais e (...) um tributo de equalização”. Ademais, “os principais desafios mapeados pela Ação 1 do BEPS foram divididos em temas relacionados à tributação direta (sobre a renda) e indireta (sobre o consumo)” (CUPERTINO, 2022, p. 28).

No fim de tudo, a OCDE, ainda que tenha comentado sobre alternativas, não recomendou a adoção de operações jurídicas específicas para tratar do tema. Não obstante, a Índia passou a efetuar a tributação na economia digital a partir da equalização (WIRC, 2022), “um tributo chamado de “*equalisation levy*” devido nos casos de uma presença econômica significativa (a presença física já não é mais mencionada nessa hipótese)” (JÚNIOR, 2019, p. 18). Dito isso, a “OCDE tem concentrado seus

esforços na obtenção de um acordo multilateral que permita a tributação das “gigantes tecnológicas” pelos países nos quais essas empresas auferem receitas sem presença física local” (CUPERTINO, 2022, p. 31), um caminho importante para a legitimação democrática do Direito Tributário Internacional (DINIZ, 2021), mas que possui pouca expectativa de prosperar.

Conforme elucidou Cupertino (2022, p. 35), “o projeto BEPS acabou não sendo tão audacioso a ponto de reformular princípios de tributação internacional, em razão das dificuldades impostas pelas novas tecnologias”. Dito isso, são persistentes as problemáticas envolvendo a competência tributária de acordo com residência ou fonte, porque no primeiro caso, a economia digital não possui limites geográficos, e, no segundo caso, pela ausência de ativos físicos e de documentos que possibilitem a autoridade tributante visualizar ocorrência do fato gerador (CUPERTINO, 2022).

Ainda não foi pavimentado um caminho firme no sentido de como as tendências econômicas poderão ser afetadas a fim de gerar orçamento para os países em que estabelecem conexões virtuais. Ao mesmo tempo, a economia digital e as riquezas através dos seus meios, tendem a crescer em escala estratosférica, porque “quanto maior a visão de que a informação, o conhecimento e seu uso apropriado serão as fontes de controle e riquezas na economia digital, mais o acesso à tecnologia da informação torna-se crucial e necessário” (BRITO, 2006, p. 110), impactando gradativamente o orçamento dos Estados conforme a economia física vai perdendo corpo para a economia digital.

Insta salientar que o frisson negativo da baixa tributação na economia digital respinga, em especial, nos países do Sul Global. Isso porque, enquanto a competência for fixada em razão da residência e a concentração das corporações constar no Norte Hemisférico, apenas Nações que compõem o Norte Hemisférico poderão, mesmo com a dificuldade supra ostentada, ainda que minimamente, arrecadar algum valor.

Em contrapartida, observar-se-á contexto diferente na realidade orçamentária do Sul Global que não detém as residências das corporações e os domínios das tecnologias de informação, ressumando 03 (três) problemas cruciais: I) a renda não é concentrada no Sul Hemisférico; II) a competência Estado-fonte é insuficiente para a tributação pelo Sul Hemisférico; III) a adoção de uma tributação na economia digital, pelo Sul Hemisférico, culminará em uma retirada dessas tecnologias que são sustentáculos de outras atividades regionais de ordem econômica e comercial.

Nesse ínterim, os problemas da tributação internacional na economia digital figuram demasiados confortáveis para o Norte Hemisférico e solidificam as relações coloniais de poder contemporâneas.

Até meados de 1950, preferiam o critério do Estado da residência para tributar os rendimentos das empresas multinacionais, ao passo que os países subdesenvolvidos (México, América Latina) preferiam o critério do Estado da fonte do rendimento. Em suma, os países desenvolvidos pretendiam assegurar o poder de tributar seus residentes, e, por sua vez, os países subdesenvolvidos pretendiam tributar os estrangeiros que auferiam renda em seus países (ROQUE, 2017, 75).

Consoante importante lição de Antônio Augusto Souza Dias Júnior (2019, p. 19), caso fossem efetuadas

remessas de pagamentos por bens ou serviços prestados por não residentes, a tributação com base na fonte de pagamento serviria, para esses países, como uma forma de preservar a base tributária, sendo uma medida de compensação pela remessa de recursos ao exterior.

Como explanado, nem tudo da internet é imaterial como sempre se afirmou, existem diversas implicâncias materiais envolvendo o mundo digital, especialmente tributárias, deflagrando uma película de territorialidade na internet. Por fim, “aceito em tese, mas rejeitado na prática, um sistema tributário global sempre foi tido como a melhor resposta a problemas que surgem da interação de diferentes regras em um mundo economicamente integrado” (DINIZ, 2021, p. 618).

4. TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL E AS INSTITUIÇÕES BRASILEIRAS

A Internet das Coisas (IoT), conforme altera a estrutura e funcionalidade dos objetos convencionais, concede abertura para conflitos tributários, na medida em que algo antes considerado mercadoria (atraindo a incidência do ICMS), pode simultaneamente oferecer serviços (atraindo a incidência do ISS). Nesse sentido, Carlos Otávio Ferreira de Almeida e Isabella Rossi Pinheiro Mariottini (2021) problematizaram a questão da geladeira inteligente no artigo “*Desafios à Tributação Indireta na Era da Internet das Coisas: o Exemplo da Geladeira Inteligente*”.

Além disso, no Brasil, os debates apontam para uma tributação baseada na fonte. Dessa forma, “como medida de praticidade, estaria sendo referendada pelo reconhecimento de que o conceito de estabelecimento permanente tal como preconizado pela OCDE revela-se cada vez mais obsoleto” (JÚNIOR, 2019, p. 27).

A Receita Federal ligou os alarmes de incêndio para a erosão orçamentária. O Ato Declaratório Interpretativo nº 07/2014 (BRASIL, 2014) demonstra preocupação com a tributação em nuvem de serviços contratados para *Data Center*, quando o contratante reside no Brasil e o contratado no exterior, posicionando os valores das operações na mira do IRPF, CIDE-Royalties, PIS/PASEP- importação e a CONFINS- importação. Outrossim, observou-se a presença do Ato Declaratório Interpretativo nº 05/2014 (BRASIL, 2014), o qual relatou sobre “rendimentos decorrentes da prestação de serviços técnicos e de assistência técnica, com ou sem transferência de tecnologia, percebidos por pessoa física ou jurídica em país que mantenha acordo de bitributação celebrado com o Brasil” (CUPERTINO, 2022, p. 56).

As discussões envolvendo tributação e novas tecnologias

provocaram o Supremo Tribunal Federal, por intermédio das Ações Diretas de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG, 5576/SP, 1945/MT, momento em que o STF declarou a incidência do ISS (Imposto Sobre Serviços) sobre os serviços de licenciamento dos *softwares*. A decisão do Pretório Excelso deu-se num contexto de confusão entre ISS e ICMS sobre os serviços de licenciamento de *softwares*. Além das imbricações sobre ISS e ICMS, vê-se “a impossibilidade de controle de preços de transferência aos casos de royalties e assistência técnica, científica, administrativa ou assemelhada, prevista no art. 18, § 9º, da Lei n. 9.430/1996 (dispositivo aplicável às operações de importação)” (JÚNIOR, 2019, p. 28).

No Congresso Nacional brasileiro, tramita o Projeto de Lei nº 2358/2020 que visa criar a CIDE-Digital. Nesse ínterim, outro projeto de característica similar, o Projeto de Lei nº 218/2020, objetiva criar a Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD). Desse modo, ambos os projetos possuem críticas, em especial, relacionadas à constitucionalidade sob o crivo da bitributação, semelhantes às discussões da OCDE para o tema. A tributação na economia digital vem ganhando atenção dos legisladores brasileiros e o Brasil indica que adotará uma tributação conforme o critério Estado-fonte para a economia digital.

Recentemente, o Ministério da Fazenda tem intencionado tributar compras realizadas, no exterior, através das plataformas digitais, o que atingirá os clientes brasileiros das gigantes Aliexpress, Shein e Shopee. Nesse caso, a medida se refere a aumentar a arrecadação por intermédio do RTS (Regime de Tributação Simplificada), cuja alíquota é de 60%. O mérito diz respeito ao mercado eletrônico indireto, possuindo relação intrínseca com a tributação na economia digital. O governo federal também argumenta que a falta de arrecadação afeta a livre concorrência entre nacionais e estrangeiros. Todavia, o governo federal desistiu de continuar discutindo tais questões em razão da

pressão popular.

Nesse mesmo caminho, o governo federal tem anunciado a tributação de jogos virtuais. Todavia, não foi comunicado algo concreto, apenas que o governo federal estaria estudando como fazer tais implementações. Por todo o exposto, o Governo Federal tem demonstrado preocupação com a erosão fiscal em decorrência da economia digital.

5. O IMPACTO NA AGENDA DE DIREITOS SOCIAIS

Como sabido, o Estado Democrático de Direito tomou para si a obrigação de proteger os vulnerabilizados, atuando como um equilibrista na tentativa de reunião de fatores imprescindíveis do Estado Liberal e do Estado Social. À vista disso, “por volta do século XIX, as massas reivindicaram seus direitos, bem como lutaram por melhorias nas condições de vida. Exigiam-se mudanças nas estruturas sociais e políticas, com a concretização da igualdade material” (TAKANO; SILVA, 2020, p. 02). Dessa forma, “os regimes constitucionais contemporâneos ocidentais consagraram, explícita ou implicitamente, a realização de um Estado social democrático de direito ao incorporarem em seus textos capítulos de direitos econômicos e sociais” (RODRIGUES; OLIVEIRA, 2018, p. 58).

O contexto influencia na perspectiva tributária ou orçamentária, que passa a ser pensada por uma tentativa de montar um caso forte de justiça social, como vê-se nos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. Dito isso, o Direito Tributário contemporâneo é basilar no cumprimento da agenda de Direitos Sociais, porque “na medida em que se aumenta as atribuições da máquina estatal, cresce enormemente sua necessidade de recursos” (RODRIGUES; OLIVEIRA, 2018, p. 59).

O programa constitucional de Direitos sociais encontra percalços na solidificação a partir das constatações dos parágrafos antecedentes sobre legitimidade democrática da tributação

na sociedade da informação e tributação da economia digital. Primeiro, a incomunicabilidade do poder, conforme apontado, dificulta a democratização do processo de desenvolvimento das políticas orçamentárias e do próprio direito tributário em si, levando-se em conta a população inteligivelmente excluída do processo decisório.

Em segundo lugar, a conversão da economia física em digital, diminui a tributação na economia física, pelo escoamento financeiro em consequência da digitalização constante de serviços e produtos, e, na economia digital, pela dificuldade de tributá-la pelas razões apontadas noutros parágrafos. Vê-se, assim, que a diminuição do orçamento causa um impacto significativo no fortalecimento dos Direitos sociais, porque possuem a tributação como ferramenta primordial de custeio. Assim, ‘para que o Estado possa efetivar tais direitos, são necessários recursos. Numa economia de mercado em que vigora a livre iniciativa, a tributação é a principal fonte de receitas de que dispõe o Estado para consecução de seus objetivos’ (RODRIGUES; OLIVEIRA, 2018, p. 69).

Sem esquecer, obviamente, que a efetividade dos Direitos Sociais encontrava, antes mesmo de todos os problemas apontados neste trabalho, outros fatores que ora interseccionam-se na intensificação do problema da satisfação dos direitos sociais através do orçamento e da arrecadação. A título exemplificativo, a ‘dívida pública fica com a maioria do orçamento nacional, deixando de lado as despesas sociais que garantem a efetividade dos direitos fundamentais, dentre eles os Econômicos, Sociais e Culturais’ (MARTIN; ZACHEO, 2019, p. 198). Ou seja, existe um ricochete da erosão da tributação que se soma a problemas antigos relacionados a efetividade dos direitos fundamentais por meio do orçamento público.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A crítica ao estudo do Direito Tributário figura elementar para encarar os desafios propostos pela economia digital, merecendo, com a conjugação dos elementos políticos, sociológicos, filosóficos, constitucionais e políticos, uma ruptura epistemológica do Direito Tributário que está restrito ao tecnicismo positivista infraconstitucional.

Por conseguinte, evidencia-se que as tecnologias de informação são disruptivas à luz da tradição tributarista. Dessa forma, as soluções apresentadas pelos legisladores brasileiros para resolução da tributação na economia digital apresentam-se constitucionalmente delicadas. A nível internacional, ainda que a economia digital ameace não somente o orçamento no Brasil, mas também dos países da Europa e nos Estados Unidos da América (EUA), a posição é muito mais confortável para os dois últimos agentes. Isso porque, enquanto a Europa e os EUA detêm o acúmulo de riquezas, mas não detêm a tributação, o Brasil, bem como países do Sul Global, não possui a concentração de riquezas nem a arrecadação dos tributos.

Dito isso, a sociedade da informação estabelece desafios para a transparência das políticas orçamentárias. Não obstante, conceber a transparência como instrumento essencial para a legitimação democrática da tributação, torna a sua deterioração alarmante. Ainda, a transparência deve ser encarada, também, pensando naqueles que não estão inseridos no mundo digital em virtude das desigualdades sociais, como, por exemplo, o grupo das pessoas em situação de rua que estão excluídas do mundo digital e, portanto, não são atingidas por qualquer informação acerca da tributação que se encontre em plataformas digitais ou *websites* dos portais da transparência.

Por último, a erosão orçamentária precisa ser controlada, porque o orçamento é o sustentáculo do financiamento dos Direitos Sociais. Em especial, quando se analisa que o esvaziamento orçamentário encontra problemas preexistentes, como a mencionada dívida pública.



REFERÊNCIAS

- ADORNO, Theodor W. *Prismas: Crítica Cultural e Sociedade*. 1ª Ed. Editora Ática, 1998.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de; MARIOTTINI, Isabella Rossi Pinheiro. *Desafios à Tributação Indireta na Era da Internet das Coisas: o Exemplo da Geladeira Inteligente*. Pensar-Revista de Ciências Jurídicas, Fortaleza, v. 26, n. 4, 2021.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 11 de mar. de 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 131/2020, de 04 de fev. de 2020*. Dispõe sobre o reconhecimento, proteção e garantia do direito ao território de comunidades tradicionais pesqueiras, tido como patrimônio cultural material e imaterial sujeito a salvaguarda, proteção e promoção, bem como o procedimento para a sua identificação, delimitação, demarcação e titulação. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2236610>>. Acesso em: 06 de abril de 2023.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 218/2020, de 19 de ago. de 2020*. Institui a Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD), destinada ao financiamento de programas de renda básica. Brasília: Câmara dos Deputados,

2020. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>>. Acesso em: 06 de abril de 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2358/2020, de 04 de mai. de 2020*. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital). Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>>. Acesso em: 06 de abril de 2023.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019, de 03 de março de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília. Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: < <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 06 de abril de 2023.

BRASIL. *Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018*. Dispõe sobre a proteção de dados pessoais e altera a Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014 (Marco Civil da Internet). Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, ano 155, n. 157, p. 59-64, 15 ago. 2018. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm>. Acesso em 06 de abril de 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo RFB Nº 5*. Brasília: Ministério da Fazenda, 16 de jun. de 2014. Disponível em:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=53416&visao=anotado>>. Acesso em 06 de abril de 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo RFB Nº 7*. Brasília: Ministério da Fazenda, 15 de ago. de 2014.

Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=55186>>. Acesso em 06 de abril de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.659/MG. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Relator: Min. Dias Toffoli, 24 de fev. de 2021. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446550/false>>. Acesso em: 06 de abril de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5576/SP. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Incidência de ISS ou ICMS sobre o licenciamento ou cessão do direito de uso de programa de computador. Relator: Min. Roberto Barroso, 03 de ago de 2021. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur452201/false>>. Acesso em: 06 de abril de 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1945/MT. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS-comunicação. Atividades-meio. Não incidência. Critério para

definição de margem de valor agregado. Necessidade de lei. Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). Distinção entre software sob encomenda e padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 24 de fev. de 2021. Disponível em: < <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur446556/false>>. Acesso em 06 de abril de 2023.

BRITES, Ana. *A Economia Digital e os Desafios Da Tributação: Análise das Propostas da OCDE e da União Europeia*. 80 p. Dissertação (Mestrado). Instituto Politécnico de Coimbra, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, 2017.

BRITO, J. A. P. *Cibercidadania: a Virtualização na Comunicação Pública Contemporânea*. *Organicom*, [S. l.], v. 3, n. 4, p. 106-123, 2006. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/organicom/article/view/138914>. Acesso em: 27 mar. 2023.

CONSELVAN, Victor de Almeida; BUFFON, Marciano. *Democracia, Direito e Transparência: uma Nova Forma de Legitimação das Políticas Tributárias em Face das Transformações Tecnológicas*. *Pensar-Revista de Ciências Jurídicas*, Fortaleza v. 27, n. 3, 2022.

CUPERTINO, Gustavo Shimoda. *Tributação na Era da Economia Digital: Computação em Nuvem*. 2022. 95 p. Dissertação (Programa Stricto Sensu em Direito) - Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2022.

D'ARAÚJO, P. J Sales. *Quando a Desigualdade Social*

- Encontra a Ilusão Fiscal: a Regressividade Cognitiva da Matriz Tributária Brasileira*. Cadernos de Finanças Públicas, v. 22, n. 01, 2022.
- DINIZ, Tarcísio Magalhães. *O Instrumento Multilateral da OCDE e a Legitimidade Democrática do Direito Tributário Internacional*. In: Mendes Moreira, André; et al (Org.). *Direito Tributário: Uma Visão da Escola Mineira: Estudos em Homenagem a Misabel de Abreu Machado Derzi*. 1ª Edição. Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020, p. 615-640.
- EQUALISATION Levy. *WIRC Reference Manual 2022-23*. Disponível em: <<https://wirc-icai.org/wirc-reference-manual/part3/equalisation-levy.html>>. Acesso em 06 de abril de 2023.
- JÚNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. *Tributação da Economia Digital: Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro*. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, n. 6, p. 13-34, 2019.
- KAFKA, Franz. *A Metamorfose*. 1ª ed. Companhia das Letras, São Paulo, 1997.
- KAFKA, Franz. *O Processo*. 1ª ed. Companhia das Letras, São Paulo, 1997.
- KALTMEIER, Olaf. *Refeudalização e Guinada à Direita: Desigualdade Social e Cultura Política na América Latina*. 1ª Edição. Editora Philos, 2020.
- MALCHER, Farah de Sousa; DELUCHEY, Jean-François Yves. *A Origem Biopolítica do Direito Tributário*. Revista Brasileira de História do Direito, v. 2, n. 2, p. 39-59, 2016.
- MARTIN, Andréia Garcia; ZACHEO, César Augusto. *A Medida dos Direitos Sociais Mínimos às Minorias e Grupos Vulneráveis: Entre a Proibição do Retrocesso, Normas Multiníveis e Meta de Gastos Públicos*. Revista do Instituto de Direito Constitucional e Cidadania, v. 4, n. 1, p.

- 189-207, 2019.
- MELLO, Jéssica Pereira de; MEIRA, Fabio Bittencourt. *Imagário Organizacional Neoliberal: Ressonâncias na Subjetividade*. In *Nuevas Formas de Organización y Trabajo: Latinoamérica Frente a los Actuales Desafíos Económicos, Sociales y Medioambientales*. p. 931-934. Santiago: Red Pilares, 2018.
- NÓBREGA, Jorge. *A Lei Num Mundo Sem Fronteiras*. O Globo, 2011. Disponível em: < <https://oglobo.globo.com/opiniaao/a-lei-num-mundo-sem-fronteiras-6773585>>. Acesso em 06 de abril de 2023.
- RODRIGUES, Hugo Thamir; DE OLIVEIRA, Antonio Furtado. *A Tributação e o Orçamento Público na Perspectiva de Efetividade dos Direitos Fundamentais Sociais*. *Argumentum Journal of Law*, v. 19, n. 1, p. 51-71, 2018.
- ROQUE, Jorge José. *Os Desafios da Tributação na Economia Digital*. 140 p. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017.
- SLEEMAN, Cath. *Colour & Shape: Using Computer Vision to Explore the Science Museum Group Collection*. Science Museum Group Digital Lab, 2020. Disponível em: <<https://lab.sciencemuseum.org.uk/colour-shape-using-computer-vision-to-explore-the-science-museum-c4b4f1cbd72c>>. Acesso em 06 de abril de 2023.
- SPINELLI, D. *Algumas Considerações Sobre a Metamorfose de Kafka com Base no Texto “Anotações Sobre Kafka” de Adorno*. *Revista Kalíope*, v. 1, n. 2, p. 72-83, 2005.
- TAKANO, Camila Cardoso; DA SILVA, Lucas Gonçalves. *O Constitucionalismo Digital e as Novas Tecnologias da Informação e Comunicação (TIC)*. *Revista de Direito, Governança e novas tecnologias*, v. 6, n. 1, p. 1-15, 2020.