

TRIBUTAÇÃO, TECNOLOGIA E DIREITOS FUNDAMENTAIS

**PAULO CALIENDO
DENISE LUCENA CAVALCANTE
LUIZ ANTONIO DA SILVA BITENCOURT
Orgs.**



Editora Fundação Fênix

A presente coletânea traz uma contribuição singular para a área jurídica, demonstrando que há um caminho a perquirir por todos aqueles que se dedicam a repensar o Direito em suas mais variadas interfaces. As novidades aqui trazidas são um estímulo para todo pesquisador, servindo, inclusive de fonte de pesquisa para quem desejar um aprofundamento nos temas aqui abordados.

Também se faz necessário destacar que, além da grande preocupação com a fundamentação teórica da matéria abordada em cada capítulo, os autores tiveram a preocupação em realizar uma análise a partir de uma aplicação prática do Direito, o que engrandece a presente obra, pois alcança tanto a aqueles investigadores do Direito quanto também os seus operadores.

Ademais, os artigos refletem a posição pessoal dos autores que, a partir da liberdade de pensamento e de pesquisa, apresentam as suas contribuições de reflexão a partir de um referencial teórico prévio, sendo conscientes de que o Direito se constrói com a evolução social e com as respostas que os investigadores vão apresentando para cada transformação.

Esta coletânea, portanto, reveste-se de marcante característica inovadora, interdisciplinar, interinstitucional, mediante pesquisas originais e inéditas, além da participação ativa de pesquisadoras e representatividade nacional.

Sendo assim, a partir dessas breves considerações, reconhece-se a grandeza que a obra traz aos campos teórico e prático, cumprindo um papel relevante dentro do campo de investigação sobre o Direito Tributário, Tecnologia e Direitos Fundamentais.

Desejamos a todos uma prazerosa e profícua leitura!



Editora Fundação Fênix



Tributação, Tecnologia e Direitos Fundamentais

Série Direito

Conselho Editorial

Editor

Ingo Wolfgang Sarlet

Conselho Científico – PPG Direito PUCRS

Gilberto Stürmer – Ingo Wolfgang Sarlet

Marco Felix Jobim – Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira

Regina Linden Ruaro – Ricardo Lupion Garcia

Conselho Editorial Nacional

Adalberto de Souza Pasqualotto -PUCRS

Amanda Costa Thomé Travincas - Centro Universitário UNDB

Ana Elisa Liberatore Silva Bechara – USP

Ana Paula Gonçalves Pereira de Barcellos - UERJ

Angélica Luciá Carlini – UNIP

Augusto Jaeger Júnior – UFRGS

Carlos Bolonha – UFRJ

Claudia Mansani Queda de Toledo- Centro Universitário Toledo de Ensino de Bauru

Cláudia Lima Marques – UFRGS

Danielle Pamplona – PUCRS

Daniel Antônio de Moraes Sarmento - UERJ

Daniel Wunder Hachem - PUCPR e UFPR

Daniel Mitidiero - UFRGS

Denise Pires Fincato - PUCRS

Draiton Gonzaga de Souza - PUCRS

Eugênio Facchini Neto - PUCRS

Fabio Siebeneichler de Andrade - PUCRS

Fabiano Menke – UFRGS

Flavia Cristina Piovesan - PUC-SP

Gabriel de Jesus Tedesco Wedy – UNISINOS

Gabrielle Bezerra Sales Sarlet - PUCRS

Germano André Doederlein Schwartz – UNIRITTER

Gilmar Ferreira Mendes – Ministro do STF, Professor Titular do IDP e Professor aposentado da UNB

Gisele Cittadino - PUC-Rio

Gina Vidal Marcilio Pompeu – UNIFOR

Giovani Agostini Saavedra - Universidade Presbiteriana Mackenzie – SP

Guilherme Camargo Massaú – UFPel

Gustavo Osna - PUCRS

Hermes Zaneti Jr

Hermilio Pereira dos Santos Filho - PUCRS

Ivar Alberto Martins Hartmann - FGV Direito Rio

Jane Reis Gonçalves Pereira - UERJ

Juliana Neuenschwander Magalhães - UFRJ

Laura Schertel Mendes

Lilian Rose Lemos Rocha – Uniceub

Luis Alberto Reichelt – PUCRS

Luís Roberto Barroso – Ministro do STF, Professor Titular da UERJ, UNICEUB, Sênior
Fellow na Harvard Kennedy School,
Mônia Clarissa Hennig Leal – UNISC
Otavio Luiz Rodrigues Jr – USP
Patryck de Araújo Ayala – UFMT
Paulo Ricardo Schier - Unibrasil
Phillip Gil França - UNIVEL – PR
Teresa Arruda Alvim – PUC-SP
Thadeu Weber – PUCRS

Conselho Editorial Internacional

Alexandra dos Santos Aragão - Universidade de Coimbra
Alvaro Avelino Sanchez Bravo - Universidade de Sevilha
Catarina Isabel Tomaz Santos Botelho - Universidade Católica Portuguesa
Carlos Blanco de Moraes – Universidade de Lisboa
Cristina Maria de Gouveia Caldeira - Universidade Europeia
César Landa Arroyo - PUC de Lima, Peru
Elena Cecilia Alvites Alvites - Pontifícia Universidade Católica do Peru
Francisco Pereira Coutinho - Universidade NOVA de Lisboa
Francisco Ballaguer Callejón - Universidade de Granada - Espanha
Fernando Fita Ortega - Universidade de Valência
Giuseppe Ludovico - Universidade de Milão
Gonzalo Aguilar Cavallo – Universidade de Talca
Jorge Pereira da Silva - Universidade Católica Portuguesa
José João Abrantes – Universidade NOVA de Lisboa
José Maria Porras Ramirez - Universidade de Granada – Espanha
Manuel A Carneiro da Frada – Universidade do Porto
Paulo Mota Pinto – Universidade de Coimbra
Pedro Paulino Grandez Castro - Pontifícia Universidad Católica del Peru
Víctor Bazán - Universidade Católica de Cuyo

Paulo Caliendo
Denise Lucena Cavalcante
Luiz Antonio da Silva Bittencourt

(Organizadores)

Tributação, Tecnologia e Direitos Fundamentais

Prefácio
Deilton Ribeiro Brasil



Editora Fundação Fênix

Porto Alegre, 2021

Direção editorial: Ingo Wolfgang Sarlet
Diagramação: Editora Fundação Fênix
Capa: Editora Fundação Fênix

O padrão ortográfico, o sistema de citações, as referências bibliográficas, o conteúdo e a revisão de cada capítulo são de inteira responsabilidade de seu respectivo autor.

Todas as obras publicadas pela Editora Fundação Fênix estão sob os direitos da Creative Commons 4.0 –

[Http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR](http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.pt_BR)



Série Direito – 37

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (Orgs).

CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena; BITTENCOURT, Luiz Antonio da Silva (Orgs). *Tributação, Tecnologia e Direitos Fundamentais*. Porto Alegre, RS: Editora Fundação Fênix, 2021.

381p.

ISBN – 978-65-81110-28-4



<https://doi.org/10.36592/9786581110284>

Disponível em: <https://www.fundarfenix.com.br>

CDD – 340

-
1. Direito Tributário.
 2. Direitos fundamentais.
 3. Inteligência Artificial.
 4. Tecnologia.
 5. Tributação.

Índice para catálogo sistemático – Direito – 340

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Deilton Ribeiro Brasil..... 13

APRESENTAÇÃO

Os Organizadores..... 19

1. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR COM A FINALIDADE EXTRAFISCAL

Paulo Caliendo 21

2. ANÁLISE DAS AUTUAÇÕES TRIBUTÁRIAS ORIGINADAS DE ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL

Thiago Dayan..... 41

3. A TRIBUTAÇÃO DA RENDA INTERNACIONAL DO TRABALHADOR

Bruna Lietz; Gilberto Stürmer; Luiz Antônio da Silva Bittencourt 57

4. A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DAS PLATAFORMAS DIGITAIS DE SOFTWARE AS A SERVICE

Catharine Black Lipp João 79

5. A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL DOS VEÍCULOS ELÉTRICOS: UMA ANÁLISE DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL

Pedro Agão Seabra Filter 103

6. A TRIBUTAÇÃO DO INFLUENCIADOR DIGITAL: REFLEXÕES SOBRE TRANSPARÊNCIA E USO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NAS MÍDIAS DIGITAIS

Roberta Scalzilli 123

7. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA APLICAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS) COM ENFOQUE NA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	
<i>Martina Gaudie Ley Recena</i>	143
8. EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE ANTIDISCRIMINAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA OU COM DOENÇA GRAVE: ESTUDO DE CASO	
<i>Cíntia Teresinha Burhalde Mua</i>	161
9. O FUTURO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL NO BRASIL: DESAFIOS AO CUSTEIO E ARRECADAÇÃO FISCAL NA SOCIEDADE INFORMACIONAL	
<i>Beatriz Lourenço Mendes</i>	187
10. OS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS NA ERA DO CONSUMISMO: REFLEXÕES SOBRE AS ALKOHOL, TOBACCO E JUNK FOOD TAXES	
<i>Augusto Franke Dahinten</i>	201
11. POLÍTICA TRIBUTÁRIA E DESAFIOS DA PROTEÇÃO DE DADOS NA INDÚSTRIA 4.0	
<i>Susana Sbrogio'Galia</i>	211
12. STOCK OPTIONS: ELEMENTOS PARA AFASTAR A NATUREZA REMUNERATÓRIA	
<i>Diego Sena Bello</i>	245
13. TRIBUTAÇÃO, CONSUMO DIGITAL E PANDEMIA: A FISCALIDADE REGRESSIVA COMO PARADIGMA E PARADOXO NA SUPERAÇÃO (?) DA CRISE E OS CAMINHOS PARA UM NECESSÁRIO UPDATE TRIBUTÁRIO	
<i>Isaac Rodrigues Cunha</i>	271
14. TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA DIGITAL	
<i>Alan Jece Baltazar</i>	301

**15. TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: NOTAS E PERSPECTIVAS À LUZ DO
ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO**

Andressa de Bittencourt Siqueira 327

16. TRIBUTAÇÃO DOS TRABALHADORES NA GIG ECONOMY – O CASO UBER

Bóris Chechi de Assis..... 347

ORGANIZADORES..... 375

COLABORADORES..... 377

PREFÁCIO

É com muita alegria e júbilo que aceitei o convite para prefaciar esta enriquecedora obra coletiva organizada pelo Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silva, Profa. Dra. Denise Lucena Cavalcante e Doutorando Luiz Antônio da Silva Bittencourt, sendo necessário registrar neste momento em que tão importante trabalho vem a lume para divulgar o resultado de pesquisas científicas desenvolvidas no âmbito do PPGD da Pontifícia Universidade Católica de Porto Alegre, Rio Grande do Sul, para a comunidade jurídica.

O livro traz 16 (dezesseis) artigos com temas da maior relevância para o Direito envolvendo as temáticas de tributação e tecnologia onde procuraram perquirir soluções e equacionar as deficiências que surgem no âmbito dessa temática perpassando pelos desafios emergentes na época atual pois se irradiam sobre direitos fundamentais.

Indiscutivelmente, os leitores se sentirão motivados a prosseguir a leitura desses artigos, que estão alicerçados na reflexão teórica e em trabalhos empíricos, que se somam a valiosa produção científica, começando pelo primeiro artigo intitulado "**Limitações constitucionais ao poder de tributar com a finalidade extrafiscal**" de autoria de Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silva que tece importantes considerações sobre a doutrina clássica em Direito Tributário que contribuiu para estabelecer limites constitucionais do poder de tributar. Para o autor, houve uma expansão dos instrumentos fiscais para induzir comportamentos, estimular setores econômicos, incentivar e desincentivar condutas. Para ele a problemática está em definir e delimitar os contornos das limitações constitucionais ao poder de tributar com escopos extrafiscais no contexto do Estado Democrático de Direito.

O segundo texto "**Análise das autuações tributárias originadas de acordo de colaboração premiada sob a ótica constitucional**", de autoria de Thiago Dayan que tece um paralelo entre o poder que o Estado detém de usar as informações dos acordos de colaboração em desfavor dos delatores fazendo um contraponto entre a proteção constitucional do delator em matéria tributária e as autuações tributárias.

O terceiro artigo com o verbete **"A tributação da renda internacional do trabalhador"**, da lavra de Bruna Lietz, Gilberto Stürmer e Luiz Antônio da Silva Bittencourt partem do ponto em que a globalização é fenômeno que se consolidou em nível mundial e fazem uma percuciente análise da tributação sobre o Imposto de Renda de Pessoa Física do trabalhador residente no exterior fazendo-se uma análise prática sobre as condutas a serem adotadas por aqueles que deixam o Brasil, para trabalhar no exterior e evitar o fenômeno da bitributação.

O quarto artigo **"A tributação das operações das plataformas digitais de *software as a service*"**, de Catharine Black Lipp João, examina a guerra fiscal de competências entre Estados e Municípios para a cobrança de impostos decorrentes das operações das plataformas digitais. A autora analisa as regras de competência de cada imposto e a sua interpretação doutrinária e jurisprudencial, para verificar, diante da materialidade de cada exação, os argumentos e críticas pelos quais a competência para tributar estas operações seria do Estado, por meio da cobrança de ICMS, ou do Município, por meio do ISS. Por último, ainda apresenta algumas conclusões feitas no enfrentamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento, em 2021, das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5.659 e 1.945.

O quinto texto com o título **"A tributação extrafiscal dos veículos elétricos: uma análise do direito tributário como instrumento de tutela ambiental"**, de Pedro Agão Seabra Filter parte do princípio de que os veículos elétricos são realmente capazes de reduzir as chamadas pegadas antropocêntricas sobre os sistemas ecológicos, pondera-se sobre a aplicação dos mecanismos da extrafiscalidade tributária para o fomento do desenvolvimento sustentável e a proteção dos ecossistemas.

O artigo **"A tributação do influenciador digital: reflexões sobre transparência e uso da inteligência artificial nas mídias digitais"** é o resultado da pesquisa de Roberta Scalzilli que tece argumentos sobre as implicações tributárias do trabalho dos influenciadores digitais nas mídias sociais e a utilização de sistemas de inteligência artificial de forma eficiente e transparente. A autora tece considerações para que os algoritmos utilizados na fiscalização da atividade do influenciador digital para fins arrecadatórios sejam constantemente aperfeiçoados, contribuindo dessa maneira

para a segurança jurídica dos cidadãos em um contexto de transparência e legalidade.

O sétimo artigo intitulado **“Evolução histórica da aplicação do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) com enfoque na tributação do software na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”**, da lavra de Martina Gaudie Ley Recena, aborda a evolução do conflito de competência tributária existente entre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), com enfoque especial na definição de “serviços de qualquer natureza”. A autora centraliza a sua análise a partir das decisões proferidas nos RE 5.659 e 1.945, no ano de 2021, que trataram da aplicação do ISS ou ICMS em operações envolvendo *software*.

“Extrafiscalidade como instrumento de antidiscriminação sob a perspectiva da pessoa com deficiência ou com doença grave: estudo de caso”, de Cíntia Teresinha Burhalde Mua, elege o estudo de caso relativo à discriminação negativa por condição pessoal (doença grave), como critério para a recusa de contratação de seguro de vida. A autora, em um primeiro momento analisa elementos conceituais instrumentais ao estudo como a não-discriminação, antidiscriminação e o direito das minorias. No segundo momento tece considerações sobre a função antidiscriminatória da extrafiscalidade na proteção do direito das minorias.

Beatriz Lourenço Mendes, em **“O futuro da Previdência Social no Brasil: desafios ao custeio e arrecadação fiscal na sociedade informacional”** considera que a previdência é uma das políticas públicas de maior relevo nacionalmente, do ponto de vista econômico e demográfico. Para a autora, essa proteção social possui estrita relação com o cenário laboral, visto que depende do recolhimento de contribuições por parte de trabalhadores, empresas e pelo próprio Estado. Por fim, conclui que com o avanço inexorável das tecnologias de informação e comunicação (TICs), a possibilidade de discutir o futuro da previdência social do ponto de vista tributário, a partir da exploração de problemáticas e desafios para o equilíbrio do sistema previdenciário quanto ao orçamento fiscal.

O décimo trabalho com o verbete **“Os tributos extrafiscais na era do consumismo: reflexões sobre as *alkohol, tobacco e junk food taxes*”** de autoria de

Augusto Franke Dahinten examina os tributos em sua dimensão extrafiscal e o seu papel na era do consumismo. O autor inicia o texto comentando o fenômeno do consumismo como também a denominada de sociedade de consumo. Examina também os tributos e a sua importância enquanto ferramenta de intervenção e de política econômica e social. Por último, avalia a tributação aplicada com dimensão extrafiscal junto aos produtos considerados de consumo prejudicial, como o álcool, o tabaco, as bebidas açucaradas e os alimentos não saudáveis.

Por seu turno, a autora Susana Sbrogio'Galia aborda o tema "**Política tributária e desafios da proteção de dados na indústria 4.0**" tecendo considerações de como a transformação digital incrementou a Indústria 4.0 e converteu dados pessoais em patrimônio multidimensional do indivíduo. Entretanto, para a autora, os efeitos das normas protetivas quanto ao tratamento de dados pessoais repercutem de forma diferenciada nos variados ramos do Direito, notadamente naquilo que distingue o Direito Público do Direito Privado. Por fim, o trabalho analisa a política fiscal de tratamento de dados dos contribuintes, amparada no Direito Tributário e em normas protetivas de dados pessoais, com a finalidade de garantir a efetividade dos direitos fundamentais.

O décimo-segundo trabalho traz a temática "**Stock options: elementos para afastar a natureza remuneratória**", de Diego Sena Bello, que tem por objetivo analisar a divergência relativa à natureza jurídica das *Stock Options* (verba salarial ou indenizatória), bem como de avaliar os critérios adotados pelos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) à luz dos conceitos e normas da área trabalhista. O autor, também indica os elementos que encontram amparo jurídico para serem considerados no momento de análise da natureza jurídica das *Stock Options* bem como a aborda sobre o conceito técnico e a instrumentalização prática dos planos e a natureza jurídica dessa parcela, discorrendo sobre a divergência de interpretação existente entre a doutrina e a jurisprudência trabalhista e os julgados do CARF.

O décimo-terceiro trabalho com o título "**Tributação, consumo digital e pandemia: a fiscalidade regressiva como paradigma e paradoxo na superação (?) da crise e os caminhos para um necessário update tributário**" da lavra de Isaac Rodrigues Cunha que tece considerações sobre o crescimento do comércio digital

durante a pandemia da Covid-19 o que gerou grande circulação de valores, ainda que de modo totalmente virtual, não alcançados pela tributação clássica. Em seu estudo o autor procura apontar possíveis “atualizações” de que necessita o arcabouço jurídico em matéria de tributação do consumo em geral diante da magnitude da Economia Digital evitando-se, quedas arrecadatórias em especial em períodos de crises nas quais seja fundamental a atuação do Estado como vetor de políticas públicas.

O texto **“Tributação da herança digital”**, do autor Alan Jece Baltazar, parte do advento e a utilização da *internet* que criou uma infinidade de novos bens, denominados de bens digitais. E tais bens, quando seu titular falece, resulta num espólio digital, chamado de herança digital. Para o autor, tal acervo apresenta um aspecto de extrema relevância, qual seja, a possibilidade da incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação (ITCMD). Conclui-se que ainda não se mostra permitido a cobrança do tributo em comento.

O décimo-quinze trabalho com o verbete **“Tributação dos serviços digitais: notas e perspectivas à luz do ordenamento jurídico brasileiro”** é o resultado da pesquisa de Andressa de Bittencourt Siqueira que aborda os novos desafios impostos à tributação no contexto do desenvolvimento tecnológico e inovativo, para além do fenômeno da digitalização. A autora suscita dois problemas de pesquisa. O primeiro, perquire de que maneira o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro realiza a tributação de serviços digitais. O segundo, tem por objetivo identificar de que modo o modelo de tributação atual brasileiro, bem como as propostas de alteração deste, se situam no contexto global de tributação da economia digital. A autora, conclui que não é prudente levar a cabo a tributação dos serviços digitais no Brasil, sem uma compreensão mais ampla do fenômeno e da complexidade das normas brasileiras. Para ela, da latente internacionalização da prestação de serviços, sobretudo os digitais, emerge a necessidade de um arcabouço normativo que compatibilize e harmonize normas tributárias em múltiplos níveis.

O décimo-sexto e derradeiro texto **“Tributação dos trabalhadores na GIG ECONOMY – o caso Uber”**, de Bóris Chechi de Assis, cuida dos regimes de tributação dos trabalhadores da *gig economy* no Brasil, mais especificamente com relação à plataforma Uber. O autor discute possível enquadramento dos trabalhadores das

plataformas intermediárias laborais, mais especificamente no caso da Uber, ao tecer considerações sobre a possível natureza autônoma ou subordinada da relação jurídica. Ele discute, também, a relação entre tributação e trabalho, partindo-se de um ponto de vista sistêmico do ordenamento jurídico e do estado de bem-estar social. Por último, traz à colação caso análogo ocorrido na Inglaterra e as consequências do reenquadramento jurídico-laboral dos trabalhadores da Uber no campo do direito tributário.

Postas essas breves explicações e explanações, a permitirem aflorar as características tão incomuns para uma obra que objetiva descortinar a forma de pensar, interpretar e aplicar as normas jurídicas, no contexto dialógico da Tributação, tecnologia e direitos fundamentais, em busca de soluções a certos problemas enfrentados pela sociedade globalizada, é que se recomenda vivamente a proveitosa leitura.

De Barbacena(MG) para Porto Alegre(RS), 11 de outubro de 2021.

Deilton Ribeiro Brasil.

Pós-Doutor em Direito pela Università degli Studi di Messina, Itália. Doutor em Direito pela Universidade Gama Filho-RJ. Professor da Graduação e do PPGD - Mestrado em Proteção dos Direitos Fundamentais da Universidade de Itaúna (UIT); Faculdades Santo Agostinho (FASASETE-AFYA) e Faculdade de Direito de Conselheiro Lafaiete (FDCL). Professor visitante do PPGD da Universidade de Caxias do Sul (UCS). CV: <http://lattes.cnpq.br/1342540205762285>. <https://orcid.org/0000-0001-7268-8009>. E-mail: deilton.ribeiro@terra.com.br

APRESENTAÇÃO

É com imensa satisfação que trazemos ao público do Direito Tributário esta coletânea produzida com o esforço conjunto dos Programas de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (conceito 6 da CAPES), com apoio do PPGD, da Universidade Federal do Ceará.

Trata-se de mais um resultado da profícua **Rede de Pesquisas em Direito Tributário, Tecnologia e Direitos Fundamentais**, composto pelos PPGDs da PUCRS, UFC, UERJ, UFSC e IDP.

A proposta da obra foi resultado das pesquisas dos alunos dos programas de pós-graduações dessas instituições e que, com temas novos e atuais, buscaram trazer ao público em geral, uma forma de analisar o Direito Tributário e sua essencial e necessária interface com os direitos fundamentais e a tecnologia.

Cada artigo traz reflexões relevantes, frutos dos fervorosos debates ocorridos durante o ano letivo de 2021. Pelos textos ora apresentados, destacam-se inovações que refletem uma perspectiva contemporânea de aprimoramento do Direito Tributário, adotando a necessária percepção das mudanças comportamental e estrutural decorrentes da era digital.

A presente coletânea traz uma contribuição singular para a área jurídica, demonstrando que há um caminho a perquirir por todos aqueles que se dedicam a repensar o Direito em suas mais variadas interfaces. As novidades aqui trazidas é um estímulo para todo pesquisador, servindo, inclusive de fonte de pesquisa para quem desejar um aprofundamento nos temas aqui abordados.

Também se faz necessário destacar que, além da grande preocupação com a fundamentação teórica da matéria abordada em cada capítulo, os autores tiveram a preocupação em realizar uma análise a partir de uma aplicação prática do Direito, o que engrandece a presente obra, pois alcança tanto a aqueles investigadores do Direito quanto também os seus operadores.

Ademais, os artigos refletem a posição pessoal de cada autor, que com liberdade de pensamento, apresenta a sua proposta de reflexão a partir de um referencial teórico prévio, sendo conscientes de que o Direito se constrói com a

evolução social e com as respostas que os investigadores vão apresentando para cada transformação.

Esta coletânea, portanto, se reveste de marcante característica inovadora, interdisciplinar, interinstitucional, ineditismo nas pesquisas, originalidade nas abordagens, participação ativa de pesquisadoras e representatividade nacional.

Sendo assim, só por essas breves considerações, esta obra já denota uma grandeza para o campo teórico e prático, cumprindo um papel relevante dentro do campo de investigação sobre o Direito Tributário, Tecnologia e Direitos Fundamentais.

Assim, desejamos a todos uma prazerosa e profícua leitura.

Porto Alegre/Fortaleza, 11 de outubro de 2021.

Os organizadores.

Prof. Dr. Paulo Caliendo.
PPGD PUCRS.

Prof. Dra. Denise Lucena Cavalcante.
PPGD UFC.

Prof. Msc. Luiz Bittencourt.
PPGD PUCRS.

1. LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR COM A FINALIDADE EXTRAFISCAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-01>

Paulo Caliendo¹

RESUMO

A doutrina clássica em Direito Tributário delimitou e consolidou os limites constitucionais ao poder de tributar de modo muito consistente. Os novos desenvolvimentos na tributação expandiram os instrumentos fiscais para induzir comportamentos, estimular setores econômicos, incentivar e desincentivar condutas. O problema deste artigo está em definir e delimitar as limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidades extrafiscais. Quais são os limites ao poder de tributar com finalidade extrafiscal? Assim, se pretende investigar e analisar quais são os princípios que o orientam; bem como, determinar como Estado ordena, intervém e promove os direitos fundamentais em Estado Democrático de Direito, por meio do uso de instrumentos tributários.

1 INTRODUÇÃO

O problema do presente texto é tratar dos limites constitucionais ao poder de tributar com finalidades extrafiscais. Quais são os limites ao poder de tributar com finalidade extrafiscal? Quais são os princípios que o orientam? Em suma, como o Estado ordena, intervém e promove os direitos fundamentais em Estado Democrático de Direito, por meio do uso de instrumentos tributários².

¹ Graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. É Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 "Direito Tributário e Análise Econômica do Direito", publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF, do Curso de Direito Tributário, 3ª. edição, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

² O presente artigo é um resumo do trabalho publicado CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal. 2013, n. 33. Nomos: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC. Acesso em 17.09.2021.

A tributação historicamente tem sido pensada sob a ótica da fiscalidade, ou seja, como forma de financiamento do Estado e custeio de suas atividades principais. Em período recente o Estado adquiriu novas funções, tais como promover direitos fundamentais prestacionais (educação, saúde, habitação, meio ambiente equilibrado, etc.) e corrigir falhas de mercado. Para além de suas funções clássicas, novas e mais complexas atividades têm se somado, exigindo uma resposta sobre como compatibilizar estas novas funções com o texto constitucional.

As funções clássicas exigiam o financiamento do Estado por meio de tributos e uma proteção passiva dos direitos fundamentais à liberdade e propriedade. As novas funções exigirão uma atitude positiva onde a tributação será concebido como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos. A tributação extrafiscal tem sido compreendida como um instrumento de reforma social ou de desenvolvimento econômico; redistribuindo renda ou intervindo na economia. Ao lado desta aparente virtuosidade da ação do Estado corrigindo falhas sociais ou de mercado, diversas vozes levantaram dúvidas deveras pertinentes: será que o Estado não poderia sofrer a captura de grupos de pressão e ao invés de produzir uma ação virtuosa transfira recursos públicos para grupos privados (fenômeno rent-seeking)? Será que o Estado não poderia ser capturado por comportamentos oportunistas de redução de compromisso social, de entregas com base na fruição de bens públicos (dilema do carona ou free-rider)? Será que simplesmente o Estado não sabe como escolher bem, não por motivos de má-fé, mas simplesmente porque não detém todas informações do sistema econômico (limitação informacional), acarretando mais danos do que benefícios em sua atuação?

Estabelecer os limites constitucionais à utilização extrafiscal da tributação é um dos problemas centrais do constitucionalismo moderno. Afinal este instrumento de promoção econômica e social não pode ferir a essência dos direitos que deseja preservar. Não se pode aceitar que para atingir finalidades louváveis do ponto de vista constitucional sejam pisoteados os direitos fundamentais do contribuinte.

2 EXTRAFISCALIDADE: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO NO SISTEMA CONSTITUCIONAL

O problema da extrafiscalidade não é novo e nem passou despercebido pelos fundadores da teoria jurídica-tributária, tais como Emmanuelli Morselli, Edward Selligman, Aliomar Baleeiro, entre tantos outros. Cabe lembrar que uma das primeiras obras sobre o tema foi escrita por Mario Pugliese em 1932, intitulada "As finanças públicas e sua função extrafiscal nos Estados Modernos" (*La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*)³.

O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Esta superexposição do conceito ao invés de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornou-o ainda mais ambíguo, vago e incerto. De tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes doutrinadores⁴.

Em nossa opinião trata-se de um conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico, mas que exige uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que a sua complexidade possa voltar a trazer benefícios à teoria jurídica. Torna-se imperioso diferenciar conceitos próximos, sentidos diversos e planos de análise distintas, sob pena de impedir a correta utilização do mesmo. Desse modo, vive a doutrina um grave momento de confusão conceitual sobre a utilização sem critério claro em seus termos tais como: externalidades, efeitos extrafiscais, tributos extrafiscais e princípios atinentes, em um verdadeiro sincretismo teórico, ou seja, com a mistura de temáticas tão diversas como política fiscal, economia pública e Direito Tributário.

As externalidades referem-se ao conceito criado pelos economistas Marshall e Celil Pigou para se referirem aos efeitos e consequências dos atos dos agentes

³ Cf. PUGLIESI, Mario. *La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni*. Padova: CEDAM, 1932.

⁴ Sobre o assunto veja-se a excelente tese de pós-doutoramento de CAVALCANTE, Denise Lucena. *Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental*. In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiner. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros**. São Paulo: Almedina, 2012, p. 176.

econômicos, dentre os quais se incluem o governo. Estes efeitos podem ser benéficos ou prejudiciais, dependendo de como se realizem. Assim, tratam-se de temas relacionados à economia e não diretamente ao Direito. O sistema jurídico recebe estas informações e as processa em sua linguagem própria, característica da normatividade jurídica. A externalidade é evento no mundo econômico que ingressa no Direito como proposição que irá compor determinado fato jurídico ou sentido de norma tributária. Difere claramente da extrafiscalidade, visto que esta remete às normas jurídicas de competência tributária que visam a ordenação pública, a intervenção econômica ou redistribuição de renda, como o propósito específico de promover os direitos fundamentais previstos no texto constitucional.

O texto constitucional, as normas gerais em Direito Tributário e o CTN não estabeleceram um conceito legal ou constitucional explícito sobre a extrafiscalidade, de tal modo que este deve ser construído a partir do sentido dos dispositivos constitucionais. Tal situação implica em aumento de incerteza sobre este conceito, bem como na insegurança sobre a sua utilização abusiva ou insuficiente. Na ausência de delimitação constitucional clara a preferência do intérprete deve estar na prevalência da esfera da liberdade sobre a esfera da intervenção, bem como na proteção contra as normas que exijam sacrifícios indevidos.

Diversos são os conceitos utilizados para definir a extrafiscalidade, dentre os quais podemos citar conceitos mais restritivos e outros mais amplos. O conceito restritivo da extrafiscalidade a compreende como fenômeno que se refere as normas jurídicas que autorizam competência tributária ordenadora, interventiva ou redistributiva, enquanto, a seu conceito ampliado o compreende como dimensão finalista do tributo incorporando os efeitos extrafiscais das normas tributárias na própria natureza dos tributos. Esta última concepção tomada em toda a sua radicalidade permitiria a ampliação da ação indutora do Estado, para além dos limites expressamente previstos no texto constitucional.

Entendemos que o CF/88 optou claramente por uma interpretação restritiva deste conceito.

São elementos caracterizadores da extrafiscalidade: i) fim constitucional pretendido; ii) meio utilizado e a iii) técnica adotada. Dessa forma, o fim constitucional pretendido deve estar expresso no texto constitucional e objetiva a

realização das finalidades da Ordem Constitucional ou Social (família, cultura, meio ambiente, etc.). Não é a destinação do recurso ou a técnica utilizada que determina a natureza da norma extrafiscal, mas a sua finalidade constitucional. A extrafiscalidade econômica, assim, pretende realizar determinado desiderato constitucional previsto na ordem econômica (art. 170 da CF/88); a extrafiscalidade ambiental os objetivos para a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225 da CF/88)⁵, entre outros.

O meio a ser utilizado é dado pela ordenação, intervenção ou pela redistribuição de renda. A ordenação, ou seja, o uso de mecanismos administrativos-fiscais de proteção do interesse público foi um dos primeiros meios extrafiscais estudados pela doutrina. Edwin Seligman que foi um dos fundadores teóricos das finanças públicas norte-americanas observou com precisão este fato. Em sua época existiu um grande debate no continente europeu e nos EUA sobre as receitas públicas e a classificação dos tributos e as suas funções. Antecipando em muito os debates posteriores observava o autor em seu clássico "Ensaio sobre a Tributação" (*Essays in Taxation*)⁶ sobre a distinção entre o poder de tributar (*power to tax*) e o poder de polícia (*police power*), onde afirmava que a distinção das receitas não deveria decorrer de sua função precípua, se arrecadatória (*primarily for revenues*) ou regulatória (*for regulation*); mas se almeja benefícios específicos (*special benefits*) ou gerais (*common benefits*), em uma distinção que se tornaria famosa posteriormente com os estudos de Gianinni.

Um exemplo de extrafiscalidade com finalidade ordinatória está na progressividade extrafiscal do IPTU progressivo como instrumento de política urbana, previsto no art. 182, § 4º, inc. II da CF/88. Neste caso, o imposto tem por objetivo punir o mal uso da propriedade urbana, mediante não-utilização, subutilização ou não-edificação, conforme a política urbana. A tributação neste caso não pretende realizar uma intervenção na economia, mas adequar os comportamentos perante as normas objetivas do ordenamento jurídico.

A intervenção ocorre por meio de mecanismos indutores ou desestimuladores de determinados comportamentos de agentes econômicos. A redistribuição de

⁵ Cf. CAVALCANTE, Denise Lucena. Op. cit.

⁶ Cf. SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Essays in Taxation**. Macmillan & co., Ltd. 1913, p. 402 e 403.

renda ocorre por meio da transferência fiscal de recursos entre indivíduos, em uma modalidade reformadora da realidade social. Podemos afirmar que enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios interventivos pretendem corrigir determinadas falhas de mercado e os meios redistributivos visam a reforma social, corrigindo as falhas sociais.

Existem diversas técnicas utilizadas com o propósito de alcançar os fins constitucionais, aplicando os meios previstos em lei. As técnicas são instrumentos normativos vinculados ao meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. São exemplos de técnicas⁷: a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais⁸, reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros⁹. O instrumento técnico permitirá a indução de determinados comportamentos tornando a carga fiscal menor ou desincentivando tornando-a mais gravosa.

Existem tributos, entretanto, que possuem finalidade extrafiscal claramente definida no ordenamento jurídico, de tal modo que este incorpora estas características como parte de sua estrutura normativa. Como exemplo poderíamos citar o IOF, o IPI, o II e o IE que possuem como finalidade relevante regular determinado setor econômico (mercado financeiro, industrial ou comércio exterior). Estes impostos não possuem natureza extrafiscal, dado que sua natureza não difere dos demais impostos, contudo, estão sujeitos a um regime constitucional extrafiscal próprio que lhes justifica o fato de serem exceção ao princípio da legalidade, da anterioridade e da periodicidade mínima, bem como utilizarem-se de instrumentos de técnica fiscal de incentivo ou desincentivo aos seus respectivos setores (seletividade, ex-tarifário, entre outros). Dessa forma, podemos considerá-los como impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal.

⁷ Artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal: "2 - São benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta, as amortizações e reintegrações aceleradas e outras medidas fiscais que obedeçam às características enunciadas no número anterior".

⁸ Sobre a natureza das isenções veja-se COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária** (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2003, p. 218-219.

⁹ Cf. TÔRRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. **Extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.

Igualmente relevante é a distinção sobre os distintos planos de análise: economia pública, política tributária, Direito Tributário e técnica fiscal. O estudo da extrafiscalidade, apesar de conectado com diversos planos do conhecimento, não recebe o mesmo sentido e estrutura de modo uniforme. Cada uma destas dimensões possui seu próprio objeto, problema, linguagem e método, sendo natural que a extrafiscalidade receba significações diversas. A economia pública irá se preocupar especialmente com os efeitos fiscais das normas tributárias sobre a criação, distribuição e redistribuição de bens. A política tributária irá verificar quais são as finalidades constitucionais e como encontrar mecanismos para alcançar estas finalidades. Ao Direito Tributário caberá o estudo das normas de competência extrafiscal, enquanto a técnica fiscal irá questionar sobre os eficientes mecanismo indutores, redistributivos ou ordenadores do bem estar social.

3 REGIME CONSTITUCIONAL DA EXTRAFISCALIDADE.

A idéia de tributos com finalidade indutora já existiam entre os primeiros teóricos do Direito Tributário, dentre os quais podemos destacar os estudos de Giannini¹⁰.

Cabe questionar quais são os princípios que regem a extrafiscalidade?

Uma tentação simplificadora seria imaginar que os tributos com função fiscal estão submetidos ao princípio da isonomia, enquanto que a extrafiscalidade é limitada pelo princípio da proporcionalidade. Este entendimento decorre da compreensão de que o princípio da proporcionalidade trata da correta adequação entre os meios escolhidos e os fins pretendidos pela norma tributária. Assim, se as finalidades são extrafiscais então a proporcionalidade indicaria os parâmetros para a correta utilização de meios e técnicas extrafiscais na promoção dos direitos fundamentais. Tal argumento é falso. Tanto a fiscalidade, quanto a extrafiscalidade se submetem inquestionavelmente ao princípio da isonomia. A eleição de uma norma de incentivo fiscal de um setor econômico sem a correta justificativa discriminatória

¹⁰ Cf. GIANINNI, A. D. **Instituciones de derecho tributário**. Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1957.

será afastado por ofensa ao princípio da igualdade e não pela ofensa à proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade, contudo, possui importante função de controle normativo no caso de restrições de direitos fundamentais, por meio da aplicação dos critérios da necessidade, da adequação e da proporcionalidade em sentido estrito.

Em nossa opinião a extrafiscalidade recebe proteção multidimensional, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o princípio da subsidiariedade.

O critério da necessidade nos informa, de modo geral, que a atuação extrafiscal é auxiliar e deve ocorrer somente de modo subsidiário¹¹, quando outros meios não-fiscais não possam ser utilizados. Igualmente merece destaque o fato de que estes somente poderiam ser lançados quando a própria sociedade não regular corretamente seus interesses ou quando a regulação não seja prejudicial ou ineficiente. Assim, o critério da necessidade tem o seu conteúdo essencial vinculado a noção de subsidiariedade, ou melhor, o conteúdo essencial do critério da necessidade decorre do princípio da subsidiariedade.

O núcleo essencial do princípio da subsidiariedade decorre da valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos não está longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos

¹¹ No mesmo sentido entende Andrei Pithen Velloso que: "a despeito de se tratar de um controle complexo, é aconselhável empreendê-lo antes que o da necessidade da medida ante meios fiscais alternativos, pois a tributação extrafiscal é, em princípio, meio subsidiário perante as medidas não fiscais: as finalidades alheias à imposição devem ser buscadas, em regra, mediante os institutos e formas dos respectivos ramos jurídicos, e não do Direito Tributário", VELLOSO, op. cit., p.314. Igualmente afirma corretamente o autor que: "o recurso à criação de normas tributárias extrafiscais deve ser uma solução de ultima ratio – e não a regra"; VELLOSO, op. cit., p.314. Não cabe, contudo, em nosso entender, à proporcionalidade realizar o exame de necessidade dos fins pretendidos, mas ao controle de que os meios utilizados são os menos gravosos e menos restritivos à liberdade e igualdade.

custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

No Direito Constitucional brasileiro o princípio não se encontra claramente disciplinado, contudo, se analisarmos o texto constitucional veremos claramente uma restrição das competências tributárias estabelecendo uma atuação subsidiária na ordem econômica. Determina o art. 173 que: "Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei."

De igual modo estabelece o texto constitucional que a ordem econômica é fundada na "[...] na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, [...]".

O texto constitucional quando trata das normas de indução econômica afirma que o uso de funções estatais de incentivo devem estar previstas em lei e possuem eficácia meramente indicativa para o setor privado, assim dispõe a CF/88 que: "Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado."

O art. 174 da CF estabelece um regime constitucional claro para as normas indutoras, inclusive para a extrafiscalidade, prevendo:

- i) exigência formal de lei autorizativa (elemento formal);
- ii) eficácia geral indicativa (eficácia limitada);
- iii) atividade administrativa-normativa vinculada ao elemento formal e a eficácia restrita e;
- iv) valorização constitucional axiológica da iniciativa privada como fundamento da ordem econômica.

Estes fundamentos ensejam a compreensão de que:

- não existe no sistema constitucional nacional uma cláusula geral autorizativa de instituição de tributos com finalidade extrafiscal, devendo esta atuação estar prevista em lei e possuir justificativa relevante para que supere a exigência de que função estatal deva ser meramente indicativa;

- a atividade indutora do Estado na Ordem Econômica, inclusive por meio de tributos extrafiscais, é subsidiária à atuação privada, ou seja, acessória e auxiliar, sob pena de desvalorização dos preceitos básicos do ordenamento nacional;
- no caso de ponderação ou conflito entre a necessidade da atuação estatal e da livre iniciativa deverá ser privilegiada a esfera privada de atuação dos agentes privados na Ordem Econômica, inclusive com o direito público subjetivo de não terem as suas escolhas formal ou substancialmente induzidas indevidamente, inclusive por meio da extrafiscalidade.

Não há como se admitir no modelo constitucional brasileiro a existência da assunção pigouviana de que a existência de ineficiências (externalidades) em todos os setores privados implique lógica e necessariamente na impossibilidade de solução por meio de arranjos privados, exigindo e justificando sempre a atuação estatal como forma de superação de divergências privadas por meio de extraordinários incentivos ou desincentivos ('extraordinary encouragements' or 'extraordinary restraints'). A tese contrária (competência autorizativa indutora irrestrita) somente pode ser defendida com elevado grau de politização e alargamento do sentido do texto constitucional.

Note-se que a atribuição de normas de competência fiscal ou extrafiscal deve ocorrer de modo expresse, tal como no art. 170 da CF/88, que determina a utilização de tratamento favorecido das micro e pequenas empresas e no tratamento diferenciado para a defesa do meio ambiente.

Outro setor claramente eleito pelo texto constitucional é o de exigência do adequado tratamento ao ato cooperativo (art. 146, inc. III, alínea "c" da CF/88). Salvo a defesa ambiental, microempresas e cooperativas, são taxativos os demais casos de autorização constitucional expressa, indicando uma vedação constitucional para uma autorização genérica à extrafiscalidade.

Assim poderíamos questionar quais seriam os princípios e regras que regem os limites formais e materiais ao poder de tributar com finalidade extrafiscal?

4 LIMITAÇÕES FORMAIS AO PODER DE TRIBUTAR COM FINALIDADE EXTRAFISCAL

São princípios constitucionais que regem a extrafiscalidade: princípio da segurança jurídica, princípio da legalidade, da anterioridade, da periodicidade mínima e da publicidade.

Não pode a extrafiscalidade justificar a ofensa ao princípio da segurança jurídica, sob pena de ofensa direta ao texto constitucional.

O princípio da segurança jurídica exige a vedação à incidência de tributos a fatos que firam as expectativas legítimas dos contribuintes, sua boa-fé ou a estabilidade das relações jurídicas. Um dos exemplos está na vedação de tributos retroativos, ou seja, a fatos geradores anteriores ao início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado (art. 150, inc. III, a, da CF). A proteção dos fatos geradores anteriores à cobrança de tributos é um dos direitos fundamentais do contribuinte mais importantes, visto que preserva a sua segurança, seus direitos e a sua propriedade.

A proteção do contribuinte contra "tributos-surpresa" possui o efeito reflexo de garantir a confiança do contribuinte no sistema tributário e reforça a legitimidade geral do sistema de distribuição da distribuição de encargos fiscais. Desse modo, se o contribuinte acompanhar a evolução e as justificações públicas para o aumento de tributos, presume-se que irão diminuir as resistências à tributação. Por óbvio que somente este fator não é capaz de eliminar os questionamentos à tributação, especialmente quando as normas demonstram elevado grau de injustiça na distribuição de encargos fiscais ou quando o sistema político ou social são altamente injustos.

Um dos exemplos desse caso ocorre na cobrança retroativa de tributos protegidos inicialmente por benefícios fiscais, especialmente quando estes são declarados inconstitucionais, apesar da boa-fé do incentivado. Imagine-se um contribuinte que venha a usufruir de benefícios fiscais aparentemente legais e constitucionais e estes são declarados posteriormente como ilegítimos, poderia o fisco cobrar o principal mais multa dos contribuintes? Cremos que não, em respeito ao princípio da confiança legítima.

O Princípio da Legalidade, por sua vez, é a norma geral para instituição ou majoração de tributos, de tal modo que a sua inobservância acarreta a inconstitucionalidade do ato normativo (decreto, portaria, etc.). Está previsto no art. 150, inc. I da CF tem por objetivo vedar a instituição ou a majoração de tributos sem lei que estabeleça.

São exceções constitucionalmente autorizadas ao princípio da legalidade o uso de decretos com o sentido de facilitar o uso de instrumentos de regulação de determinadas políticas públicas, tais como política industrial (IPI); financeira (IOF); importação (II) e exportação (IE).

5 LIMITAÇÕES MATERIAIS AO PODER DE TRIBUTAR COMO FINALIDADE EXTRAFISCAL

O princípio da isonomia é um dos pilares fundamentais do sistema constitucional brasileiro e é impossível compreender o sistema tributário nacional sem ressaltar a relevância deste para todo ordenamento. Ele se dirige não apenas a garantir a igualdade de todos perante a lei, mas igualmente a igualdade de todos na lei.

O seu fundamento constitucional pode ser encontrado inicialmente do no próprio princípio da igualdade, previsto na CF em seu art. 5º, que assim preceitua:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

O sistema constitucional admite expressamente as seguintes discriminações legítimas:

- i) no combate às desigualdades sociais:
- ii) desigualdades regionais:
- iii) em função do tipo de empresas:
- iv) incentivos sociais para grupos: família, criança, lazer,
- v) extrafiscalidade econômica:

Este princípio se espalha por todo o ordenamento jurídico e se constitui em um dos pilares do sistema jurídico tributário, sem ele toda a coerência interna do sistema se esvai, dando a origem a sistemas parciais de tributação, eivados de privilégios e gravames discriminatórios. Podemos dizer que este princípio é uma das maiores garantias jurídicas da coerência material do sistema tributário nacional¹².

As únicas discriminações legítimas são aquelas derivadas de formas de incentivo a determinados grupos sociais e ao combate de desigualdades sociais e econômicas¹³. Do mesmo modo, a extrafiscalidade econômica pode recomendar, em prol da aplicação eficaz do princípio da neutralidade fiscal que determinados comportamentos econômicos recebam um tratamento favorecido em prol de uma melhor regulação ou intervenção no mercado. Assim, pode ser coerente que um determinado setor econômico seja mais fortemente tributado do que outro em função de uma lógica econômica de desenvolvimento¹⁴. Este entendimento poderia justificar que as importações fossem mais ou menos tributadas, conforme fosse conveniente ingressar ou não mais produtos estrangeiros, para combater a inflação ou a desindustrialização do país, conforme o caso.

¹² Cf. TIPKE, Klaus. **Von der formelen zur Materiellen Tatbestandslehre**. Steuer und Wirtschaft, 1993. P. 105-113.

¹³ Para um panorama abrangente do regime aplicável ao ICMS veja-se MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS. Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 2009.

¹⁴ RMS 37652 / MS. Decidiu-se nesse caso que: "5. O princípio da igualdade defendido pela recorrente deve ser relativizado pelo princípio da capacidade contributiva, de modo que seja atribuído a cada sujeito passivo tratamento adequado à sua condição, para minimizar desigualdades naturais. 6. A ordem pleiteada não pode ser concedida, pois, caso a postura extrafiscal do Estado não fosse permitida, a recorrente teria o direito ao benefício fiscal em questão e passaria a uma situação de maior vantagem em relação às demais pequenas empresas do setor de carnes. 7. É plenamente razoável e proporcional a restrição imposta pelo § 1º do art. 13-A do Decreto Estadual n. 12.056, de 2006, do Estado do Mato Grosso do Sul, que exclui os grandes frigoríferos exportadores do regime diferenciado do crédito presumido, até porque já possuem isenção de ICMS nas exportações devido à previsão constitucional. 8. A extensão dos benefícios fiscais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes".

Poderíamos afirmar que a extrafiscalidade antes de afastar o princípio da isonomia tributária se constitui em um mecanismo de correção ou de ajuste fino utilizado pelos instrumentos de política fiscal para garantir o objetivo constitucional de combate às desigualdades sociais, econômicas ou regionais. Igualmente deve ser considerados preferencialmente as formas de estímulo lineares, horizontais ou uniformes perante as formas seletivas, verticais e discricionárias de setores econômicos. A política econômica antes de pensar em apoiar determinado setor econômico (p. ex.: naval) deveria apoiar a todos e permitir que o mercado delimitasse quais os setores mais competitivos. O auxílio seletivo deveria ser uma exceção claramente delimitada e justificada, como por exemplo na indústria nascente de software ou espacial.

O princípio da capacidade contributiva possui natureza essencialmente fiscal, ou seja, pretende distribuir os encargos fiscais na comunidade em conformidade com a capacidade econômica que cada um possua para suportar os tributos. A extrafiscalidade por sua vez pretende impor a tributação com base em outros critérios, especialmente a regulação, a promoção, o incentivo e o desincentivo de determinada conduta. Assim, extrafiscalidade está relacionada ao estímulo de políticas de governo, tais como o incentivo a certa política industrial, familiar, econômica, entre outras.

Na extrafiscalidade a modulação na aplicação normativa ocorre por meio da conformidade entre as finalidades extrafiscais almejadas e capacidade econômica do beneficiado/afetado. O tributo neste caso, geralmente, tem a função de substituir um gasto public (tax expenditure) e geralmente os governos entendem este como uma despesa pública¹⁵. Dessa forma, um incentivo fiscal teria o mesmo efeito de um subsídio, ou seja, de um auxílio financeiro direto ao contribuinte¹⁶. O que interessa ao caso não é se o contribuinte tem capacidade contributiva para suportar um

¹⁵ Artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal: “3 - Os benefícios fiscais são considerados despesas fiscais, as quais podem ser previstas no Orçamento do Estado ou em documento anexo e, sendo caso disso, nos orçamentos das Regiões Autónomas e das autarquias locais”.

¹⁶ A doutrina alemã considera os benefícios fiscais como formas de subvenções indiretas ou ocultas (indirekte oder versteckte Subventionen) Conforme lembra Andrei Pithen Velloso, ver in VELLOSO, op. cit., p. 309. Veja-se KREUSSLER, Horst. **Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen**. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.

determinado ônus fiscal, mas se possui capacidade econômica para alcançar as finalidades econômicas propostas normativamente.

A extrafiscalidade afasta em determinadas situações o princípio da capacidade contributiva, visto que determinado setor é incentivado e outro não, mesmo que possuam a mesma condição contributiva. Deve a extrafiscalidade respeitar o princípio da capacidade contributiva? Cremos que sim, fundamentalmente no plano geral, ou seja, no momento de escolha do setor a ser incentivado, do alcance da diferenciação e das técnicas utilizadas de tal modo que não ocorram distinções de tratamento injustificadas e que prejudiquem a aplicação do princípio da capacidade contributiva como princípio norteador da tributação da renda. Novamente tanto o princípio da subsidiariedade (limitação de competência), da isonomia (limitação material) e da proporcionalidade (correção pelo exame de necessidade) serão chamados à concretização dos valores constitucionais.

Igualmente, a extrafiscalidade deve obedecer ao princípio da vedação de confisco prevista no art. 150, inc. IV da CF. Este princípio possui características acentuadas de um verdadeiro princípio, visto que pode entrar em conflito com outros princípios, bem como exige a presença de outros subprincípios para que possa ser devidamente aplicado.

A extrafiscalidade deve igualmente obedecer ao princípio da proteção da livre concorrência em matéria fiscal¹⁷. Como bem observou Maria de Fátima Ribeiro os incentivos fiscais devem levar em consideração não apenas os benefícios gerados, mas igualmente os prejuízos que podem causar a longo prazo. Assim, ao tentar financiar a atividade privada estas medidas podem não apenas impedir melhorias no sistema social, mas igualmente distorcendo os propósitos constitucionais¹⁸.

¹⁷ Cf. Estatuto dos Benefícios Fiscais de Portugal: "Artigo 6.º. Carácter genérico dos benefícios fiscais; Respeito pela livre concorrência. 1 - A definição dos pressupostos objectivos e subjectivos dos benefícios fiscais deve ser feita em termos genéricos, e tendo em vista a tutela de interesses públicos relevantes, só se admitindo benefícios de natureza individual por razões excepcionais, devidamente justificadas no diploma que os instituir. 2 - A formulação genérica dos benefícios fiscais deve obedecer ao princípio da igualdade, de modo a não falsear ou ameaçar falsear a concorrência".

¹⁸ Cf. • RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência In RIBEIRO, Maria de Fátima; QUEIROZ, Mary Elbe; CAVALCANTE, Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiner. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros**. São Paulo: Almedina, 2012, p. 311.

CONCLUSÕES

1. A extrafiscalidade recebe proteção multidimensional, ou seja, na definição de seus fins, meios e na técnica utilizada, cada qual com seus princípios relevantes. O princípio mais próximo para orientar a diretriz geral os limites gerais para o uso de mecanismos de regulação extrafiscal é o princípio da subsidiariedade.

2. A subsidiariedade estabelece claramente uma hierarquia axiológica sobre o uso da atuação estatal como forma de consecução do interesse geral, determinando esta atuação como limitada e subsidiária.

3. O núcleo essencial do princípio da subsidiariedade está na valorização axiológica da solução próxima ao cidadão, ou seja, no entendimento que a solução mais eficiente de problemas no fornecimento de bens e serviços públicos está próxima ao cidadão e não longe dele. Assim, nada melhor que tentar encontrar soluções mais próximas possíveis do interessado. Trata-se de uma solução eficiente, visto que uma solução próxima pode ser mais consistente, por determinar diretamente o problema junto ao cidadão e menos custosa, visto que não existem muitos graus de decisão ou uma menor burocracia entre o poder decisório e o beneficiário das políticas públicas.

4. A proporcionalidade serviria como critério da modulação normativa-aplicativa das normas tributárias no caso de restrição de direitos fundamentais, de tal modo que os juízos de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito serviriam como critérios de aferição da correta correlação entre meios e fins pretendidos (estados de coisas). Contudo, seria um instrumento inadequado para verificar-se a conveniência e competência de normas indutoras de comportamentos privados.

5. Tanto o princípio da subsidiariedade (limitação de competência), da isonomia (limitação material) e da proporcionalidade (correção pelo exame de necessidade) serão chamados à concretização dos valores constitucionais na aplicação da extrafiscalidade.

REFERÊNCIAS

ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y Dogmática Tributária**. Madrid: Marcial Pons, 2009.

ARAMAYO, Maria Silva Velaverde. **Benefícios y minoraciones en Derecho Tributário**. Madrid: Marcial Pons, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução a Ciência das Finanças**. Rio de Janeiro: Forrense, 2002.

BIRK, Dieter. **Steuerrecht**. Heidelberg: C. F. Müller, 2001.

BOBBIO, Norberto. **Teoria della Norma Giuridica**. Torino: G. Giappichelli, 1993.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Sustentabilidade financeira em prol da sustentabilidade ambiental. In RIBEIRO, Maria de Fátima et al. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros**. São Paulo: Almedina, 2012.

COASE, Ronald. **The Problem of Social Cost**. Journal of Law and Economics. Vol. 3 (October 1960), pp. 1-44.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária** (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). São Paulo: Dialética, 2003. p. 218-219.

ELALI, André de Souza Dantas. **Tributação e regulação econômica**. São Paulo: MP Editora, 2007.

GIANINNI, A. D. **Instituciones de derecho tributário**. Traducción de Fernando Sainz de Bujanda, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.

GOMES, Nuno Sá. **Teoria Geral dos Benefícios Fiscais**. Lisboa: Centro dos Estudos Fiscais, 1991.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. São Paulo, Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins**. São Paulo: Dialética, 2001.

JACHMANN, Monika. **Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit**. Stuttgart, München, Hannover, Berlin, Weimar, Dresden: Boorberg, 2000.

KIRCHHOF, Ferdinand. **Besteuerung im Verfassungsstaat**. Mohr Siebeck: Tübingen, 2000.

KREUSSLER, Horst. **Der allgemeine Gleichheitssatz als Schranke für den Subventionsgesetzgeber unter besonderer Berücksichtigung von wirtschaftspolitischen Differenzierungszielen**. Berlin: Duncker & Humblot, 1972.

KUBE, Hanno. **Finanzgewalt in der Kompetenzordnung**. Tübingen: Mohr Siebeck, 2004.

LA ROSA, Salvatore. **Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali**. Milano: Giuffrè, 1968.

LECHELER, Helmut. **Das subsidiaritätsprinzip: Strukturprinzip einer europäischen Union**. Berlin: Duncker & Humblot, 1993.

LIPPROSS, Otto-Gerd. **Allgemeines Steuerrecht**. 11 ed. Aufl., Münster: Alpmann Schmidt/Köln, 2009.

MARTINS, Guilherme Waldemar D'Oliveira. **Os benefícios Fiscais: sistema e regime**. Coimbra: Almedina, 2006.

MORSELLI, Emanuele. **Compendio di Scienza delle Finanze**. Padova: CEDAM, 1947, p. 08.

MOSCON, Cledi de Fátima Manica. **Igualdade em benefícios fiscais: as coordenadas do Direito ao tratamento igualitário em minorações fiscais**. Faculdade de Direito, Tese de Doutoramento, Lisboa, 2008.

PIGOU, A. Cecil. **The economics of welfare**. London: MacMillan, 1962.

PUGLIESI, Mario. **La finanza e i suoi compiti extra-fiscali negli stati moderni**. Padova: CEDAM, 1932.

QUADROS, Fausto. **O princípio da subsidiariedade no Direito Comunitário após o Tratado da União Européia**. Coimbra: Almedina, 1995;

RIBEIRO, Maria de Fátima. Reflexos da tributação no desequilíbrio da livre concorrência In RIBEIRO, Maria de Fátima et al. **Novos Horizontes da Tributação: um diálogo luso-brasileiros**. São Paulo: Almedina, 2012.

SANTOS, Antônio Carlos dos. **Auxílios de Estado e Fiscalidade**. Coimbra: Almedina, 2003.

SARAIVA, Rute Gil. **Sobre o Princípio da Subsidiariedade** – Gênese, evolução, interpretação e aplicação. Lisboa: Assoc. Acadêmica Fac. de Direito, 2001.

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

SELIGMAN, Edwin Robert Anderson. **Essays in Taxation**. Macmillan & co., ltd. 1913.

TIPKE, Klaus/Lang; JOACHIM, Steuerrecht. **Otto Schmidt**: Köln 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. Desenvolvimento, meio ambiente e extrafiscalidade no Brasil. In: PIRES, Manuel. **Extrafiscalidade**. Lisboa: Universidade Lusíada, 2011, p. 85-115.

VELLOSO, Andrei Pithen. **Princípio da Isonomia Tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VINHAS, Marcos Andre. **Regime Jurídico dos Incentivos Fiscais**. Rio Janeiro: Renovar, 2004.

VOGEL, Klaus. Die Steuergewalt und ihre Grenzen. In: **FS 50 Jahre BVerfG**, Bd. 2, Tübingen 2001, 577.

WALDHOFF, Christian. Die Zwecksteuer. **Verfassungsrechtliche Grenzen der rechtlichen Bindung des Aufkommens von Abgaben**, StuW 2002, S. 285 – 313.

2. ANÁLISE DAS AUTUAÇÕES TRIBUTÁRIAS ORIGINADAS DE ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA SOB A ÓTICA CONSTITUCIONAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-02>

Thiago Dayan¹

1 INTRODUÇÃO

Tema muito atual, pouco discutido, mas de grande importância para o futuro no direito tributário. Pessoas que após celebrarem acordos de colaboração premiada com o Estado, são surpreendidos com autuações tributárias vultuosas. No presente trabalho, faremos um paralelo entre o poder que o Estado detém de usar as informações dos acordos de colaboração em desfavor dos delatores. Faremos um contraponto entre a proteção constitucional do delator em matéria tributária e as autuações tributárias.

A delação premiada é um instituto ainda em processo de maturação. Depois de inúmeros acordos de colaboração, vem se firmando, superando barreiras e a prática vem mostrando as consequências desse negócio jurídico processual². Algumas surgem como positivas e outras negativas. Chegou a hora de analisar, de forma mais efetiva e sob o ponto de vista do Direito Tributário e Constitucional, os frutos já colhidos.

2 DELAÇÃO PREMIADA E O PODER ESTATAL

A delação premiada é um instituto novo, com forte presença nos tempos mais

¹ Advogado. Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasiliense de Direito Público em Brasília. Doutorando em Direito Tributário pela PUCRS. Conselheiro do CARF da 1ª Seção.

² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 127.483/PR**. Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de agosto de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 05 dez. 2019: "A colaboração é um negócio jurídico processual, uma vez que, além de ser qualificada expressamente pela lei como "meio de obtenção de prova", seu objeto é a cooperação do imputado para a investigação e para o processo criminal, atividade de natureza processual, ainda que se agregue a esse negócio jurídico o efeito substancial (de direito material) concernente a sanção premial a ser atribuída a esta colaboração."

atuais, em especial no Direito Penal. De grande valia para o ordenamento jurídico pátrio e, principalmente, para a sociedade de maneira geral, trouxe ao conhecimento da população vários ilícitos contra o patrimônio público que contraria a legislação vigente, a moral e a ética.

O instituto origina-se do ato de acusar ou delatar algum fato criminoso imputado a alguém, ou a si próprio. É muito utilizado, hoje, como sendo uma espécie de acordo entre juiz e o réu. É uma prerrogativa legal que pode extinguir ou atenuar a pena do réu que se propõe a aderir a tal instituto. A delação premiada é tratada como um prêmio em troca da colaboração do réu nos autos.

A delação premiada, como instituto da colaboração, trouxe grandes mudanças, também, nos meios de cooperação que já existiam no sistema penal brasileiro. Como técnica, que tem o Estado como concedente de benefícios legais, é usada na investigação para motivar aquele que confessa e ajuda com informações concretas a esclarecer ou impedir algum fato criminoso. O professor Andrey Mendonça nos ensina que:

A colaboração premiada é o meio de prova pelo qual o investigado ou acusado, ao prestar suas declarações, coopera com a atividade investigativa, confessando crimes e indicando a atuação de terceiros envolvidos com a prática delitiva, de sorte a alterar o resultado das investigações em troca de benefícios processuais.³

A delação premiada, no entanto, deve ser concretizada de maneira consciente e voluntária⁴. O acusado ou indiciado, que confessa a participação no crime, fornece informações reais dos comparsas e de todas as atividades que foram praticadas em desconformidade com a lei e, com isso, gera a facilitação na desarticulação da cadeia criminosa.

³ MENDONÇA, Andrey Borges de. A colaboração premiada e a nova lei do crime organizado (Lei n. 12.850/13). **Custos legis: A revista do Ministério Público**. (S.I.), v. 4. 2013.

⁴ "Voluntariedade: é a ação ou omissão empreendida livre de qualquer coação físico ou moral. Difere da espontaneidade, que, em direito penal, significa conduta sinceramente desejada, fruto da aspiração íntima de alguém", conf. NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2 ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: RT, 2007, p. 946.

O Ministro do Supremo Tribunal Federal, Dias Toffoli, conceituou o presente instituto, como:

A colaboração premiada é um negócio jurídico processual, uma vez que, além de ser qualificada expressamente pela lei como “meio de obtenção de prova”, seu objeto é a cooperação do imputado para a investigação e para o processo criminal, atividade de natureza processual, ainda que se agregue a esse negócio jurídico o efeito substancial (de direito material) concernente à sanção premial a ser atribuída a essa colaboração.⁵

Nesse sentido, a delação premiada é um instrumento jurídico que leva à verdade real dos fatos. É importante instrumento para inibir o cometimento de crimes e tem como foco principal desarticular quadrilhas criminosas, evitando assim a prática de novos crimes.

Diante disso, o Estado, representado pelo juiz, é grande responsável pela celebração do Acordo de Colaboração premiada. Em face da sua soberania cria regras e normas que devem ser cumpridas pela sociedade, assegurando condições de equilíbrio entre as relações de convívio, impedindo a desordem.

A soberania do Estado, tem a ideia de poder supremo e, nesse aspecto, incontestável do Estado, acima do qual nenhum outro poder se encontrar⁶. Ademais, toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Todas as normas que integram o ordenamento jurídico nacional só serão válidas se conformarem com as normas da Constituição Federal⁷.

No caso prático, o delator faz um acordo com o Estado, representado pelo magistrado, e confia que sua liberdade e penitências já foram definidas em tal acordo. O delator não pode ser punido, por via reflexa, novamente, com base nas

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 127.483/PR**. Pleno. Relator: Ministro Dias Toffoli, 27 de agosto de 2015. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10199666>. Acesso em: 05 dez. 2019.

⁶ FRIEDE, Reis. **Curso de Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2010, p. 64.

⁷ DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 21. ed., rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 46.

autuações tributárias decorrentes do acordo. A proteção da confiança legítima surge como uma reação ao emprego abusivo, de normas jurídicas e de atos administrativos que apanhem abruptamente os seus destinatários, preservando o administrado no tocante à estabilidade das suas escolhas jurídicas, tal como foi feito o acordo de colaboração premiada.

Sobretudo, o delator necessita de previsibilidade e de estabilidade em suas relações com o Estado, de maneira a possibilitar a identificação do direito que o dominará, bem como dos efeitos decorrentes das condutas que praticar. Exemplo claro, é, se o delator voltar a praticar crimes, poderá ter seu acordo de colaboração rescindido. Ou seja, no acordo está previsto o que poderá ou não fazer, diferentemente das questões tributárias que são originadas dos acordos de colaboração.

3 PODER TRIBUTÁRIO

No Estado constitucional de Direito, a palavra “poder” designa a capacidade ou a possibilidade de agir, de produzir efeitos⁸. É a aptidão para decidir e fazer valer a decisão. Uma pessoa que decide como quer e consegue pôr em prática todas as suas decisões é uma pessoa poderosa, com toda certeza. O poder distingue-se da influência porque esta é a aptidão para obter de outro a decisão desejada e que se faz valer. A influência pertence a quem não decide e, por isso mesmo, se diz que não é titular de poder. Enquanto poder pertence a quem decide e faz valer, põe em prática, o decidido⁹.

Partindo da afirmativa acima, o Estado tem o poder, com base no estatuto supremo, a Lei orgânica estatal, a Constituição Federal, que estabelece os poderes que cabem ao Estado. Dentre os poderes estabelecidos, o poder de tributar é o mais importante. Tal poder, tem o condão de exigir das pessoas, juridicamente a ele subordinadas, uma parcela de sua riqueza para satisfazer os gastos públicos.

⁸ BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola e PAQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. 7. ed., v. 2. Trad. de Carmen C Varrialle e outros, Brasília/DF: UNB, p. 933.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito e MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de Direito Tributário**. São Paulo, Atlas: 2011, p. 176-177.

De modo que, o exercício da tributação ou estado tributário¹⁰ é fundamental aos interesses do Estado, para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins. Tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. Na nossa Constituição não existe apenas a instituição do poder de tributar, mas também o dever de reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação.

Portanto, necessário entender que o Estado tem o poder de tributar, razão pela qual, é legítima quando sua atuação é voltada para o bem comum, ao atendimento do interesse público no desenvolvimento humano e social.

A possibilidade de instituir tais cobranças tributárias, todavia, não é ilimitada. O poder constituinte originário se preocupou em outorgar garantias constitucionais aos contribuintes, abalizando o poder estatal, impondo-lhe limites, regras e princípios que, necessariamente, devem ser observados, sob pena de ferir de morte nossa carta magna, acarretando assim, a inconstitucionalidade de tais condutas normativas.

Diante de todo esse poder, o Estado detém da pretensão de usar das informações dos acordos de colaboração, objeto do nosso estudo, para lavrar Autos de Infração em desfavor dos colaboradores. Na visão do Estado, nada mais justo que, sabendo de alguém, pessoa física ou jurídica, que tenha praticado alguma situação prevista em lei e que tenha dado origem a obrigação tributária, nasce a obrigação tributária.

4 DA TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DOS ATOS ILÍCITOS

É sabido que o Estado tem como finalidade estabelecer o bem comum. Segundo as lições de Dalmo Dallari, o bem comum é o conjunto de todas as condições de vida que consistam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana¹¹. Na contemporaneidade, uma das possibilidades de se

¹⁰ Estado Tributário é uma expressão utilizada que determina a predominância na atividade financeira do Estado, o fenômeno da tributação. Tal estado, parte da liberdade individual, pois a receita é oriunda, principalmente, do patrimônio do cidadão, dos impostos (Estado de direito).

¹¹ PAPA JOÃO PAULO XXIII. *Pacem in Terris* (Encíclica), I, 58 apud DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria geral do estado*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 33

manter o bem comum passa pela obtenção de recursos financeiros para a manutenção do aparato administrativo estatal. Só assim, poder se disponibilizar aos cidadãos-contribuintes os serviços, pois, que a cobrança de tributos se mostra como uma fonte primacial de receitas, permitindo, que o Estado suporte todas as despesas inerentes e necessárias a consecução de seus objetivos.

Para que se busque esse recurso financeiro, é necessário que haja a tributação em face dos contribuintes. Incontestável é a necessidade de uma atividade financeira que contribua para a obtenção de recursos. Tem-se como atividade financeira do Estado toda aquela que obtém receita ou administra o produto arrecadado, ou ainda, pela realização de um dispêndio ou investimento.

Ademais, o Estado, basicamente, tem duas formas de arrecadar receitas financeiras: uma, através de suas próprias fontes de riqueza, seja de seu patrimônio, seja de atividades industriais ou comerciais, e, duas, cobrando tributo do particular.

Com base nesse entendimento é que, buscar-se-á entender o que pode ser considerado tributo.

Pois bem, com a instituição do tributo, o Estado passou a exigir que os indivíduos lhes fornecessem recursos, utilizando-se de seu poder soberano, imperativo. Com a argumentação de que em troca, ele, Estado, seria o responsável por regular as relações entre os cidadãos e entre estes e o próprio Estado.

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional, o "tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"¹².

Analisando o artigo supra citado, resta claro que o tributo não tem o condão de punir, ou seja, não pode ser considerado como uma sanção advinda de uma prática ilícita. A tributação tem finalidade arrecadatória, enquanto a punição tem finalidade sancionatória.

¹² BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios [Código Tributário Nacional]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm . Acesso em: 01 set. 2019.

A incidência do tributo se dá quando o sujeito passivo pratica ato que materializa um fato gerador. Já a punição decorre da obrigação proveniente de uma conduta ilícita do contribuinte, por exemplo, quando este atrasa um pagamento e lhe é cobrada multa sobre o valor. No caso da punição, não importa a capacidade contributiva do contribuinte, mas apenas se houve a prática do ilícito, enquanto para a tributação é necessária esta capacidade contributiva.

A ilicitude do fato tributário decorre da circunstância de que dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas mais severas que não configuram tributo; por isso, não integram seu conceito e tampouco submetem-se ao regime jurídico tributário.

O Professor Hugo de Brito assevera que “o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito”¹³.

No mesmo sentido, Myrian Santiago faz um resumo constitucional genial sobre a tributação decorrente dos atos ilícitos, vejamos:

É o próprio direito positivo que, limita as hipóteses de incidência da norma tributária apenas aos fatos lícitos. A Constituição Federal Brasileira, por exemplo, já enumera a competência tributária para instituir os impostos, elegendo, de antemão, as possíveis hipóteses de incidência. Não há liberdade alguma para o legislador federal, estadual ou municipal instituir imposto novo, campo no qual a Constituição já esgotou e delimitou, pelo menos genericamente, a capacidade econômica objetiva a ser tributada.

O constituinte brasileiro definiu as hipóteses de incidência dos impostos visando essencialmente o conteúdo econômico da renda, patrimônio e consumo. Não criou, assim, qualquer tributo discriminatório, lícito ou expropriatório¹⁴.

Conforme estudo desenvolvido nesse trabalho, a tributação não deve ocorrer sobre os fatos ilícitos que deram origem a bem que foram recuperados. Vejamos um exemplo. O imposto de renda não deve ser cobrado sobre a renda que foi auferida

¹³ MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

¹⁴ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 134.

ilicitamente porque essa mesma renda já foi, ou será, devolvida no acordo de colaboração.

5 DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DOS ATOS ILÍCITOS

A noção de capacidade contributiva remonta à ideia da sua origem do próprio surgimento do tributo. Ressalta-se que no próprio Egito antigo concebia-se que os tributos deveriam guardar, de alguma forma, relação com a riqueza daqueles que os deveriam pagar¹⁵.

Historicamente já se encontrava a ideia de capacidade contributiva na consciência dos povos civilizados, que vários episódios políticos de relevo podem ser atribuídos, direta ou indiretamente, à sua inobservância.

No Brasil, o princípio só ganhou realce a partir da Constituição de 1946, quando no seu art. 202, veio estabelecido que os tributos têm caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A Emenda Constitucional nº 18/1965, porém, revogou tal dispositivo do texto constitucional. Silentes permaneceram, a respeito, a Carta de 1967 e a Emenda Constitucional nº 01/1969¹⁶.

No entanto, a Constituição de 1988¹⁷ devolveu, em seu art. 145, §1º, mesmo que modificada a redação do preceito contido no art. 202 do Texto Fundamental de 1946, além de consagrar, em outros dispositivos, desdobramentos do princípio da capacidade contributiva.

De acordo com o princípio da capacidade contributiva, a carga tributária individual deve ser dimensionada em conformidade com a capacidade de cada indivíduo de prover prestações tributárias de acordo com as suas condições

¹⁵ GIARDINA, Emílio. **Le Basi Teoriche de Principio Della Capacità Contributiva**. Milão: Dott. A. Giuffrè Editore, 1961, p. 6, n.8.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Ed. Malheiros, 2012. p. 22.

¹⁷ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

econômicas. Essa ideia de divisão de carga tributária deve reger a legislação, definir a interpretação das leis, limitar a possibilidade de o indivíduo alterar as consequências das leis, limitar a possibilidade de o indivíduo alterar as consequências tributárias de suas condutas, e fazer o direito tributário compreensível, previsível e ensinável¹⁸.

Na mesma linha, Humberto Ávila, contribui para o entendimento de que o princípio da igualdade pressupõe a relação entre os contribuintes com base em um critério de diferenciação. O critério eleito pela Constituição para os impostos pessoais, de que é exemplo o imposto de renda, é a capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF/99). Tal escolha tem duas sequências importantes. De um lado, o sentido objetivo da capacidade contributiva limita a tributação somente a situações ou fatos que conotem capacidade contributiva. Assim, aquilo que não revelar capacidade contributiva não pode ser tributado. De outro lado, o sentido subjetivo da capacidade contributiva leva necessariamente a que a tributação seja tanto maior, quanto maior for a capacidade manifestada pelo sujeito passivo. Desse modo, os contribuintes que manifestarem menor capacidade contributiva deverão pagar menos, e, aqueles que exteriorizarem uma capacidade contributiva maior, deverão pagar mais. No exemplo das autuações derivadas do acordo de colaboração, os delatores já devolveram o que, outrora, foi roubado, anulando assim qualquer possibilidade de capacidade contributiva¹⁹.

A capacidade contributiva foi considerada como sinônimo de riqueza ou de patrimônio. Assim, definiu-se que o indivíduo deve concorrer aos encargos públicos em razão de sua capacidade. O que se visava, na realidade, era o princípio da contribuição estabelecida proporcionalmente às forças econômicas dos particulares²⁰.

O professor Rubens de Souza define que “a soma da riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser

¹⁸ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

¹⁹ ÁVILA, Humberto. Dedutibilidade de despesas com o pagamento de indenização decorrente de ilícitos praticados por ex-funcionários. In. ADAMY, Pedro Augustim; FERREIRA NETO, Arthur M. **Tributação do ilícito: estudos em comemoração aos 25 anos do Instituto de Estudos Tributários – IE**. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 89.

²⁰ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. p. 95.

absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas"²¹

Partindo deste ponto, para melhor explicar, o legislador constituinte positivou o princípio da capacidade contributiva, através do art. 145, §1º da Constituição Federal, o qual dispõe:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.²²

A capacidade contributiva é a capacidade econômica de cada contribuinte, como disposto no artigo descrito acima, tendo sido mantido a tradição da Constituição Federal de 1946. De modo que, cada indivíduo deve contribuir na medida de suas possibilidades, o que implica ir contra as franquias e privilégios de todas as classes. É a capacidade de pagar.

Interessante destacar que, escolhido o fato gerador do tributo, sobretudo de um imposto, o legislador terá levado em consideração a capacidade econômica dos sujeitos passivos das respectivas relações tributárias. Este princípio está intimamente ligado ao princípio da isonomia, pois uma vez capacitados

²¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro; Financeiras, 1960, p.83.

²² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

economicamente na mesma proporção, os contribuintes não poderão ser tributados de forma diversa.

No que tange ao cerne do trabalho, diversos doutrinadores entendem que há de se levar em conta a tributação das atividades ilícitas como forma de igualdade, tratamento isonômico. Sob pena de criar uma desigualdade injustificada e limitar a tributação unicamente às atividades lícitas, fundamentando na discriminação entre os honestos e os desonestos, com vantagem para estes últimos²³.

Sobre o fundamento da isonomia, o tema será abordado com mais detalhes no próximo tópico.

Por fim, nas autuações tributárias decorrentes do compartilhamento das informações do acordo de colaboração, o autuado não tem mais a capacidade contributiva para que satisfaça a obrigação tributária, visto que o que tinha, advindo da ilicitude, já foi devolvido.

6 DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A TRIBUTAÇÃO DECORRENTE DOS ATOS ILÍCITOS

No Direito Tributário, muitas vezes, o princípio da isonomia parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva, mas a distinção entre eles é indiscutível. A isonomia tributária é a adequação do princípio geral da isonomia jurídica ao ramo do Direito Tributário.

A Constituição Federal de 1988 concedeu aos princípios papel de destaque em seu texto. O princípio da igualdade é a representação máxima dos direitos individuais incorporados à nossa Carta Magna. O princípio preserva a igualdade entre todos, conforme disciplina a CF/1988:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, a igualdade, a segurança e a propriedade, nos termos seguintes:

²³ SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do Ilícito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 135.

Homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição. [...] ²⁴

O princípio da igualdade, não bastasse a sua normatização constante no artigo 5º, caput da Constituição Federal, encontra-se preceituado por todo o texto constitucional, ganhando relevância, inclusive em matéria tributária, como pode ser verificado no artigo 150, inc. II, da Constituição Federal, ao conceituar o princípio da igualdade na tributação, ou seja, o princípio da isonomia tributária. Vejamos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...] ²⁵

Trata-se de princípio que visa à vedação de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram em situações semelhantes. Enquanto o princípio presente no art. 5º trata da isonomia de forma genérica, o art. 150, II, se dedicou a explorar a igualdade da forma.

O princípio da isonomia consiste no tratamento igualitário aos que de forma geral são iguais, e desigualmente, na medida da sua desigualdade.

De mais a mais, a isonomia não é um mero direito individual, pois é princípio que se impõe para ser respeitado por todos os poderes do Estado, o que significa ser, sim, direito de todos os jurisdicionados pela Constituição, mas ultrapassa os interesses pessoais e individuais.

²⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

²⁵ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 09 nov. 2019.

Porém, nota-se que a estrutura do Direito Tributário encontra-se no texto da Constituição, ou seja, é nesse texto que estão preceituados os limites ao poder de tributar e onde se estruturam os princípios de natureza tributária. Princípios esses que formam a base de sustentação de todo o sistema tributário²⁶.

O princípio do tratamento isonômico tributário impõe ao legislador a discriminação da isonomia em dois momentos: tratamento dos desiguais, conforme desigualdades; e dos iguais, conforme a igualdade.

Interessante destacar que, parte da doutrina, entendem haver a existência da tributação sobre os atos ilícitos, e, alguns, argumentam com base na isonomia. Analisam o princípio do *non olet* no sentido de que o cidadão pratica atividades ilícitas com a consistência econômica, devendo pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual, frente às pessoas que sofrem incidência tributária sobre os ganhos provenientes de trabalho honesto ou da propriedade legítima.

Pois bem, o fundamento para a não tributação do ilícito se baseia, exatamente, no mesmo princípio, visto que, como já discutido anteriormente, o tributo é instituído de forma isonômica.

Vejamos, se o delator ao ter seu acordo de colaboração premiada homologado, firma compromisso de restituir/devolver o produto adquirido através do ilícito, não possui mais a mesma situação isonômica, pois houve a restituição, e, se houve a restituição, volta-se a *status quo*.

Como pode o delator ser tributado por algo que não é mais dele? Por isso, com base no princípio da isonomia, não há que se falar em tributação.

Adicionalmente, Roque Carrazza especifica que o princípio em análise visa garantir uma tributação justa, visto que fora desenvolvido a partir da ideia de justiça. Entretanto, refere que a garantia de uma tributação justa não significa que as leis tributárias tratarão todas as pessoas da mesma maneira, mas que precisam tratar da mesma forma as pessoas que se encontram em situações idênticas. Ou melhor, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 158.

tributário²⁷.

Contudo, não existe justiça, muito menos igualdade/isonomia tributária nas autuações que decorrem de informações retiradas dos acordos de colaboração premiada.

Por fim, amparado pelo mesmo princípio, há de se iniciar uma discussão a respeito da legalidade das autuações tributárias, originadas dos compartilhamentos das informações do acordo de colaboração com o Fisco. Partindo do princípio da isonomia, o autuado não dispõe de mesma defesa frente aos sujeitos passivos que não fizeram acordo de colaboração.

CONCLUSÃO

Embora a legislação brasileira, há muito, tivesse previsão da possibilidade de confessar os ilícitos e obter benefícios de redução de pena, foi somente após a primeira fase da operação Lava Jato²⁸, hoje considerada a maior operação contra a corrupção e lavagem de dinheiro do mundo, que começaram a surgir grande parte dos acordos de colaboração premiada.

Dos primeiros acordos até os dias atuais, foram devolvidos recuperados por meio de acordos de colaboração premiada, termos de ajustamento de condutas e acordo de leniência, os valores que superam a cifra de R\$ 4 bilhões²⁹.

Esses valores acordados, considerados pelo Fisco, levaram à conclusão, já na fase da "pós delação", que muitos efeitos decorrentes daqueles acordos não haviam sido previstos, especialmente aqueles afetos às questões tributárias.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores. 1999, p. 300/301.

²⁸ A primeira fase da operação lava jato aconteceu em março de 2014, foram cumpridos 81 mandados de busca e apreensão, 18 mandados de prisão preventiva, 10 mandados de prisão temporária e 19 mandados de condução coercitiva, em 17 cidades de 6 Estados e no Distrito Federal. Disponível em <http://www.mpf.mp.br/grandes-casos/caso-lava-jato/atuacao-na-1a-instancia/investigacao/historico>. Acessado em 04. dez. 2019.

²⁹ Ao longo de mais de cinco anos da operação Lava Jato em Curitiba, chega a R\$ 4.069.514.758,69 o total de valores recuperados por meio de acordos de colaboração premiada, acordos de leniência, termo de ajustamento de conduta (TAC) e renúncias voluntárias de réus ou condenados... - Veja mais em <https://noticias.uol.com.br/politica/ultimas-noticias/2019/12/02/valor-devolvido-pela-lava-jato-ultrapassa-r-4-bilhoes.htm?cmpid=copiaecola>

Verificou-se, assim, ao longo do trabalho que, por exemplo o Estado, através do Poder Judiciário, compartilhara todas as informações constantes no acordo de colaboração com a Receita Federal do Brasil e essa lavrou-se Autos de Infração, cobrando os tributos decorrentes de todas as operações ali confessadas.

Deveras injusto por que o contribuinte/delator não pode contestar os fatos ali delineados sob pena de ir contra o seu acordo de colaboração. Necessita fazer uma escolha: impugna o auto de infração indo de encontro ao que foi narrado no acordo de delação ou se esquivar das defesas tributárias deixando constituir todos esses valores.

Embora os pontos aqui trazidos para o debate ainda sejam teses, importante buscar, à luz do conhecimento, mecanismos de soluções para a resolução de conflitos. De modo que o objetivo principal é fomentar a discussão sobre os efeitos tributários da delação premiada sob a égide constitucional.

3. A TRIBUTAÇÃO DA RENDA INTERNACIONAL DO TRABALHADOR¹



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-03>

Bruna Lietz²

Gilberto Stürmer³

Luiz Antônio da Silva Bittencourt⁴

Resumo

A globalização é fenômeno que se consolidou em nível mundial e afetou o modo de ser da sociedade, alterando, de certa forma, sua estrutura social. As barreiras territoriais foram cedendo espaço ao processo de migração digital e o que era chão

¹ Este trabalho foi realizado com o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (Capes) – Código de Financiamento 001.

This study was financed in part by the Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (Capes) – Finance Code 001.

² Mestre em Direitos Fundamentos Constitucionais em Direito Público e Direito Privado pela PUCRS (Conceito CAPES 6). Especialista em Direito do Estado pela UFRGS. Especialista em Direito Público pela UNIASSELVI. Coordenadora do eixo de pesquisa Estudos sino-brasileiros sobre tributação e tecnologia do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário – GTax. Coordenadora da Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT. Professora. Advogada.

³ Advogado e parecerista. Conselheiro Seccional da OAB/RS (2013/2015). Membro do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul (IARGS). Membro da Associação dos Advogados Trabalhistas de Empresas no Rio Grande do Sul (SATERGS). Titular da Cadeira nº 100 da Academia Brasileira de Direito do Trabalho. Titular da Cadeira nº 4 e fundador da Academia Sul-rio-grandense de Direito do Trabalho. Presidente da Academia Sul-Rio-Grandense de Direito do Trabalho (2018/2020). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (1989). Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2000). Doutor em Direito do Trabalho pela Universidade Federal de Santa Catarina (2005). Pós-doutor em Direito pela Universidade de Sevilla (Espanha) (2014). Coordenador dos Cursos de Pós-Graduação – Especialização em Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Coordenador do Núcleo de Direito Público e Social da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Professor Titular de Direito do Trabalho nos cursos de graduação e pós-graduação (especialização, mestrado e doutorado) na mesma escola. Tem, como principais áreas de atuação, o Direito Individual do Trabalho e o Direito Coletivo do Trabalho, e, como principal linha de pesquisa, a Eficácia e Efetividade da Constituição e dos Direitos Fundamentais no Direito do Trabalho. <http://lattes.cnpq.br/2198202518344562>. E-mail: gsturmer@sturmer.com.br

⁴ Doutorando em Direito pela PUCRS (2020-2023) (Capes 6) na modalidade de dupla Titulação com Co-tutela com a Universidad de Sevilla, com Bolsa Capes Taxa. Mestre em Direito Privado, pelo programa de pós-graduação strito senso da PucMinas (Capes 06). Aprovado conceito A. Especialista em Derechos Humanos Laborales y Derecho Transnacional del Trabajo, pela Universidade de Castilla-La Mancha, Espanha, 2017-2018. Graduado em DIREITO pela Faculdade de Direito Conselheiro Lafaiete (2009-2013) e graduação incompleta em Filosofia pela Faculdade Dom Luciano (2007-2008). Parecerista da Revista do Curso de Direito da UNIFOR e Direito em Debate da UNIJUÍ. Advogado. E-mail: luizsofia@yahoo.com.br; CV <http://lattes.cnpq.br/1020223568689987>.

de fábrica hoje se torna, cada dia mais, espaço virtual de trabalho. Nesse sentido, neste ensaio, mediante uma metodologia hipotético-dedutiva com análise de dados bibliográficos, procede-se a uma análise a respeito do tema da tributação sobre o Imposto de Renda de Pessoa Física do trabalhador residente no exterior, buscando trazer, de certa forma, uma análise prática sobre as condutas a serem adotadas por aqueles que deixam o Brasil, para trabalhar no exterior e evitar o fenômeno da bitributação.

Palavras chaves: Bitributação. Globalização. Imposto de Renda de Pessoa Física. Trabalhador.

1 INTRODUÇÃO

Este ensaio se inicia com a constatação de que o fenômeno da globalização já se consolidou em nível mundial e as barreiras fronteiriças para determinados assuntos já estão perdendo a sua razão de existir, uma vez que o mundo se encontra interconectado e as revoluções tecnológicas ocorridas demonstram que a presença da pessoa física para realizar alguma atividade não é mais necessária.

Nesse sentido, esse intercâmbio de informações permite que as pessoas, sejam físicas, sejam jurídicas, se mantenham conectadas, permitindo, no âmbito do trabalho, a sua realização nos mais diversos locais, sem a presença física no âmbito da empresa ou mesmo no território nacional.

Todavia, nessa nova modalidade de prestação de trabalho, descortinam-se algumas questões, principalmente no âmbito tributário, do poder dever do Estado de arrecadar. E, dentro do tributo incidente sobre o trabalho, a reflexão sobre o imposto de renda de pessoa física torna-se importante, pois, com a possibilidade de prestação de serviço por meio do teletrabalho[1], possibilidades surgiram, principalmente para aqueles que desejavam mudar-se para o exterior. E surge um questionamento: qual a competência para tributação? O país onde se presta o serviço, o país da residência habitual do contribuinte? Ademais, qual a posição do CARF a respeito da matéria, bem como uma análise da legislação aplicável?

Nesse sentido, o ponto de análise neste ensaio é justamente trazer uma reflexão sobre a tributação internacional da renda do trabalhador, justificando tal

reflexão no fato das mais variadas formas de prestação de serviço por pessoa física residente ou não residente no Brasil, nacional ou estrangeiro, tentando demonstrar que uma grande preocupação é justamente o de evitar a dupla tributação.

Embora a matéria comporte diversas formas de abordagem e se limite este pequeno ensaio, o ponto de abordagem será refletir sobre a tributação do imposto de renda do brasileiro que se descola fisicamente para território internacional, prestando lá serviços para a empresa nacional ou estrangeira, buscando ainda demonstrar a posição consolidada pelo CARF nessa matéria.

2 DAS MUTAÇÕES NO MUNDO DO TRABALHO

O Direito do Trabalho, em relação às demais áreas do Direito é uma ciência relativamente nova, tendo em vista que sua matriz social encontra-se no final do século XVIII e início do Século XIX, principalmente no contexto europeu, de Inglaterra e França⁵. As diversas legislações surgidas nesse período bem como o movimento da classe operária clamou a atenção para a dimensão humana do trabalho e sua função social, ponto veementemente analisado pela doutrina social da Igreja Católica através da Encíclica *Rerum Novarum*⁶.

Após o período de consolidação do Direito do Trabalho, que nasce nacional e após as revoluções ocorridas no final do século XIX e início do Século XX⁷ se internacionaliza, tem seu ápice no ano de 1919 através da Declaração de Versalles, com a criação da Organização Internacional do Trabalho.

Para Sussekind, todavia

A ideia de universalização da legislação social-trabalhista surgiu, na primeira metade do século XIX, quando se generalizou, em diversos países, a tese de que o Estado deveria intervir nas relações de trabalho a fim de assegurar um mínimo de direitos irrenunciáveis (*jus cogens*) aos trabalhadores⁸.

⁵ ROBSBAWM, Eric. **Mundos dos trabalhos**: novos estudos sobre a classe operária. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

⁶ LEAO XIII PAPA. **Encíclica Rerum Novarum**. Roma: Vaticano, 1891.

⁷ RAMOS VÁZQUEZ, Isabel. Derecho internacional obrero: origen y concepto. **Iuslabor**, v. 3, 2017. p. 336-372.

⁸Idem. p. 87.

Essa necessidade de universalização da legislação trabalhista se tornou necessário para se contrapor a força econômica. De acordo com Bittencourt,

O livre mercado não assegurava um mínimo de condições humanas no trabalho. A ausência de uma legislação que regulasse a exploração do trabalho infantil, o trabalho da mulher, salário, condições prejudiciais à saúde do trabalhador, carga horaria semanal, entre outros, estava causando conflito social, pois o mercado visava ao lucro e isso sob a imposição de condições que penalizavam o trabalhador⁹.

E mais, com a criação da OIT no ano de 1919, o que trouxe uma grande expectativa de mudança social, pensando o homem em termos de dignidade intrínseca a sua condição, como também trouxe um sentido para o trabalho. De fato, necessário se faz perceber que

O trabalho possui uma dimensão fundamental e estruturante na vida da pessoa humana, não se limitando à condição de instrumento destinado a apenas garantir o atendimento à sobrevivência do trabalhador e sua família; vai muito além: reafirma a própria humanidade e uma das condições de efetivar a dignidade do homem¹⁰.

Desta forma, a OIT, visando cumprir seu papel social, nesses mais de um século, o mundo passou por profundas transformações sociais que impactaram frontalmente com o trabalho, principalmente na sua forma de organização e estruturação. Tanto é que essa Organização, no ano de 2019, quando da comemoração do seu centenário, consignou que

[...] o mundo do trabalho atravessa mudanças profundas, impulsionadas por inovações tecnológicas, oscilações demográficas, alterações ambientais e climáticas e globalização, e das desigualdades persistentes que tem

⁹ BITTENCOUR, Luiz Antônio da Silva. **O trabalho decente para OIT e sua realização no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 19.

¹⁰ Ibidem. p.39

repercussões profundas sobre a natureza e o futuro do trabalho, bem como sobre o lugar que as pessoas ocupam nesse mundo e a sua própria dignidade.¹¹

As transformações sociais ocorridas ao longo desses dois últimos séculos no mundo do trabalho foram expressivas, principalmente através dos movimentos de consolidação da indústria, desde a denominada indústria 1.0 até a atualidade, indústria 4.0.

De acordo com Denise Fincato e Gilberto Stürmer¹², “A primeira Revolução Industrial foi marcada pela mecanização da indústria, especialmente na fiação e tecelagem (Grã-Bretanha, séc. XVIII), [...] Foi fruto do amadurecimento das experiências e observações até então realizadas no campo tecnocientífico [...]” e continuam o argumento que nesse cenário, “A exploração inadequada da mão de obra no cenário fabril fez surgirem as primeiras legislações trabalhistas, bem como os primeiros movimentos coletivos-sindicais”.¹³

Já a segunda revolução industrial tem como marco teórico os anos de 1870 a 1930, segundo Gilberto Stürmer e Denise Fincato.¹⁴ De acordo com esses autores, todas as evoluções tecnológicas ocorridas nesse período foram propiciadas pela “eletricidade” e também houve o surgimento da máquina a vapor, do motor a combustão e o início da aviação, o que moldou expressivamente o novo século.

A terceira revolução industrial, que caracteriza a Indústria 3.0, tem como marco teórico os anos de 1945 a 2011, período que se iniciou com o fim da Segunda Guerra Mundial e se baseou “[...] no desenvolvimento das tecnologias da informação e da comunicação (TICs), que permitiram o aumento exponencial na capacidade de tratar, armazenar e transmitir informações, o que mudaria a forma de viver e trabalhar

¹¹ ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. **Declaração do centenário da OIT para o futuro do trabalho**. Genebra: OIT, 2019. p. 7.

¹² FINCATO, Denise; STÜRMER, Gilberto. Globalização 4.0 e o futuro do trabalho: o porvir na atuação da ONU e OIT. In: BITTENCOURT, Luiz Antônio da Silva et al. (org.). **Direito Internacional do Trabalho**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 335-355. p. 339.

¹³ Idem. p. 339.

¹⁴ Idem.

de boa parte da população"¹⁵, sendo caracterizada como revolução tecnocientífica e informacional.

No âmbito das relações de trabalho, houve uma expressiva mudança nas formas de organização empresarial, superação de modelos de plantas de produção, como os do fordismo e toyotismo, terceirização trabalhista e internacionalização do Direito do Trabalho.

E por fim, o fenômeno denominado Indústria 4.0 se iniciou no ano de 2012 e se prolonga até hodiernamente, cunhado pela Alemanha, quando, na cidade de Hannover, se realizou uma feira, que

[...] é fundamentada na digitalização de diversos produtos, serviços e processos, com o oferecimento de soluções inteligentes e tecnológicas em diversas áreas do cotidiano. [...] As principais tecnologias vistas na Indústria 4.0 são: robótica avançada, impressão 3D, Big Data, computação em nuvem, inteligência artificial, Internet das Coisas (IoT) e novos materiais.¹⁶

Os acontecimentos e transformações proporcionadas pela Indústria 4.0, com novas formas de organização empresarial, controle das atividades laborais, com as possibilidades que se descortinaram e ainda descortinam, principalmente com o Teletrabalho, algo tão explorado no último e ano atual em decorrência da pandemia,

A Indústria 4.0 deve trazer diversos benefícios em âmbitos variados, mas principalmente em: (i) maior eficiência, reduzindo custos operacionais, aumentando produtividade, otimizando processos de automação e eficiência energética; (ii) melhor gestão, tornando o processo de tomada de decisão e controle de processos de negócio mais eficazes; (iii) menor time to market, que é o tempo entre o desenvolvimento de um produto e seu lançamento; e (iv)

¹⁵ FINCATO, Denise; STÜRMER, Gilberto. Globalização 4.0 e o futuro do trabalho: o porvir na atuação da ONU e OIT. In: BITTENCOURT, Luiz Antônio da Silva et al. (org.). **Direito Internacional do Trabalho**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 335-355. p. 340.

¹⁶ CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Relações trabalhistas no contexto da indústria 4.0**. Brasília: CNI, 2017. p. 18. Disponível em: https://conexaotrabalho.portaldaindustria.com.br/media/publication/files/Relacoes_trabalhistas_web.pdf. Acesso em: 10 jun. 2021.

melhores produtos, aumentando sua qualidade e permitindo maior customização.¹⁷

Desse modo, o uso da tecnologia para a maximização das atividades empresariais visando ao maior lucro teve sua influência no mundo do trabalho. Assim, novas empresas surgiram, apresentando um modelo de mão de obra diferente do da tradicional, com o discurso de prestador parceiro: “O trabalho passa a ser telemático e transnacional e mesmo as barreiras da linguagem são facilmente ultrapassadas por aplicativos de softwares, cada dia mais eficientes e inteligentes”.¹⁸

Como o trabalho possui diversas funções sociais, possuem também correlação com diversas áreas do Direito e aqui, em especial, a reflexão se dirige ao Direito Tributário, analisando a questão da tributação da renda do trabalhador, mas com ênfase àquelas provenientes de trabalho prestado em outro país.

3 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E DA UNIVERSALIDADE, A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS NO BRASIL E MUDANÇAS SOCIAIS

As tecnologias digitais emergentes e sua implementação no âmbito das relações estabelecidas entre os indivíduos têm ocasionado diversas mudanças na sociedade. A economia, os modelos empresariais, o trabalho e diversas outras atividades têm assumido novos contornos diante dos cenários que os avanços tecnológicos associados à Quarta Revolução Industrial estão a proporcionar.

O Direito, compreendido como um fenômeno ético e cultural, altera-se em razão das mudanças tecnológicas e sociais, principalmente porque elas imprimem novas formas às relações que a ciência jurídica busca regular¹⁹. O Direito Tributário, nessa perspectiva, sofre influxos das mudanças sociais e das novas relações que se foram sua esfera.

¹⁷ Idem.

¹⁸ FINCATO, Denise; STÜRMER, Gilberto. Globalização 4.0 e o futuro do trabalho: o porvir na atuação da ONU e OIT. In: BITTENCOURT, Luiz Antônio da Silva et al. (org.). **Direito Internacional do Trabalho**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 335-355. p. 342.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação**: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

Os novos formatos de trabalho, dentre os quais está a desvinculação da prestação de determinados serviços de uma base física situada no mesmo lugar que o tomador, têm trazidos reflexos para o âmbito tributário. De forma elucidativa podemos citar a grande difusão de atendimentos no formato virtual por diversos profissionais, especialmente acelerados nos últimos dois anos diante a pandemia de Covid-19.

A desvinculação física da prestação de serviços e do exercício das atividades laborais é um fenômeno global e um exemplo dos desafios que os Estados, notadamente aqueles fiscais, passam a enfrentar na atualidade. As possibilidades criadas com a crescente desterritorialização impõem aos Países uma série de reflexos, pois seus residentes e nacionais podem manter relações e auferir renda com indivíduos de outras nacionalidades e vice-versa.

A expansão do contexto anteriormente descrito irradia reflexos para o Direito Tributário, cujo arcabouço normativo tem se desenvolvido durante muitos anos e em um contexto diverso do presente. Neste sentido, são os contornos dados pela ordem jurídica ao tributar a renda das pessoas físicas.

Paulo Caliendo²⁰ observa que a tributação dos rendimentos é uma atividade fiscal recente na história, especialmente diante da complexidade relacionada à tributação desta fonte de riqueza. Além destas ponderações, expõe Caliendo que a tributação dos rendimentos exige uma atenção ao fenômeno de desenvolvimento dinâmico da renda.

A tributação corresponde a uma das expressões dos deveres que os cidadãos possuem com o Estado soberano que integram. Ademais, a ideia de tributação encontra-se também intimamente associada à noção de território do País e a tributação das riquezas inerentes a ele.

A tributação da renda, assim como outras espécies tributárias, encontra-se na ordem jurídica brasileira vinculada ao princípio da territorialidade. De acordo com Franca Filho “A territorialidade tributária é, afinal, decorrência lógica do próprio poder

²⁰ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 839.

soberano de qualquer Estado, já que todos fatos ocorridos dentro de seu território são ordenados e disciplinados pelo seu sistema normativo²¹.

Azevedo²², na análise de sobre o princípio da territorialidade, afirma que ela pode ocorrer com base em duas vertentes: vertente real ou objetiva e vertente pessoal ou subjetiva.

Na vertente real, “[...] a conexão é determinada pelos elementos materiais ou objetivos da situação fiscal internacional”²³, sendo analisados, no ato da tributação, os elementos de conexão entre a fonte geradora e o dever de tributar, e leva-se em conta “[...] o lugar da produção dos rendimentos, o lugar da situação dos bens, o lugar da localização das transmissões do bens”²⁴. Já na vertente pessoal, como afirma a autora, “[...] a conexão é determinada pelos elementos subjetivos da situação fiscal internacional”²⁵, aqui podendo ser considerado elemento de residência e domicílio do contribuinte.

Helena Taveira Torres ao tratar do princípio da territorialidade apresenta as seguintes ponderações:

É o princípio da territorialidade que fundamenta o alcance espacial das normas tributárias sobre os fatos juridicizados pelo ordenamento, estabelecendo uma reserva de exclusividade para aplicação das leis do Estado, mesmo que tais fatos sejam identificados fora do respectivo território (universalidade), colhidos para a composição das normas individuais e concretas internas de lançamentos tributários, de modo a constituir o respectivo crédito tributário em favor da fazenda pública pelo critério de conexão pessoal²⁶.

O alcance espacial das normas tributárias, na percepção de Torres, será fundamentado pelo princípio da territorialidade, que irá estabelecer uma reserva

²¹ FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 137, ano 35, p. 83-90, jan./mar.1998. p. 85.

²² AZEVEDO, Patrícia Anjos. O Critério da fonte e seu âmbito de aplicação. **Direito**, v. 26, n. 1, p. 141-164, jan./jun. 2017.

²³ Idem. p. 147.

²⁴ Idem.

²⁵ Ibidem.

²⁶ TÔRRES, Helena Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: RT, 2001. p. 70.

onde serão aplicadas as leis do ordenamento jurídico de um determinado Estado. Ademais, a aplicação das leis poderá ocorrer fora do território físico se os fatos estiverem previstos em normas relacionadas a imposição tributária.

Além do princípio da territorialidade, a tributação da renda no Brasil está regida pelo princípio da universalidade, também conhecido como o princípio da base global. Este princípio tem em seu conteúdo jurídico a tributação da universalidade de lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos pelo contribuinte.

Buffon e Moraes²⁷ afirmam que esse princípio “[...] traduz a capacidade do Estado para tributar todas as rendas de seus nacionais, mesmo que não oferecidas à tributação no território”. De acordo com Torres, sobre o princípio da base global, leva-se em conta toda renda auferida pelo contribuinte, independentemente da fonte. Assim expõe o autor:

Pelo princípio da universalidade, o contribuinte responde, ante o país de residência, domicílio ou nacionalidade, por toda a renda produzida, sem interessar o lugar de produção, se interno ou externo, em relação ao respectivo território. [...] Este princípio (da universalidade), não exclui, obviamente, o princípio da territorialidade, antes, o pressupõe. Ambos, entre si, não são antitéticos; pelo contrário, o princípio da universalidade funciona apenas como um critério possibilitador de atribuição de alcance ultraterritorial às normas tributárias de localização de rendimentos imponíveis pelo poder tributário estatal, mantendo-se, de modo subjacente, o princípio da territorialidade, até porque a conexão entre a pessoa e o território é fundamental, para justificar plenamente a localização ultraterritorial da produção de rendimentos²⁸.

O princípio da universalidade da tributação, na percepção dos ensinamentos acima transcritos, possibilita o alcance ultraterritorial das normas aos rendimentos sujeitos a tributação. A universalidade, aliás, está associada ao princípio da

²⁷ BUFFON, Marciano; MORAIS, Carlos Yuri de Araújo. Tributação internacional e capacidade contributiva. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, edição comemorativa 17 anos, p. 329-352. p. 337.

²⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 71-108. p. 73.

territorialidade, eis que a ligação entre a pessoa e o território é elementar para fundamentar a incidência tributária ultraterritorial de rendimentos auferidos.

Luís Eduardo Schoueri²⁹ ao comentar sobre a territorialidade em matéria tributária internacional traz diversas reflexões e considerações sobre a existência de limites à aplicação da lei nacional. O autor pontua reafirmando a existência de um Princípio da Territorialidade fundamentado, por um lado, no Direito Internacional e, por outro, como corolário do princípio da capacidade contributiva - como princípio de Direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas.

O princípio da "territorialidade" na percepção de Schoueri tem perdido sua ligação com o território, afirmando o autor que aquele passa a ser "[...] entendido como exigência de uma conexão com o Estado tributante"³⁰. Nessa linha, a conexão destaca-se da ideia de território, passando a ser pessoal - como nacionalidade - ou real - local de pagamento. A ausência de conexão entre o Estado através de elementos pessoais ou reais afasta a possibilidade de tributação.

Na atual ordem jurídica brasileira, pode-se perceber que a tributação sobre a renda está conectada à base territorial do Estado, eis que imposto encontra-se em certa medida associado ao estabelecimento pela pessoa física de seu domicílio tributário no Brasil. A condição de residente ou não do contribuinte no Brasil está presente nas normas que regulamentam o imposto de renda atualmente.

A globalização tem facilitado a circulação de pessoas e mercadorias além das fronteiras físicas dos Estados, representando este fato um aumento de demandas relacionadas à regularidade tributária dos cidadãos que deixam seus países de origem ou prestem serviços no exterior. Ademais, no que tange especialmente a prestação de serviços, as tecnologias digitais emergentes têm representado ferramentas que permitem o crescimento da execução de atividades fora do território de domicílio.

No contexto social atual, a compreensão e análise das normas tributárias e das obrigações tributárias acessórias associadas à tributação da renda das pessoas físicas torna-se elementar. Deste modo, diante de tais ponderações, passa-se a tecer

²⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

³⁰ Idem. p. 830.

algumas considerações sobre o tratamento jurídico-tributário da renda de pessoas físicas no caso de saída definitiva do Brasil.

4 O TRATAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO DA RENDA DO TRABALHADOR NO CASO DE SAÍDA DEFINITIVA DO PAÍS

A Constituição Federal em seu artigo 153, III e em nível legal o Código Tributário Nacional em seu artigo 43 prevêm que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza como uma das espécies tributárias de competência da União. A lei nº 9.250/1995 constitui a norma jurídica base do imposto de renda das pessoas físicas, sendo o tema objeto de regulamentação em atos normativos como o decreto nº 9.580/2018 e a instrução normativa SRF nº 208/2002.

Os contribuintes diante de uma imposição tributária encontram-se obrigados não somente a efetuar o pagamento dos tributos devidos, mas estão também vinculados ao cumprimento de uma série de deveres formais expressos nas obrigações acessórias.

No Brasil, a tributação da renda das pessoas físicas alcança seus rendimentos e ganhos de capital quando residentes e domiciliadas neste Estado. Ademais, os rendimentos e ganhos de capital advindos do exterior, sejam eles pagos por outras pessoas físicas ou outras fontes, também estão sujeitos ao pagamento do imposto de renda, desde que não tributados na fonte, no País de origem.

As disposições legais que preveem normativamente as regras acima postas, foram objeto de regulamentação posteriormente pela Receita Federal do Brasil através da IN SRF nº 208, de 27/09/2002. Na regulamentação das rendas provenientes do exterior, a RFB editou uma série de requisitos objetivando evitar a bitributação do brasileiro que receba renda proveniente do exterior ou que esteja trabalhando fora do Brasil.

No atual regramento jurídico nacional, o domicílio do contribuinte revela-se um dos pontos fundamentais para fixação da tributação pelo Brasil ou por outro Estado, eis que a residência é um dos critérios jurídicos estabelecidos. A IN SRF nº 208/2002 traz em seu art. 2 definições de quem é considerado residente no Brasil

como pessoa física, assim como em seu art. 3 quem são consideradas as pessoas não-residentes no Brasil.

A temática da tributação dos proventos e ganho de capital tem inúmeros contornos e é passível de diversas análises, especialmente diante do atual contexto social. Um dos aspectos relevantes da análise proposta está nos procedimentos que os brasileiros residentes no Brasil têm de proceder ao fixarem moradia em outro Estado e evitar bitributação.

A retirada do contribuinte do Brasil em caráter definitivo ou então sua transformação na condição de não residente no Brasil deve ser precedida de uma Comunicação de Saída Definitiva do País. A apresentação da comunicação em comento é realizada, atualmente, através de aplicativo disponível no site da RFB, sendo necessária esta cientificação entre 30 dias antes da data de saída até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente.

Além da apresentação da Comunicação de Saída Definitiva do País, o contribuinte também necessita apresentar junto à Receita Federal do Brasil a Declaração de Saída Definitiva do País e a Declarações de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física. Ademais, deve o contribuinte também proceder o recolhimento dos tributos devidos e comunicar a fonte pagadora que passou a condição de não residente no Brasil.

O não cumprimento das obrigações acessórias inerentes à saída definitiva do País, assim como o não pagamento dos tributos devidos, acarreta diversas penalidades. A não comunicação da saída definitiva do Brasil no prazo fixado na legislação e normas regulamentares acarreta a incidência de multa. O não cumprimento das obrigações legais inerentes à saída do Brasil leva à consideração da possível existência de dupla residência fiscal, fazendo com que o contribuinte seja tributado em ambos os países.

O CARF, ao julgar um recurso de um brasileiro que se mudou para Portugal e onde exercia atividade remunerada e possui bens tributáveis no Brasil, decidiu que, mesmo que haja acordo de não bitributação, o brasileiro, ao se retirar do país, deve obedecer aos requisitos do art. 11-A da IN 208/2002. Caso contrato, a renda auferida no exterior de brasileiro residente no exterior será tributada conforme art. 1º da Lei 7713/88.

Assim ficou ementado o acórdão:

ACORDÃO 2301-007.136, Processo 16095.720100/2014-98, julg. 04 mar. 2020. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF). Ano calendário: 2010. IRPF. RENDA AUFERIDA NO EXTERIOR. Submetem-se à tributação no Brasil os rendimentos tributáveis auferidos no exterior por contribuinte residente. É residente no Brasil o contribuinte pessoa física brasileiro que tenha deixado o país sem cumprir o dever assessorio de comunicar a saída definitiva à Administração Tributária. A apresentação regular da Declaração de Ajuste Anual no Brasil estabelece a residência neste país. DUPLA RESIDÊNCIA FISCAL. BRASIL E PORTUGAL. CONVENÇÃO. REGRA DE APLICAÇÃO. Havendo residência no Brasil e em Portugal, o contribuinte será residente, para fins fiscais, no país que esteja o centro de interesses vitais. Possuindo bens, negócios e rendimentos no Brasil, este será a sua residência fiscal.

Nesse sentido, qualquer brasileiro que queira residir noutro país e ali desenvolver atividades econômicas deve seguir as recomendações legais atinentes à situação fiscal, para que não seja bitributado. A comunicação de saída definitiva e apresentação de declaração de saída definitiva do Brasil é condição essencial para não ser tributado em dois países.

A análise realizada permite verificar a existência de obrigações tributárias acessórias que devem ser cumpridas pelos brasileiros que deixam de forma definitiva o país. Aliás, conforme dados divulgados pela revista Exame em 2017, há um crescimento nas saídas definitivas do Brasil, sendo que em 2018 houveram aproximadamente 18 (dezoito) mil brasileiros comunicaram sua saída definitiva do Brasil, quase o dobro de 2011, onde foram registradas 8 (oito) mil comunicações.

O crescimento das saídas definitivas do Brasil, assim como a circulação de pessoas e a desterritorialização da prestação de serviços, traz novos influxos para as normas tributárias. As facilitação do cumprimento das obrigações acessórias associadas a saída definitiva do país, assim como o dever de informar os contribuintes que deixam o Brasil por parte do fisco podem ser tidas como exemplos de demandas em crescimento.

Por fim, além da análise e estudos das normas tributárias domésticas, a transformação das realidades diante das alterações sociais emergentes demanda o estabelecimento de conexões entre os Estados e um alinhamento destes, especialmente para tornar efetiva as normas relacionadas a não ocorrência de bitributação e evasão fiscal.

5 TRIBUTAÇÃO SOBRE O IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA

No Brasil, após a edição da Lei 7.713/88, passou a ser adotado o princípio da universalidade na hora de tributar o IRPF. De acordo com o art. 1º dessa lei: “Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei”.

Já o art. 8º da mesma lei estabelece que também serão tributadas as fontes advindas do exterior, desde que não tenham sido tributadas no país de origem.

Art. 8º Fica sujeito ao pagamento do imposto de renda, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei, a pessoa física que receber de outra pessoa física, ou de fontes situadas no exterior, rendimentos e ganhos de capital que não tenham sido tributados na fonte, no País.

Todavia, esse dispositivo legal merece ser analisado com certa cautela, porque a Receita Federal, ao regulamentar a matéria, editou requisitos, seja para que se evite a dupla tributação, seja para que o brasileiro, ao receber renda proveniente do exterior ou esteja no exterior trabalhando, adote uma postura, a fim de que o fisco tenha controle de suas atividades.

Nesse sentido, assim estabelece o art. 1º da Instrução Normativa IN 208/2002 da Receita Federal. *In verbis*:

Art. 1º Os rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior, inclusive de órgãos do Governo brasileiro localizados fora do Brasil, e os ganhos de capital

apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil, bem assim os rendimentos recebidos e os ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil estão sujeitos à tributação pelo imposto de renda, conforme o disposto nesta Instrução Normativa, sem prejuízo dos acordos, tratados e convenções internacionais firmados pelo Brasil ou da existência de reciprocidade de tratamento.

A IN 208 faz referência à necessidade de respeito a tratados internacionais em que o Brasil seja signatário, mas necessário se faz entender que o conceito de residente e não-residente assume papel primordial, para que estabeleça a competência de tributação.

O art. 2º da IN 208 vem estabelecer os requisitos a serem preenchidos para que uma pessoa seja considerada residente no Brasil:

Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física:

I - que resida no Brasil em caráter permanente;

II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior;

III - que ingresse no Brasil:

a) com visto permanente, na data da chegada;

b) com visto temporário:

1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1383, de 07 de agosto de 2013)

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída

Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, "b", item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

Se a pessoa física preencher os requisitos estabelecidos no art. 2º, a mesma será tributada em toda a sua renda, conforme art. 1º da Lei 7.113/88.

Já pessoas não residentes no país são aquelas descritas no art. 3º da IN 208:

Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil a pessoa física:

I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º;

II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º;

III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º;

IV - que ingresse no Brasil com visto temporário:

a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses;

b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência.

§ 1º Para fins do disposto no inciso IV, "a", do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.

§ 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.

No presente, merece destaque para o brasileiro que saia do país, mesmo que em caráter temporário, e que essa ausência do país seja superior a 183 (cento e oitenta e três) dias, ou que complete até um ano de sua ausência. Todavia, para que o brasileiro não seja tributado na renda auferida no exterior, é necessária a adoção de algumas medidas, conforme regulamentação.

O primeiro ponto é a necessidade de comunicação de sua saída definitiva do País, até para evitar a aplicação de qualquer sanção pelo fisco.

Art. 11-A. A pessoa física residente no Brasil que se retire do território nacional deve apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País

I - a partir da data da saída e até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente, se esta ocorreu em caráter permanente; ou

II - a partir da data da caracterização da condição de não-residente e até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente, se a saída ocorreu em caráter temporário

§ 1º A Comunicação de que trata o caput não dispensa a apresentação da Declaração de Saída Definitiva do País de que tratam os arts. 9º e 11

§ 2º Os dependentes, inscritos no CPF, que se retirem do território nacional na mesma data do titular da Comunicação de que trata o caput devem constar desta.

Para que o brasileiro goze da situação de não residente, ao deixar o país, deve, então, apresentar a comunicação de saída definitiva do Brasil, adimplindo com o IRPF devido na data da saída, uma vez que, com essa saída, o domicílio tributário será a do país de origem, local onde será tributado.

Todavia, o não cumprimento dessa obrigação legal leva à consideração da possível existência de dupla residência fiscal, o que o contribuinte poderá ser tributado em ambos os países.

De acordo com Alexandre Evaristo Pinto e Luís Flávio Neto[10], no Brasil, adotam-se os aspectos subjetivos para a residência fiscal, aquele atinente ao *animus* com a manifestação objetiva de residência, isso em decorrência da IN 208/2002.

O CARF, ao julgar um recurso de um brasileiro que se mudou para Portugal e onde exercia atividade remunerada e possui bens tributáveis no Brasil, decidiu que, mesmo que haja acordo de não bitributação, o brasileiro, ao se retirar do país, deve obedecer aos requisitos do art. 11-A da IN 208/2002. Caso contrato, a renda auferida no exterior de brasileiro residente no exterior será tributada conforme art. 1º da Lei 7713/88.

Nesse sentido, qualquer brasileiro que queira residir noutro país e ali desenvolver atividades econômicas deve seguir as recomendações legais atinentes à situação fiscal, para que não seja bitributado. A comunicação de saída definitiva e apresentação de declaração de saída definitiva do Brasil é condição essencial para não ser tributado em dois países.

CONCLUSÕES

A globalização é fenômeno mundial incontestável, alterando a forma de encarar basicamente a realidade em todo o planeta. O processo de globalização tem-se constituído pelo modo como os mercados de diferentes países e regiões interagem entre si, aproximando mercadorias e pessoas. Seus efeitos na estrutura social, na forma de organização econômica de distribuição de bens e serviços, na reestruturação da linha de produção e na organização da mão de obra afetaram sobremaneira a sociedade nas mais diversas dimensões de relações e têm proporcionado a integração de mercado existente entre os países.

O Direito, nessa ótica, por ser uma construção social, buscando disciplinar fatos importantes para evitar conflitos, vai também moldando a nova realidade.

O fato é que a quarta revolução tecnológica tem um efeito direto e imediato na forma de produção, de empregabilidade, de organização empresarial.

E toda mudança social implica necessidades de criação de novos marcos normativos. No mundo do trabalho, não pode ser diferente, porque se leva em conta

a função que o Direito do Trabalho possui na sociedade como a expressão mais autêntica dos direitos humanos, com a função de tutelar a dignidade do trabalhador, efetivando o princípio da Declaração de Filadélfia de que o trabalho não é uma mercadoria.

As mudanças devem ser encaradas, analisadas e assimiladas por aqueles que se dedicam à pesquisa, principalmente para formular propostas de integração da globalização, do avanço tecnológico, das novas formas de organização e produção com o social, porque cada momento que a sociedade vive é um momento essencial que molda o futuro através do presente e do passado. É analisar a história num movimento dialético, necessário.

Após essas breves análises sobre o tema da tributação internacional da renda do trabalhador, é possível constatar que, no âmbito nacional, existem diversas orientações para que o contribuinte não seja bitributado.

O dever de tributar é inerente à atividade estatal, não devendo o Estado furtar de sua competência. Nesse sentido, é dever de cada contribuinte, ao se retirar do Estado nacional por mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, fazer a comunicação de saída, bem como apresentar a declaração de saída do país, pois, de acordo com o princípio aplicado no Brasil, o da base global ou universalidade, todas as rendas serão tributadas e, cumprindo com a comunicação, evitar-se-á ser cobrado o imposto de renda nos dois países, no Brasil e no de domicílio habitual.

O estabelecimento de considerações sobre a temática da tributação da renda, especialmente sua abordagem do regramento em torno das obrigações a que o contribuinte é submetido ao sair de forma definitiva do Brasil, torna-se cada vez mais importante frente às mudanças sociais. Todavia, mostra-se apenas o início de muitas reflexões que serão elaboradas pelo Direito Tributário, notadamente pela globalização, pelas mudanças no mercado e as novas formas de trabalho.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Patrícia Anjos. O Critério da fonte e seu âmbito de aplicação. **Direito**, v. 26, n. 1, p. 141-164, jan./jun. 2017.

BARROS, Carla Eugenia Caldas; SANTOS, Ramon Rocha. A globalização tributária: o dever fundamental de pagar imposto e o direito fundamental de acesso a novas tecnologias. **PIDCC**, Aracaju, v. 10, n. 02, p. 128-146, jul. 2016.

BITTENCOUR, Luiz Antônio da Silva. **O trabalho decente para OIT e sua realização no Brasil**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BRASIL. Lei 7713, de 23 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Diário Oficial [da] União, 23 dez. 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988.

BRASIL. Ministério da Economia. Processo 16095.720100/2014-98. **Diário Oficial [da] União, 04 mar. 2020**. Brasília: Ministério da Economia, 2020.

BRASIL. Receita Federal. **Acordos para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> . Acesso em: 10 ago 2021.

BUFFON, Marciano; MORAIS, Carlos Yuri de Araújo. Tributação internacional e capacidade contributiva. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, edição comemorativa 17 anos, p. 329-352.

CALIENDO, Paulo. Direito Tributário Três Modos de Pensar a Tributação: Elementos para uma Teoria Sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Relações trabalhistas no contexto da indústria 4.0**. Brasília: CNI, 2017. p. 18. Disponível em: https://conexaotrabalho.portaldaindustria.com.br/media/publication/files/Relacoes_trabalhistas_web.pdf. Acesso em: 10 jun. 2021.

FINCATO, Denise Pires; BITENCOURT, Manoela de. Teletrabalho transnacional: tributação da renda dos teletrabalhadores no plano internacional. **Conpedi**, 2019.

FLAVIO NETO, Luís; EVARISTO PINTO, Alexandre. Carf analisa tributação pelo imposto de renda e dupla residência fiscal. **Consultor Jurídico**, 15 jul. 2020.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 839.

FRANCA FILHO, Marcílio Toscano. Princípios da tributação internacional sobre a renda. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, n. 137, ano 35, p. 83-90, jan./mar.1998.

LEAO XIII PAPA. **Encíclica Rerum Novarum**. Roma: Vaticano, 1891.

MASBERNAT, Patricio; RAMOS-FUENTES, Glória. Asuntos tributarios en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. **Dikaion**, Chia – Colombia, v. 28, n. 2, ano 33, p. 404-439, jul./dez. 2019.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DO TRABALHO. **Declaração do centenário da OIT para o futuro do trabalho**. Genebra: OIT, 2019.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a tributação da economia digital: política brasileira e perspectivas. **RDTI Atual 06**, São Paulo, n. 06, p. 224-256, 2019.

RAMOS VÁZQUEZ, Isabel. Derecho internacional obrero: origen y concepto. **Iuslabor**, v. 3, 2017. p. 336-372.

RIBEIRO, Otilia Denise de Jesus et al. Tributação sobre a renda auferida no exterior por residentes e não residentes no Brasil. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, Santa Maria, v. 06, n. 01, p. 46-55, jan./jun. 2012.

ROBSBAWM, Eric. **Mundos dos trabalhos**: novos estudos sobre a classe operária. São Paulo: Paz e Terra, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

STÜRMER, Gilberto; FINCATO, Denise. Globalização 4.0 e o futuro do trabalho: o porvir na atuação da ONU e OIT. In: BITTENCOURT, Luiz Antônio da Silva et al. (org.). **Direito Internacional do Trabalho**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 335-355.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. São Paulo: RT, 2001.

4. A TRIBUTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DAS PLATAFORMAS DIGITAIS DE SOFTWARE AS A SERVICE



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-04>

Catharine Black Lipp João¹

Resumo

O presente artigo busca examinar a guerra fiscal de competências entre Estados e Municípios para a cobrança de impostos decorrentes das operações das plataformas digitais. Investiga-se a atividade deste tipo de plataforma, a fim de identificar a sua natureza no contexto da computação em nuvem. Após, são analisadas as regras de competência de cada imposto e as suas interpretações doutrinárias e jurisprudenciais, para verificar, diante da materialidade de cada exação, os argumentos e críticas pelos quais a competência para tributar estas operações seria do Estado, por meio da cobrança de ICMS, ou do Município, por meio do ISS. Ainda, são apresentadas algumas conclusões feitas no enfrentamento da matéria pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento, em 2021, das Ações Diretas de Inconstitucionalidade 5.659 e 1945. Para tanto, o método científico envolve uma abordagem dedutiva, com pesquisa explicativa e procedimentos bibliográfico e documental.

Palavras-chave: Competência tributária. Computação em nuvem. ICMS. ISS. Software as a service.

1 INTRODUÇÃO

Cada vez mais as empresas com existência física vêm migrando para o mundo digital, através da adoção de plataformas de *e-commerce*, sistemas digitais de bases

¹ Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, mestre em Direito e especialista em Direito Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público, advogada. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2263906623301856>. Endereço eletrônico: catharinejoao@gmail.com

de dados e outras ferramentas que permitam a prestação de serviços *online*. Desde 2020, verifica-se ainda mais acelerada essa mudança para o mundo virtual diante do cenário de distanciamento físico e de paralisação dos negócios instaurado em razão da pandemia do coronavírus (COVID-19).²

O consumo ao alcance de um toque na tela, disponível 24 horas por dia, 7 dias por semana, sem sair de casa, vem se mostrando uma alternativa adequada - senão a única opção possível em situações extremas de *lockdown* e do receio bastante razoável de alguns indivíduos da exposição em ambientes densamente povoados. Essa aceleração digital provocada pela crise do coronavírus pode ser exemplificada pelo expressivo crescimento das plataformas de *streaming* de vídeo e áudio no setor de entretenimento, o que pode ser atribuído ao fato de que as pessoas estão ficando mais em casa.³

É nesse contexto de disseminação dessas novas formas de consumir que se mostra fundamental investigar a forma pela qual se dá tributação das operações das plataformas digitais, as quais, por constituírem um nicho tributável bastante rentável, vem sendo objeto de uma verdadeira guerra fiscal de competências entre Estados e Municípios. Diante disso, o presente artigo busca apresentar a natureza destas plataformas para então verificar, após a análise da materialidade de cada exação, os argumentos pelos quais a competência para tributar estas operações seria do Estado, por meio da cobrança de ICMS, ou do Município, por meio do ISS, notadamente considerando que a regra é a de que tais impostos são excludentes um do outro: "ou a situação enseja a instituição de ICMS ou de ISS, jamais dos dois simultaneamente".⁴

² Veja-se que, segundo a Associação de e-Commerce, o e-commerce brasileiro faturou 56,8% a mais nos oito primeiros meses de 2020 em comparação com igual período do ano anterior. ABCOMM (Associação Brasileira de Comércio Eletrônico). Faturamento do e-commerce cresce 56,8% neste ano e chega a R\$ 41,92 bilhões. Notícias, 21 set. 2020. Disponível em <https://abcomm.org/noticias/faturamento-do-e-commerce-cresce-568-neste-ano-e-chega-a-r-4192-bilhoes/> Acesso: 1 abr. 2021.

³ Sobre isso, nota-se que, conforme o The Streaming Guide, estudo Kantar IBOPE Media, 98% dos usuários de internet consomem algum tipo de conteúdo via streaming de áudio ou vídeo e 73% afirmam que o consumo de streaming de vídeo (pago ou gratuito) aumentou após o início da atual crise. KANTAR IBOPE MEDIA. As tendências para o mercado de vídeo. São Paulo, 26 nov. 2020. Disponível em <https://www.kantaribopemedia.com/as-tendencias-para-o-mercado-de-video/> Acesso: 1 abr. 2021.

⁴ Nos termos do voto-vista da Ministra Ellen Gracie, na p. 14 do acórdão. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 4.389 - DF. Requerente:

Assim, investiga-se a atividade das plataformas digitais, a fim de identificar a sua natureza no contexto da computação em nuvem. Após, são analisadas as regras de competência do ICMS e do ISS e as suas interpretações doutrinária e jurisprudencial. Para tanto, o método científico envolve uma abordagem dedutiva, com pesquisa explicativa e procedimentos bibliográfico e documental.

2 COMPUTAÇÃO EM NUVEM E SAAS

Antes de compreender a tributação das plataformas digitais, é preciso examinar as suas características e natureza. Sabe-se que a "computação em nuvem" vem, cada vez mais, ganhando popularidade no mundo. A expressão corresponde a "tecnologia relacionada a serviços e aplicativos executada em uma rede distribuída que usa recursos virtuais e é acessível por meio de padrões de rede e Internet".⁵

Embora o projeto de Lei 5344/2013 tenha sido arquivado em 2015, a definição de "computação em nuvem" nele apresentada é bastante didática: é

[...] a exploração da atividade de tratamento, armazenamento, guarda e depósito virtuais, por sistemas eletrônicos ou eletromagnéticos e mediante contrato oneroso ou gratuito, no qual o depositário recebe informações, sistemas, programas, plataformas, ou qualquer espécie de dados do depositante ou titular, sejam codificados ou não, considerados conteúdos ou bens, sendo regido por esta lei e no que aplicável, pelo Código de Defesa do Consumidor, pela legislação

Associação Brasileira de Embalagem. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 abr. 2011. É nesse mesmo sentido que a Lei Kandir (Lei Complementar n. 87/96), que dispõe sobre o ICMS, determina que o referido imposto estadual incide sobre o "fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios" (artigo 2º, inciso IV) e sobre o "fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual" (artigo 2º, inciso V), não incidindo expressamente "sobre as operações relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, ressalvas as hipóteses previstas na mesma lei complementar" (artigo 3º, inciso V).

⁵ SANCHEZ, Pedro Palos-; MARQUEZ, Francisco Arenas-; CAMACHO, Mariano Aguayo-. Cloud Computing (SaaS) Adoption as a strategic technology: results of an empirical study. Mobile Information Systems, v. 2017, p. 1. Disponível em <https://doi.org/10.1155/2017/2536040> Acesso: 3 abr. 2021.

específica de proteção de dados, de propriedade intelectual, legislações setoriais e outras aplicáveis.⁶

Nesse contexto, importa observar que o modelo *Software as a Service* (SaaS) surgiu como um termo abrangente de serviços para computação em nuvem, junto com os outros modelos que são usados nesse campo, a saber *Plataform as a Service* (PaaS) e *Infrastructure as a Service* (IaaS).

Especificamente a respeito do SaaS, explica-se que, em vez do processamento local, nesse modelo de implantação do *software*, as aplicações passam a ser hospedadas na nuvem, de modo que todo o controle e o gerenciamento da rede, sistemas operacionais, servidores e armazenamento são feitos pelo provedor do serviço, bastando ao cliente acessar os aplicativos por aplicações como o *browser*.⁷ Diante dessa forma facilitada de acesso, importa observar que, "[...] como o *software* de aplicação é hospedado remotamente pela nuvem da Internet, os clientes não precisam investir em infraestrutura de *hardware* físico e [isso] elimina a necessidade de instalar, configurar e manter as aplicações do *software*".⁸

Assim, entre as características dos SaaS estão 1) a rede ou o acesso *online* (os usuários nunca precisarão de qualquer instalação em seus dispositivos locais que estão conectados à rede local ou a internet 2) gestão centralizada (o controle, monitoramento e atualização pode ser feito em um único local. O negócio que mantém a aplicação nunca vai precisar fazer mudanças manualmente no dispositivo local, mas, ao invés disso, vai fornecer melhora na própria aplicação *online*.) e 3) recursos poderosos de comunicação (o SaaS fornece não apenas funções para processamento *online*, mas também tem elementos poderosos de comunicação, geralmente fornecendo uma base forte para mensagens instantâneas (*chats*) ou até

⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5344/2013**. Dispõe sobre diretrizes gerais e normas para a promoção, desenvolvimento e exploração da atividade de computação em nuvem no país. Autor: Ruy Carneiro. Brasília, 09 abr. 2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=570970>

⁷ VERAS, Manoel. **Cloud computing**: nova arquitetura da ti. Rio de Janeiro: Brasport, 2012.

⁸ SWETHA, S. An overview of saas model for business applications. *International Research Journal of Engineering and Technology*, v. 07, n. 2, p.2346-2352, fev. 2020, p. 2347.

chamadas de voz (VOIP).⁹

Uma vez identificadas as características dos SaaS, é possível verificar que os *softwares* das maiores plataformas digitais de hoje são implementados por esse modelo. São exemplos de SaaS as plataformas digitais de *streaming*, tais como Netflix, Amazon Prime, Hulu, que fornecem a transmissão de filmes e seriados licenciados aos seus assinantes em qualquer lugar que estes estejam e por diferentes meios (*smartphone, smarttv, tablets, desktop*), inclusive simultaneamente, pois o seu conteúdo é hospedado e gerenciado diretamente na nuvem.

É preciso destacar que as plataformas digitais podem apresentar as mais diversas formas, dependendo do objetivo específico que buscam e do modelo de negócios que empregam. As finalidades das plataformas de SaaS são infinitas, podendo-se citar o entretenimento e lazer, educação, transporte, comunicação, pagamentos *online*, gestão de documentos, gestão de relacionamento com o cliente. Exemplos de plataformas digitais que operam no modelo B2C são a Spotify, Whatsapp, Duolingo, enquanto operam no modelo B2B a HubSpot, Salesforce CRM e Resultados Digitais. Ainda, essas plataformas podem envolver as duas espécies de transações, como no caso da Uber, Airbnb, Ifood, Zoom, Dropbox e Google Drive.

É certo que, com essas plataformas digitais, a economia e a forma de consumir vêm sendo alteradas, pois, se antes era necessário ir até a loja e comprar um CD, em um suporte físico, para poder ouvir o conteúdo de determinado artista, hoje basta a simples assinatura de plataformas como o Spotify para ter acesso e explorar milhões de músicas e *podcasts* em qualquer lugar e dispositivo, a partir da conexão à rede local ou a *internet*. Esse processo de transição para uma economia baseada em plataformas digitais abre espaço para debates entre os Estados e Municípios que buscam o enquadramento destas atividades em suas próprias parcelas do poder de tributar conferidas pela Constituição. Para examinar essa guerra de competências, não se pode perder de vista que determinada plataforma digital que disponibiliza certo conteúdo só está operando em razão do modelo de *software* pelo qual é implementada.

⁹ KULKARNI, Gurudatt; GAMBHIR, Jayant; PALWE, Rajnikant. Cloud computing-software as service. **International Journal of Computer Science & Information Technology Research Excellence**, v. 2, n. 1, p. 90-93, jan./fev. 2012, p. 92

3 A COBRANÇA DE ICMS SOBRE AS OPERAÇÕES DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

Nos termos do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal, compete aos Estados instituir impostos sobre “as operações relativas à circulação de mercadorias”, o que é conhecido como “ICMS-Mercadoria”.

Diante da necessidade de que o objeto negocial seja uma mercadoria, é importante investigar o conteúdo deste conceito para a tributação do ICMS nesta hipótese de incidência. Importa destacar que as mercadorias “[...] não são quaisquer produtos ou bens”, mas os bens objeto de comércio: “[...] apenas aqueles que constituem objeto de uma atividade econômica habitual e com finalidade lucrativa consistente na venda de produtos, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física ou mesmo por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza”.¹⁰ Na lição de Caliendo, “[...] as mercadorias são bens que possuem conteúdo econômico e estão destinados à venda, ou seja, à circulação por meio da transferência de sua propriedade”.¹¹

O tradicional conceito de mercadoria, que envolvia um objeto material em sentido estrito, passou a ser discutido diante do avanço das operações virtuais. Nesse contexto, para Santos e Xavier: “[...] em vista da evolução do comércio eletrônico, julgamos que o conceito de mercadoria não pode deixar de abarcar circunstâncias novas, para se restringir a premissas que não mais estão amoldadas à atualidade”¹².

A respeito da natureza desses bens objetos de comércio, importa observar a decisão proferida em 2010 pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando do julgamento da medida cautelar na ADI n.1945, ajuizada em 1999, segundo a qual um bem imaterial também poderia ser considerado mercadoria, sendo irrelevante a inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito para a cobrança do ICMS. Nos termos da ementa da decisão, o STF considerou ser imperativo abarcar

¹⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 187.

¹¹ CALIENDO, Paulo. *Op. cit.*, p. 923.

¹² SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A tributação pelo iss e pelo icms das operações com software. In. MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 403.

novas situações que surgem como consequências concretas do mundo, não podendo se furtar de fazê-lo com base em premissas jurídicas que não seriam mais totalmente corretas, eis que “[...] o apego à tais diretrizes jurídicas acaba por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis”.¹³ Nessa decisão, o STF admitiu a possibilidade de incidência do ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, pois seria irrelevante o fato de o *software* ser um bem imaterial.

A partir dessa ideia de que o bem imaterial poderia se caracterizar como mercadoria “digital” para fins de incidência do ICMS, passou a ganhar força a iniciativa dos Estados de sujeitarem as operações envolvendo *softwares* à incidência deste imposto. Foi editado, inclusive, o Convênio 106/2017 do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), que disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados. De acordo com a cláusula quarta do Convenio, “a pessoa jurídica detentora de site ou de plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados, é o contribuinte da operação”, sendo que o local de recolhimento do imposto é, conforme a cláusula terceira, a unidade federada do adquirente do bem ou da mercadoria digital.

Ampliando ainda mais essa ideia de mercadoria sobre o *software*, aponta-se a previsão, contida na decisão normativa CAT n. 4 de 2017, no âmbito do Estado de São Paulo, segundo a qual “a circunstância de o adquirente instalar o software (de loja física ou virtual) em sua máquina (*download*) ou utilizá-lo ‘na nuvem’ por meio de internet (*streaming*) não descaracteriza a natureza jurídica da operação como comercialização de *software* pronto” (artigo 3), razão pela qual haveria incidência do ICMS nessas operações com *softwares*, independentemente da forma como comercializados (artigo 4). A partir disso, percebe-se uma clara posição do estado

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 - MT**. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro PMDB. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso e outro. Relator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 26 maio 2010.

sobre as operações envolvendo os *softwares* no sentido de que estes seriam mercadorias.

Com base no referido Convênio, foram acrescentados em dezembro de 2017, por meio do Decreto n. 63.099, como fato gerador do ICMS “o site ou a plataforma eletrônica que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados” (artigo 1, inciso I). No entanto, em 15 de março de 2018, foi concedida liminar em mandado de segurança coletivo justamente para suspender os efeitos do referido decreto para as empresas de tecnologia associadas à impetrante (Brasscom - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação), notadamente com base no argumento de que o decreto teria criado uma nova hipótese de incidência do ICMS, enquanto somente lhe caberia a regulamentação de disposições legais.¹⁴ Ressalta-se que, não obstante o decreto extrapolar os limites constitucionais de sua atuação, foi publicada a Portaria CAT n. 24, em 24 de março de 2018, novamente regulamentando no Estado de São Paulo a incidência de ICMS para os bens e mercadorias digitais, entre os quais os *softwares*, obtidos via *download* ou por acesso em nuvem (SaaS).

Outro ponto que precisa ser analisado para fins de enquadramento do ICMS-Mercadoria diz respeito à expressão “*circulação* de mercadoria” contida no texto do artigo 155, inciso II, da Constituição Federal. Assim, sobre os aspectos materiais desse imposto, é importante observar o conceito de circulação, cujo sentido jurídico é o de “[...] transferência de titularidade entre pessoas jurídicas distintas”.¹⁵ O Supremo Tribunal Federal confirmou esse entendimento em 2014, ao asseverar que a incidência do ICMS ocorre “[...] somente se de fato houver circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio (compra e venda)”.¹⁶

¹⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. 9ª vara da Fazenda Pública. **Mandado de segurança coletivo n. 1010278-54.2018.8.26.0053**. Requerente: Brasscom - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Requerido: Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária - CAT e outros. Julgador: Juíza Simone Gomes Rodrigues Casoretti. São Paulo, 15 mar. 2018.

¹⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 922.

¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 540.829-SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes wheels do Brasil Ltda. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 11 set. 2014.

Somente quando houver a transferência do domínio é que se poderá ter presente o fato gerador do ICMS, isto é, só será legítima a tributação com a mudança de titularidade sobre a mercadoria. Portanto, uma vez que essa circulação jurídica envolve a transmissão de um bem, nota-se que “[...] o negócio jurídico que tipicamente enseja a incidência do ICMS é o contrato de compra e venda. E não basta qualquer contrato de compra e venda; o objeto negocial deve ser uma mercadoria, um bem destinado à mercancia”.¹⁷

Nos termos do artigo 9º da Lei nº 9.609/1998, “o uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença”. Nesse sentido, o titular, mediante o pagamento em dinheiro de uma contraprestação ou de prestações periódicas, permite ao usuário o uso do *software*, por tempo determinado ou indeterminado, de acordo com as condições expressas no contrato, sem que possa dispor de outros direitos.

De acordo com Piscitelli, uma vez que esse contrato não se confunde com a compra e venda, não haveria que se falar em transmissão de propriedade, mas tão somente em uma mera autorização para a fruição do bem, observados os limites impostos pelo autor da obra. Nesse sentido entendem Almeida, Martins e Vita: “[...] as operações em nuvem não podem ser comercializadas como mercadoria circulante; há apenas a transferência de direitos aos usuários aderentes, mediante uma disponibilização de acesso licenciado de seu uso”.¹⁸ Portanto, não havendo qualquer transferência de propriedade, restaria frustrada a ideia de circulação jurídica exigida pela materialidade do ICMS.

Nas palavras de Piscitelli, considerando que o bem permanece em propriedade do seu titular que sobre ele detém os direitos: “não há qualquer possibilidade ou autorização ao usuário de transferir, comercializar, doar, alienar ou sublicenciar o programa de computador, a música, a foto ou o filme objeto de transferência. Hipóteses como essas desvirtuariam o contrato mediante o qual se faz o uso dos

¹⁷ PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3, n. 1, p. 673-703, 2017, p. 687-688

¹⁸ ALMEIDA, Patrícia Silva de; MARTINS, Regina Célia de Carvalho; VITA, Jonathan Barros. Tributação e cloud computing no Brasil: apontamentos sobre incidência tributária em softwares as a service. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 23, p. 41-61, mar./abr., 2020.

bens e seriam razão para seu rompimento".¹⁹ A partir disso, já é possível identificar a existência de várias obrigações de não fazer que são assumidas pelo próprio usuário da plataforma.

É explicado por Tollen que "[...] cada licença deve confirmar que o consumidor receba apenas os direitos especificamente garantidos e que o fornecedor retenha a titularidade do *software*".²⁰ Conforme equipara o autor, é por essa razão que o *software* não deve ser visto como um livro que foi comprado, que pode ser dado ou vendido, mas, sim, como uma música que foi baixada, que não pode ser passada adiante.²¹

Portanto, em que pese as tentativas de alguns estados brasileiros de tributar as operações das plataformas digitais de SaaS, não seria legítima a incidência do ICMS-Mercadoria, seja porque não haveria que se falar em uma "mercadoria" enquanto bem corpóreo, mas um objeto do contrato de licença, isto é, uma cessão do direito de uso, seja porque, ainda que se admitisse uma mercadoria digital incorpórea, não haveria uma "circulação jurídica" desta, uma vez que não há transferência da propriedade intelectual objeto do contrato de licença, observando-se, especificamente no caso de SaaS, a impossibilidade da transferência de titularidade pelo fato de a hospedagem das aplicações ser feita na nuvem.

4 A COBRANÇA DE ISS SOBRE AS OPERAÇÕES DAS PLATAFORMAS DIGITAIS

Por sua vez, o imposto sobre serviço (ISS) possui fundamento constitucional no artigo 156, III da Constituição que determina a sua competência aos municípios, cabendo a lei complementar o papel de definir, entre os serviços de qualquer natureza, aqueles que ensejam a instituição do ISS. A Lei Complementar n. 116 de 2003, que dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de

¹⁹ PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3, n. 1, p. 673-703, 2017, p. 689

²⁰ TOLLEN, David W. **The tech contracts handbook**: cloud computing agreements, software licenses, and other it contracts for lawyers and businesspeople. 2. ed. Chicago: ABA Publishing, 2016, p. 56

²¹ *Ibid*, p. 56-57.

competência dos municípios e do Distrito Federal, descreve de modo taxativo,²² em sua lista anexa, um rol de serviços, cuja prestação é fato gerador do ISS.

Como explicam Malavoglia, Alvarenga e Piscitelli, o SaaS se amolda ao conceito de serviços tributáveis pelos municípios, desde que também se amolde a algum item da lista anexa à Lei Complementar 116/03.²³ Daí porque existem dois aspectos que são especialmente importantes de serem analisados para identificar efetivamente a hipótese de incidência do ISS, a saber, a lista de serviços e o conceito de serviço.²⁴

O conceito de serviço tributável pelos municípios através do ISS é traçado por Santos como sendo o

[...] esforço humano consistente em uma obrigação de fazer, com conteúdo econômico, produzido em favor de terceiro, como atividade-fim, em caráter autônomo (sem subordinação), de forma onerosa, não compulsório, sob regime de direito privado, não abrangido na esfera de competência de outra pessoa política".²⁵

Nesse sentido, nas palavras de Santos e Xavier: "[...] serviço pressupõe uma

²² Embora seja entendida como taxativa a referida lista de serviços, admite-se "uma leitura extensiva de cada item a fim de enquadrar serviços correlatos àqueles previstos expressamente". PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 194. Caliendo explica que "se por um lado, se veda o uso da interpretação analógica, não há vedação absoluta ao uso da interpretação extensiva, visto que se admite que a incidência do imposto decorre da natureza do serviço prestado e não de sua denominação". CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1001.

²³ MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. *Iaas, pass e saas: entre contratos típicos e atípicos*. In. PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 413.

²⁴ É importante verificar não apenas a lista de serviços, mas também o conceito de serviço, na medida em que é possível a discussão nos tribunais superiores para fins de excluir atividades previstas na lista que não concretizem um serviço. Exemplos de atividades previstas na lista que foram consideradas excluídas da incidência do ISS porque não se enquadrariam no conceito de prestação de serviços são a locação de bens móveis e o leasing operacional. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário n. 446.003-PR**. Agravante: Município de Curitiba. Agravado: Desafio locadora de veículos Ltda. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 04 ago. 2006. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 592.905 - SC**. Recorrente: Hsbc investment bank brasil s/a - banco de investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 05 mar. 2010.

²⁵ SANTOS, Ramon Rocha. **Conceito constitucional de serviço tributável pelo iss**. 2019. 212 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019, p. 185.

obrigação de fazer, em contraposição a uma mera obrigação de dar. O prestador deve oferecer ao cliente uma prestação específica, personalizada e individualizada, caso contrário de serviço não se tratará”.²⁶ Diante da Súmula Vinculante n. 31 do STF (que versa sobre a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis), importa observar que os precedentes representativos a partir dos quais foi elaborado o seu enunciado consideram necessária a distinção entre a obrigação de dar e a obrigação de fazer para identificar o imposto incidente sobre a operação. Assim, o STF se posicionou no sentido de que o ISS tão somente incidiria sobre aquelas atividades que envolvem uma obrigação de fazer, diante da adoção do conceito de serviço previsto no Direito Civil.

Não obstante a referida súmula ainda esteja vigente, é preciso ressaltar que já houve uma ampliação do clássico conceito civilista de prestação de serviço como obrigação de fazer, visto já ter lhe sido atribuída pelo STF, em 2016, a compreensão de “[...] utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”.²⁷ Assim, o acórdão se afasta da ideia de que o conceito de serviço se refere exclusivamente a uma obrigação de fazer, para abranger outras atividades econômicas sob o viés da utilidade na sua prestação onerosa. Nesse contexto, veja-se que Caliendo considera que “[...] o conceito de serviço está vinculado à noção de um processo e não exatamente do resultado da ação de um fazer”.²⁸

Percebe-se que, ao conceituar o SaaS enquanto “[...] um modelo de implantação do *software* onde uma aplicação é hospedada como um serviço fornecido aos consumidores através da internet”,²⁹ há uma forte ideia de que há um serviço envolvido, tanto o é que a sua tradução não é senão *Software enquanto*

²⁶ SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A tributação pelo iss e pelo icms das operações com software. In. MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 402.

²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 651.703 - PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Ministro Luiz Fuz. Brasília, DF, 15 jun. 2016.

²⁸ CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1000.

²⁹ KULKARNI, Gurudatt; GAMBHIR, Jayant; PALWE, Rajnikant. Cloud computing-software as service. International. **Journal of Computer Science & Information Technology Research Excellence**, v. 2, n. 1, p. 90-93, jan./fev. 2012, p. 90.

Serviço. Na obrigação de fazer, a prestação inclui a confecção, a manutenção, o gerenciamento, a disponibilização da plataforma de SaaS, entre outras ações que exigem no mínimo uma supervisão humana especializada. Ainda, constata-se que, nesse modelo, o fornecedor se utiliza do *software* para fornecer algo de utilidade para outrem, diante do qual o consumidor usuário, para usufruí-lo, deve celebrar um contrato de licença de uso, em que, como mencionado, são assumidas várias obrigações de fazer. Nesse contexto, os termos sob os quais o *software* é fornecido ao consumidor estão definidos em uma licença de uso – quais versões se aplicam ao contratado, o quanto o consumidor vai pagar e como vai se dar este pagamento (se por uma contraprestação ou por prestações periódicas), se há limitação de telas no uso simultâneo, etc. Como já referido, entre as restrições padrões do contrato de licença de *software* estão, entre outras, a impossibilidade de o consumidor usuário modificar, distribuir ou sublicenciar o *software*.

Acredita-se que, por essa razão, o SaaS se amoldaria não apenas ao conceito ampliado de serviços tributáveis pelos municípios, mas também ao conceito de serviço enquanto obrigação de fazer.

Resta, então, verificar a sua adequação em relação aos itens da lista anexa à Lei Complementar 116/03. No item 1, sobre “[...] serviços de informática e congêneres”, há o subitem 1.05, que consiste no “licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação”. Concorda-se com Almeida, Martins e Vita, para quem as execuções de SaaS, sem que o consumidor realize o efetivo *download* do programa de computador, são enquadradas justamente nessa previsão legislativa do ISS, que classifica essas operações como um serviço de licenciamento de *software* sujeito à incidência do imposto municipal.

No entanto, é importante apontar a existência de uma posição da doutrina (cujo entendimento é consubstanciado na súmula vinculante 31 do STF) segundo a qual é necessária a distinção entre o “*software* por encomenda” (personalizado) e o “*software* de prateleira” (padronizado),³⁰ para fins de determinar o alcance do item

³⁰ Aponta-se que essa distinção entre “softwares por encomenda” e “softwares de prateleira” já havia sido feita pelo Supremo Tribunal Federal há mais de 20 anos quando do julgamento de Recurso Extraordinário, no qual consignou-se que aqueles não teriam por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo que impossibilitaria a instituição de ICMS pelos Estados, enquanto estes, materializando o corpus mechanicum da criação intelectual do programa, constituiriam mercadorias

1.05 apenas à hipótese do *software* por encomenda, em que se verificaria uma obrigação de fazer conforme o ditames do Direito Civil. Nesse sentido, entendem Freitas e Oyamada que “[...] a pretensão dos Municípios de tributar atividades de *cloud computing*, que envolvam o licenciamento de *software*, com base no item 1.05 da lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003 é inconstitucional”,³¹ porque, segundo os autores, o licenciamento de uso de um *software* padronizado, que é o caso das operações de computação em nuvem, assemelha-se à locação de bens móveis, já que não contemplaria um “serviço” conceituado enquanto obrigação de fazer.

Com a atualização da lista em 2016 foi inserido o subitem 1.09, que versa sobre a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, sujeita ao ICMS). Para Canen, é nesta hipótese que incide o caso do *streaming*.³² Pelo que vem sendo abordado neste capítulo, não haveria problemas em enquadrar as plataformas de *streaming*, enquanto SaaS (disponibilização, sem cessão definitiva, por meio da internet), tal como o Netflix, no subitem 1.05. Não obstante, percebe-se que o legislador optou por inserir um item específico a estas plataformas digitais a fim de não deixar dúvidas quanto à competência municipal.

Especificamente em relação às plataformas digitais de *streaming*, é preciso referir a crítica feita por Fulginiti de que as suas atividades não poderiam ter sido contempladas como um serviço tributável pela Lei Complementar n. 157/2016. O

postas no comércio. Na ocasião, entendeu-se que apenas os softwares padronizados que tivessem suporte físico seriam considerados mercadorias, atrelando-se o conceito de mercadoria à existência de suporte físico do bem, isto é, ao fato de o bem ser corpóreo. Nesse sentido, nas palavras do Ministro Relator (p. 2 do seu voto): “o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos, como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de comércio ou destinado a sê-lo”. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 176.626-3 - SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps processamento de dados Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 nov. 1998.

³¹ FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de cloud computing (saas, iaas, paas, etc.): icms vs. iss. In. MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital**: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 387

³² CANEN, Doris. Marketplaces: iss e desafios. **Revista de Direito e as Novas Tecnologias**, v. 3, abr. jun. 2019

autor sustenta que a atividade de *streaming* desempenhada pelas plataformas

[...] assemelham-se mais a locadoras de filmes ou músicas, que apenas disponibilizam o seu conteúdo *on-line* para o acesso de seus assinantes. Consubstancia, portanto, uma 'obrigação de dar', e não uma 'obrigação de fazer', conforme exigido pelo conceito de serviço incorporado pela respectiva regra constitucional de competência.³³

Em sua posição, não haveria obrigação de fazer em favor do consumidor no desenvolvimento da atividade de *streaming* na medida em que, por meio dela, ocorreria a cessão do direito de uso sobre um conteúdo de direito autoral já adquirido pela plataforma, o que poderia ser equiparado à definição de locação, no sentido relacionado à obrigação de fornecer, durante um determinado período de tempo, mediante remuneração, o uso e gozo de coisa infungível.

É importante observar que as plataformas digitais SaaS também oferecem aos usuários outros serviços, tais como um sistema de armazenamento e de gerenciamento de banco de dados, sistema operacional, ferramentas de design, suporte técnico, atualizações, entre outros. Dessa maneira, considera-se que existe um contrato misto e atípico na celebração realizada entre a pessoa jurídica detentora da plataforma digital cujo *software* é implantado pelo modelo SaaS e determinado usuário. Assim, dada a natureza híbrida da relação jurídica, é possível enquadrar os demais serviços que são parte da contratação em outros itens da lista, entre os quais o item 1.03, que foi atualizado em 2016 pela Lei Complementar 157, que trata do “[...] processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”, e, ainda, o item 1.07, referente ao “suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados”. Tal foi a posição adotada no Parecer Normativo SF Nº 1 de 18/07/2017 da Fazenda do Município de São Paulo que estabelece, no tocante ao

³³ FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de competência e a tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, n.44. p. 115-138, 2020, p. 130.

SaaS, que o seu enquadramento no subitem 1.05 não prejudica o enquadramento de parte da sua contratação nos subitens 1.03 e 1.07 da lista de serviços.

No entanto, diferente é a posição de Freitas e Oyamada, para quem não seria possível a incidência do ISS com base nos subitens 1.03 ou 1.07, porque tais atividades de “processamento de dados” e de “suporte técnico em informática”, quando presentes nas operações de computação em nuvem, seriam atividades meio para a obtenção da utilidade final pretendida e não uma obrigação de fazer autônoma.³⁴ Ressalta-se que, para os autores, só haveria que se falar em incidência do ISS caso o usuário contratasse isoladamente os serviços de processamento de dados ou suporte técnico vinculados às atividades de computação em nuvem. Novamente o que se verifica aqui é a subjacente ideia de que o conceito de serviço está vinculado à obrigação de fazer que se traduziria na prática de uma atividade personalizada, pois do contrário poder-se-ia entender o contrato entre as partes envolvendo o oferecimento de obrigações de fazer ou de utilidades diversas, entre as quais os serviços descritos nos subitens 1.03 e 1.07.

Por fim, em relação ao enquadramento dessas operações na incidência do ISS, verificou-se o seu enquadramento i. no conceito de serviço tributável, tanto no conceito clássico de obrigação de fazer, quanto no conceito amplo de benefício/utilidade para outrem e ii. em determinadas hipóteses, especialmente aquela do item. 1.05, expressamente previstas na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003.

Não obstante, ainda que não se concorde, foi possível identificar existência de posição oposta na doutrina, que, considerando o sentido clássico de serviço enquanto obrigação de fazer, entende ser importante a distinção entre “software sob encomenda” e “software de prateleira”, pois somente seria legítima a cobrança do tributo municipal nos casos de licenciamento de uso de um *software* personalizado, único que consubstanciaria efetivamente obrigação de fazer, o que não compreenderia os SaaS. No entanto, como será abordado a seguir, com o recente

³⁴ FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de cloud computing (saas, iaas, paas, etc.): icms vs. iss. In. MONTEIRO, Alexandre. Tributação da economia digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 389 e 390

julgamento das ADIs 5659 e 1945, o Supremo Tribunal Federal passou a considerar irrelevante a distinção entre software sob encomenda ou padronizado.

6 O JULGAMENTO DAS ADIs 5659 e 1945

A questão do *software* foi discutida nas duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade, de n. 5659³⁵ e 1945,³⁶ nas quais o julgamento se deu de forma conjunta.³⁷ Adianta-se que, por maioria, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu que o licenciamento de software é tributável pelo ISS, excluindo a incidência de ICMS nessas operações.

Restaram vencidos os votos dos Ministros Edson Fachin, Cármen Lúcia, Gilmar Mendes e Nunes Marques. Segundo o Ministro Fachin, se hoje admite-se os bens digitais como mercadoria, também seria preciso compreender uma alteração na exigência de transferência de titularidade jurídica e física para a circulação da mercadoria, justamente diante das novas formas de mercancia que surgiram com as novas maneiras de comercializar e consumir bens. Nas palavras do Ministro Nunes Marques: "se é possível conferir ao *software* a natureza de um bem, ainda que digital, entendo que a transmissão desse bem, em típico ato de comércio, implicaria reconhecimento de uma circulação, pois destinada ao consumo por aquele que adquire tal mercadoria." Diante da necessidade de definir qual a atividade preponderante em um caso concreto para determinar qual imposto deve incidir, o

³⁵ A ADI 5659 foi proposta com pedido para declarar a incompatibilidade com a Constituição Federal do Decreto estadual 46.877/2015 de Minas Gerais e a inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos artigos 5º da Lei nº 6.763/1975, e 1º, I e II, do Decreto nº 43.080, ambos do Estado de Minas Gerais, e do artigo 2º da Lei Complementar Federal nº 87/1996. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade n. 5659. Requerente: Confederação nacional de serviços - CNS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2021

³⁶ Por sua vez, a ADI 1945 foi proposta em 1999 para declarar a inconstitucionalidade da Lei nº 7.098/1998, do Estado de Mato Grosso, que estabelece normas referentes ao ICMS. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 1945**. Requerente: Partido do movimento democrático brasileiro - PMDB. Relator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2021

³⁷ Importa observar que a lei impugnada na ADI 1945, cuja disputa permitiria análise apenas sobre a questão do ICMS, diz respeito as operações com software considerando notadamente a realidade da época, em que estas se davam por disquete, cd ou dvd, ou realizadas por transferência eletrônica de dados. É por essa razão que em 2020 foi apregoadado o julgamento em conjunto das duas ações, a fim de que, através do julgamento no Plenário da Suprema Corte, fossem proferidas decisões harmônicas e com maior alcance para tratar da matéria, inclusive em relação aos softwares que passaram a ser hospedados na nuvem, sob a ótica não apenas do ICMS, mas também do ISS.

Ministro Fachin apontou que os programas de computador somente estariam sujeitos ao ISS quando fosse contratado um serviço para desenvolvê-los, de maneira específica e personalizada, o que tornaria o serviço preponderante na relação, haja vista a criatividade, pesquisa, conhecimento e esforço empregados. Em todos os demais casos, os programas de computador seriam considerados mercadoria: “quando a criação intelectual é produzida em série para ser comercializada, por outro lado, a destinação e o objetivo da operação passam a ser a circulação, a venda e o lucro, devendo incidir ICMS indubitavelmente”. Assim, quando sua destinação for a comercialização, independentemente de a circulação de mercadoria ocorrer de forma física ou digital, caberia a incidência do imposto estadual. Tal é o mesmo entendimento esposado no voto da Ministra Cármen Lucia, para quem “[...] as operações mercantis que façam circular licenças ou cessões de uso de determinado programa de computador, que é exatamente o *software* ou aplicativo, permitem a incidência do tributo [ICMS]”. Ainda, no mesmo sentido, o Ministro Nunes Marques assevera que: “[...] haveria ato de mercancia na disponibilização indiscriminada de licenças de utilização de programas de computador, atraindo a incidência do tributo estadual”.

No entanto, a maioria dos Ministros (Alexandre de Moraes, Luís Roberto Barroso, Rosa Weber, Ricardo Lewandowski, Marco Aurélio e Luiz Fux) acompanhou o voto do Ministro Relator Dias Toffoli. Em seu voto, no que diz respeito ao ICMS, o Ministro Relator admitiu que, em relação à expressão “mercadoria”, poderiam estar dentro do conceito as coisas incorpóreas (tanto o é que a Constituição prevê a possibilidade de o referido imposto estadual incidir sobre operações relativas a energia elétrica), todavia, nas operações com *software* que estejam embasadas em licenças ou cessões do direito de uso, não haveria transferência de propriedade do bem, o que é indispensável para que ocorra o fato gerador do imposto estadual. A respeito da inexistência de transferência de propriedade, observa-se o entendimento do Ministro Barroso especificamente para os casos de disponibilização *online*, como ocorre nos SaaS: “[...] o usuário remunera o detentor da licença mediante pagamentos periódicos em regime de assinatura pelo tempo de utilização do produto, não havendo uma transferência da titularidade do bem”.

Por sua vez, em relação à análise sobre ISS, constatou-se ser fundamental a noção de que a elaboração de um *software* é um serviço que resulta do esforço humano (obrigação de fazer), sendo que essa criação intelectual é sua característica fundamental, não importando as distinções entre este ser “por encomenda”, “de prateleira”, customizado, disponibilizado via *download* ou, ressalta-se, via computação em nuvem. Daí porque, haveria uma operação mista ou complexa, envolvendo, além da obrigação de dar um bem digital, uma obrigação de fazer (presente no esforço intelectual e nos demais serviços prestados conforme o contrato de licenciamento ou cessão de uso em questão), o que atrai a incidência do imposto municipal sobre a operação, a qual encontra amparo no subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03. Também foi destacado pelo Ministro Relator que, nos casos de diversas figuras negociais complexas, a clássica dicotomia civilista entre obrigações de dar e de fazer seria insuficiente para solucionar a questão da validade da cobrança de ISS sobre determinada operação, pois este incidiria sobre atividades que representem tanto obrigações de fazer quanto obrigações mistas, que também incluem uma obrigação de dar. Tanto o é que as indefinições entre o ISS e o ICMS são resolvidas pela Corte com base em uma sistemática objetiva, segundo a qual o ISS incide se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que sua prestação envolva o fornecimento de bens, ressalvadas as exceções previstas na lei.

Especificamente em relação à tributação das operações com *software* dentro do contexto da computação em nuvem, como é o caso dos SaaS, o Ministro Relator asseverou que o fato de o aplicativo estar localizado na nuvem (permanecendo *online* em tempo integral, sem ser armazenado no disco rígido do computador do usuário que o utiliza) seria uma circunstância atrativa da incidência do ISS. Além disso, corrobora o enquadramento dessas operações de SaaS como obrigações de fazer em favor do usuário para incidência do ISS o fato de que as empresas teriam diversas obrigações para viabilizar o serviço no modelo SaaS, as quais exigem “[...] ações [que] necessitam, em boa medida, de esforço humano, notadamente de profissionais que detêm conhecimento especial sobre computação”.

Por fim, cita-se que houve modulação de efeitos da referida decisão, a qual, em geral, terá eficácia *ex nunc* a partir da publicação da ata de julgamento, ficando

ressalvadas as ações judiciais em curso, inclusive as de repetição de indébito e as execuções fiscais em que se discutam a incidência do ICMS, e as hipóteses de comprovada bitributação, caso em que o contribuinte terá direito à repetição do indébito do ICMS, a fim de estabelecer tratamento isonômico entre os adimplentes, os inadimplentes e os que têm ações em trâmite na Justiça. Nesse contexto, será possível observar que todas as ações judiciais pendentes de julgamento que foram movidas pelos contribuintes contra os estados ou os municípios serão decididas seguindo a orientação do Supremo Tribunal Federal, qual seja a de que incide somente o ISS nessas operações.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em que pese as tentativas de alguns estados brasileiros de tributar as operações das plataformas digitais de SaaS, não seria legítima a incidência do ICMS-Mercadoria, seja porque não haveria que se falar em uma “mercadoria” enquanto bem corpóreo, mas um objeto do contrato de licença, isto é, uma cessão do direito de uso, seja porque, ainda que se admitisse uma mercadoria digital incorpórea, não haveria uma “circulação jurídica” desta, uma vez que não há transferência da propriedade intelectual objeto do contrato de licença, observando-se, especificamente no caso de SaaS, a impossibilidade da transferência de titularidade pelo fato de a hospedagem das aplicações ser feita na nuvem.

Em relação a cobrança de ISS pelos municípios sobre as operações das plataformas digitais de SaaS, embora existam críticas na doutrina no sentido de que estas não se enquadrariam como serviço, acredita-se que as suas atividades se amoldaria não apenas ao conceito ampliado de serviços tributáveis pelos municípios, mas também ao clássico conceito de serviço enquanto obrigação de fazer. Na obrigação de fazer, a prestação inclui a confecção, a manutenção, o gerenciamento, a disponibilização da plataforma de SaaS, entre outras ações que exigem no mínimo uma supervisão humana especializada. Ainda, constata-se que, nesse modelo, o fornecedor se utiliza do *software* para fornecer algo de utilidade para outrem, diante do qual o consumidor usuário, para usufruí-lo, deve celebrar um contrato de licença de uso, em que, como mencionado, são assumidas várias

obrigações de fazer. Aliás, as plataformas digitais de SaaS oferecem aos seus usuários outros serviços, tais como um sistema de armazenamento e de gerenciamento de banco de dados, sistema operacional, ferramentas de design, suporte técnico, atualizações, entre outros, havendo um contrato misto e atípico na celebração realizada entre a pessoa jurídica detentora da plataforma digital cujo *software* é implantado pelo modelo SaaS e determinado usuário.

Por fim, verifica-se que o Supremo Tribunal Federal entendeu por maioria que seria insuficiente a dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar para fins de determinar a incidência do ISS ou do ICMS. Embora tenha entendido que pode um bem digital se enquadrar como mercadoria para fins de ICMS, no caso em questão, não haveria transferência de titularidade para o enquadramento do tributo estadual. Além disso, prevaleceria a obrigação de fazer existente, consubstanciada no esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador e para os demais serviços prestados ao usuário, o que especialmente é verificado nas plataformas digitais de SaaS. Isso porque, com base no critério objetivo da Corte Suprema segundo o qual incide apenas o ISS se o serviço está definido por lei complementar como tributável por tal imposto, ainda que a prestação envolva o uso ou o fornecimento de bens, considera-se incidente o ISS, excluindo-se a incidência do ICMS, nas operações envolvendo *software*, uma vez que o uso de programa de computador no Brasil é objeto de contrato de licença e que a lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC 116/03 contempla no subitem 1.5 o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação

REFERÊNCIAS

ABCOMM (Associação Brasileira de Comércio Eletrônico). Faturamento do e-commerce cresce 56,8% neste ano e chega a R\$ 41,92 bilhões. **Notícias**, 21 set. 2020. Disponível em <https://abcomm.org/noticias/faturamento-do-e-commerce-cresce-568-neste-ano-e-chega-a-r-4192-bilhoes/> Acesso: 1 abr. 2021.

ALMEIDA, Patrícia Silva de; MARTINS, Regina Célia de Carvalho; VITA, Jonathan Barros. Tributação e cloud computing no brasil: apontamentos sobre incidência tributária em softwares as a service. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, v. 23, p. 41-61, mar./abr., 2020.

BARROS, Maurício. Tributação da economia digital e os conflitos de competência entre icms e iss. In. MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 5659**. Requerente: Confederação nacional de serviços - CNS. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2021

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade n. 1945**. Requerente: Partido do movimento democrático brasileiro - PMDB. Relator do acórdão: Ministro Dias Toffoli. Brasília, 24 fev. 2021

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Agravo regimental no recurso extraordinário n. 446.003-PR**. Agravante: Município de Curitiba. Agravado: Desafio locadora de veículos Ltda. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 04 ago. 2006.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 592.905 - SC**. Recorrente: Hsbc investment bank brasil s/a - banco de investimento. Recorrido: Município de Caçador. Relator: Ministro Eros Grau. Brasília, 05 mar. 2010.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Medida cautelar na ação direta de inconstitucionalidade n. 4.389 - DF**. Requerente: Associação Brasileira de Embalagem. Requerido: Presidente da República e outro. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, DF, 13 abr. 2011.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 176.626-3 - SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Munps processamento de dados Ltda. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 10 nov. 1998.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 540.829-SP**. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Hayes wheels do Brasil Ltda. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 11 set. 2014.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 651.703 - PR**. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon Ltda. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Ministro Luiz Fuz. Brasília, DF, 15 jun. 2016.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5344/2013**. Dispõe sobre diretrizes gerais e normas para a promoção, desenvolvimento e exploração da atividade de computação em nuvem no país. Autor: Ruy Carneiro. Brasília, 09 abr. 2013.

Disponível

em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=570970>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945 - MT**. Requerente: Partido do Movimento Democrático Brasileiro PMDB. Requerido: Governador do Estado de Mato Grosso e outro. Relator do acórdão: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, 26 maio 2010.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. 9ª vara da Fazenda Pública. **Mandado de segurança coletivo n. 1010278-54.2018.8.26.0053**. Requerente: Brasscom - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Requerido: Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária - CAT e outros. Julgador: Juíza Simone Gomes Rodrigues Casoretti. São Paulo, 15 mar. 2018.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020

CANEN, Doris. Marketplaces: iss e desafios. **Revista de Direito e as Novas Tecnologias**, v. 3, abr. jun. 2019

FREITAS, Rodrigo de; OYAMADA, Bruno Akio. Operações de cloud computing (saas, iaas, paas, etc.): icms vs. iss. In. MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

FULGINITI, Bruno Capelli. Regras de competência e a tributação do streaming. **Revista Direito Tributário Atual**, n.44. p. 115-138, 2020

KANTAR IBOPE MEDIA. **As tendências para o mercado de vídeo**. São Paulo, 26 nov. 2020. Disponível em <https://www.kantaribopemedia.com/as-tendencias-para-o-mercado-de-video/> Acesso: 1 abr. 2021.

KULKARNI, Gurudatt; GAMBHIR, Jayant; PALWE, Rajnikant. Cloud computing-software as service. **International Journal of Computer Science & Information Technology Research Excellence**, v. 2, n. 1, p. 90-93, jan./fev. 2012

MALAVOGLIA, Theodoro; ALVARENGA, Christiane Alves; PISCITELLI, Tathiane. Iaas, pass e saas: entre contratos típicos e atípicos. In. PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Gisele Barra (Coord.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021

PISCITELLI, Tathiane. Os desafios da tributação do comércio eletrônico. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 3, n. 1, p. 673-703, 2017

SANCHEZ, Pedro Palos-; MARQUEZ, Francisco Arenas-; CAMACHO, Mariano Aguayo-. Cloud Computing (SaaS) Adoption as a strategic technology: results of an

empirical study. **Mobile Information Systems**, v. 2017. Disponível em <https://doi.org/10.1155/2017/2536040> Acesso: 3 abr. 2021.

SANTOS, João Victor Guedes; XAVIER, Camila Caçador. A tributação pelo iss e pelo icms das operações com software. In. MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

SANTOS, Ramon Rocha. **Conceito constitucional de serviço tributável pelo iss**. 2019. 212 f. Tese (Doutorado) - Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2019

SWETHA, S. An overview of saas model for business applications. **International Research Journal of Engineering and Technology**, v. 07, n. 2, p.2346-2352, fev. 2020.

TOLLEN, David W. **The tech contracts handbook: cloud computing ageements, software licenses, and other it contracts for lawyers and businesspeople**. 2. ed. Chicago: ABA Publishing, 2016

VERAS, Manoel. **Cloud computing: nova arquitetura da ti**. Rio de Janeiro: Brasport, 2012.

5. A TRIBUTAÇÃO EXTRAFISCAL DOS VEÍCULOS ELÉTRICOS: UMA ANÁLISE DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-05>

*Pedro Agão Seabra Filter*¹

Resumo:

Partindo do princípio de que os veículos elétricos são realmente capazes de reduzir as chamadas *pegadas antropocêntricas* sobre os sistemas ecológicos, pondera-se sobre a aplicação dos mecanismos da extrafiscalidade tributária para o fomento do desenvolvimento sustentável e a proteção dos ecossistemas. Desta forma, serão estudados os conceitos e a fundamentação teórica da aplicação da extrafiscalidade tributária como um verdadeiro mecanismo de tutela ambiental. Serão analisados também, os regramentos normativos já existentes em nosso ordenamento jurídico pátrio, identificando quais demonstram melhor desempenho em fomentar os setores elétrico e automotivo de forma consciente. Para que ao final seja possível identificar quais seriam as melhores medidas e práticas a serem adotadas para a comercialização dos carros elétricos. Neste sentido, a presente pesquisa trata-se de uma pesquisa teórica exploratória, utilizando-se do método de abordagem indutivo.

PALAVRAS-CHAVES: 1. Tributação extrafiscal. 2. Tutela ambiental. 3. Economia verde. 4. Carros elétricos. 5. Desenvolvimento sustentável.

1 INTRODUÇÃO

A chamada crise ambiental tem movido entidades e organizações governamentais a concentrarem esforços para combater as mudanças climáticas, ao passo em que tenta regular e diminuir a emissão de gases do efeito estufa (GEE). A Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima (sigla em inglês,

¹ Advogado. Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Especialista em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

UNFCCC), por exemplo, concebeu o Acordo de Paris em 2015, o qual estabelece medidas urgentes para o aquecimento global² e suas consequências – as mudanças climáticas³. Da mesma forma, a Organização das Nações Unidas (ONU) estabeleceu em seus Objetivos de Desenvolvimento Sustentável⁴ (ODS) diversas metas a serem empenhadas pelos países signatários até o ano de 2030, com o propósito de garantir às presentes e futuras gerações um meio ambiente ecologicamente equilibrado⁵.

No mesmo sentido, o setor privado, especificamente, o industrial, tem se inspirado pelo modelo de consumo sustentável ou ecológico. Adotando, desta forma, um perfil ecologicamente correto – efeito da externalidade causada pelo ambientalismo do século XXI⁶, investindo em novos meios e técnicas para a otimização sustentável de sua cadeia de produção. Também, há aqueles que se aventuram em busca de novas demandas, como no caso da “redescoberta” dos carros elétricos.

Isto ocorre, pois, em pesquisa desenvolvida em Harvard, ficou demonstrado que os veículos movidos exclusivamente por eletricidade têm um custo social de carbono muito menos do que dos carros abastecidos por combustíveis fósseis. Especificamente, o estudo demonstra que os custos sociais advindos da poluição da

² O tratado estabelece medidas com o objetivo de manter ou reduzir a temperatura global atual, mantendo-a abaixo do limite estabelecido de dois graus celsius. (NAÇÕES UNIDAS. Acordo de Paris. Paris, 2015 Disponível em: <https://url.gratis/fm4Jj>. Acesso em: 12 mar. 2021).

³ NAÇÕES UNIDAS. A Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima. Adoption of the Paris Agreement. Paris, 2015. Disponível em: <https://url.gratis/ubXWW>. Acesso em: 25 mar. 2021.

⁴ Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS) fazem parte da Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável da ONU, representando 17 objetivos, e mais de 169 metas, a serem alcançados em determinado período. (NAÇÕES UNIDAS. Brasil. Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Brasília, [202?]. Disponível em: <https://url.gratis/8L4pN>. Acesso em: 25 mar. 2021).

⁵ Durante a Conferência das Nações Unidas sobre Desenvolvimento Sustentável de 2012 (conhecida como RIO+20) ficou estabelecida a Resolução n. 66/288 da Assembleia Geral das Nações Unidas, denominada Future We Want, onde foram renovados os compromissos para com o desenvolvimento sustentável e a garantia de um futuro econômica, social e ambientalmente sustentável para as gerações presentes e futuras. (NAÇÕES UNIDAS. Departamento das Nações Unidas para Assuntos Econômicos e Sociais. Future We Want. Nova Iorque, 2012. Disponível em: <https://url.gratis/JKR5c>. Acesso em: 25 mar. 2021).

⁶ Em 1987, com a concepção do princípio do desenvolvimento sustentável pelo relatório nosso futuro comum da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, a temática ambiental ganhou novas dimensões. Além de inspirar a multidisciplinariedade da matéria, como a indústria sustentável, promoveu a educação ambiental como forma de instruir as presentes e as futuras gerações sobre as pegadas humanas sobre os ecossistemas. (BRUNDTLAND, Gro Harlem, et al. World Commission on Environment and Development. Our Common Future. Oxford, 1987. Disponível em: <https://url.gratis/cKrrd>. Acesso em: 28 mar. 2021).

atmosfera, seja por dióxido de carbono ou óxidos de nitrogênio, são menores com automotivos que não dependam de gasolina⁷.

Atualmente, tendo em vista a crescente demanda, o mercado automotivo tem dado maior atenção aos carros elétricos e híbridos, aumentando a comercialização de carros elétricos de forma notável. Em 2018, no ressurgimento do carro elétrico no mercado brasileiro, foi comercializado o primeiro modelo no país, a BMW i3, entretanto, no ano de 2020, chegaram ao mercado 16 novos modelos diferentes de carros elétricos e híbridos.

Neste sentido, sendo o veículo elétrico mais benéfico ao meio ambiente, e conseqüentemente ao ser humano, questionasse sobre as possibilidades jurídicas de fomento ao setor. Especificamente, sobre a aplicação da extrafiscalidade tributária como um mecanismo de tutela ambiental.

Portanto, o presente trabalho se propõe a estudar os conceitos e a fundamentação teórica da aplicação da extrafiscalidade tributária para o fomento da comercialização dos veículos elétricos, exclusivamente os de categoria particular. Serão analisados também, os regramentos normativos já existentes em nosso ordenamento jurídico pátrio, buscando identificar quais apresentam melhor desempenho para os setores elétrico e automotivo. Assim, a presente pesquisa é uma pesquisa teórica exploratória, utilizando-se do método de abordagem indutivo.

2 OS IMPACTOS ECOLÓGICOS DOS VEÍCULOS ELÉTRICOS

Havendo a expansão do segmento, há um aumento na cadeia de produção. Por exemplo, a Vale do Rio Doce, maior produtora global de níquel e metal, essenciais para a construção de baterias –, já demonstrou seus planos de expandir o seu setor de mineração e desenvolver seu setor elétrico⁸. Estimulando, desta forma, o mercado

⁷ CORNELL, Ryan. The Environmental Benefits of Electric Vehicles as a Function of Renewable Energy. Dissertação (Mestrado em Artes Liberais) Faculdade de Sustentabilidade e Gestão Ambiental, Universidade de Harvard. Cambridge, 2017, p. 39 e 103. Disponível em: <https://url.gratis/n6811>. Acesso em: 28 mar. 2021.

⁸ VALE DO RIO DOCE. Sobre a Vale. A Vale está instalando, no Rio de Janeiro, um dos maiores sistemas de armazenamento de energia em bateria para suprimento de demanda elétrica do país. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://url.gratis/Uog66>. Acesso em: 28 mar. 2021; VALE DO RIO DOCE. Mineração. Níquel. Rio de Janeiro, [2020?]. Disponível em: <https://url.gratis/6317G>. Acesso em: 28 mar. 2021.

e promovendo a sustentabilidade. Entretanto, toda ação corresponde a uma reação. Apesar da busca pelo desenvolvimento sustentável realizada por setores específicos, há de se fazer uma breve reflexão sobre os impactos ambientais advindos da comercialização de carros elétricos.

Por certo, as vantagens dos veículos elétricos superam os daqueles que ainda dependem dos combustíveis fósseis, porém, para que sejam traçadas as melhores políticas e práticas em âmbito governamental, o risco do empreendimento deve ser reconhecido e avaliado.

2.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

O conceito de veículo elétrico nasce com a criação da bateria no final do século XIX e início do séc. XX. Em 1859, o belga Gaston Plante fez a primeira demonstração de uma bateria a base de chumbo, com maior autonomia na época, mas foi Thomas Edison, em 1901, que as tornou mais eficientes, e portanto, populares. Utilizando metal e níquel como elementos essenciais, Edison conseguiu com que suas baterias armazenassem 40% mais energia⁹.

De acordo com pesquisa¹⁰, em 1903 haviam registrados na cidade de Nova Iorque quatro mil automóveis, onde, dentre todos, 20% eram elétricos. Ainda em 1912, a frota de veículos elétricos atingiu seu limite, chegando a ter 30 mil unidades registradas na cidade.

Neste interim, salienta-se que no Brasil, em 1974, a montadora nacional Gurgel Motores S/A, criou o primeiro carro elétrico da América Latina, o Itaipu, entretanto, o carro nunca deixou a fase de testes e da produção de poucas unidades, por causa da sua baixa autonomia e as medidas de nacionalização e substituição do petróleo adotadas pelo governo brasileiro da época¹¹.

⁹ HØYER, Karl Georg. The History of Alternative Fuels in Transportation: the case of electric and hybrid cars. *Utilities Policy*, Amsterdã, vol. 16, n. 2, jun. 2018, p. 63-71. Disponível em: <https://url.gratis/TLaEx>. Acesso em: 08 abr. 2021.

¹⁰ BARAN, Renato; LEGEY, Luiz Fernando Loureiro. Veículos elétricos: história e perspectivas no Brasil. Brasília, 2010, p. 213. Disponível em: <https://url.gratis/8JUz>. Acesso em: 28 mar. 2021.

¹¹ BARAN, Renato. A Introdução de Veículos Elétricos no Brasil: avaliação do impacto no consumo de gasolina e eletricidade. Tese (Doutorado em Planejamento Energético) – Programa de Planejamento Energético, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2012, p. 87. Disponível em: <https://url.gratis/uBCIY>. Acesso em: 28 mar. 2021.

No início do século passado, o mercado norte-americano se dividia entre os elétricos e os a vapor, restando apenas 22% do mercado para os carros motor de combustão interna. Na época, os carros elétricos eram superiores. Inclusive, o primeiro carro a bater a barreira do cem quilômetros por hora foi um carro elétrico, o *La Jamais Contente*¹². Contudo, Baran esclarece que a derrocada dos veículos de fontes alternativas se deu por diversos fatores, entre eles o descobrimento de novos poços de petróleo nos Estados Unidos, diminuindo o preço da gasolina, e o rápido aprimoramento das tecnologias envolvidas na produção dos automóveis a gasolina, como a criação de “[...] um dispositivo que eliminou a manivela, até então utilizada para dar a partida nos veículos a gasolina”¹³.

Assim, a atração pelos veículos elétricos só veio a atingir um novo público na década de 1970¹⁴, quando a preocupação com o colapso ambiental recebeu maior atenção pela comunidade internacional. Especificamente, em 1972, com a publicação do relatório *limits to growth*¹⁵ e a realização da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano¹⁶, os impactos das ações humanas sobre o

¹² BARAN, Renato. A Introdução de Veículos Elétricos no Brasil: avaliação do impacto no consumo de gasolina e eletricidade. Tese (Doutorado em Planejamento Energético) – Programa de Planejamento Energético, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2012, p. 7-8. Disponível em: <https://url.gratis/uBCIY>. Acesso em: 28 mar. 2021.

¹³ BARAN, Renato. A Introdução de Veículos Elétricos no Brasil: avaliação do impacto no consumo de gasolina e eletricidade. Tese (Doutorado em Planejamento Energético) – Programa de Planejamento Energético, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2012, p. 10. Disponível em: <https://url.gratis/uBCIY>. Acesso em: 28 mar. 2021.

¹⁴ Outros fatores externos ajudaram a alavancar o interesse pelos veículos elétricos, por exemplo, a crise do petróleo de 1973, decorrente de embargos feitos por produtores de petróleo, especificamente a Organização dos Países Exportadores de Petróleo, que alavancou o valor dos barris de petróleo para mais de 400%. (BARAN, Renato. A Introdução de Veículos Elétricos no Brasil: avaliação do impacto no consumo de gasolina e eletricidade. Tese (Doutorado em Planejamento Energético) – Programa de Planejamento Energético, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2012, p. 12. Disponível em: <https://url.gratis/uBCIY>. Acesso em: 28 mar. 2021).

¹⁵ Relatório publicado pela Massachusetts Institute of Technology (MIT), chefiado por Donella Meadows, a pedido do Clube de Roma, que evidenciou, por meio de projeções, que o crescimento populacional aliado à finitude dos recursos naturais levaria o planeta a um limite do crescimento nos próximos 100 anos, o que ocasionaria um colapso do meio ambiente e da sociedade humana. (MEADOWS, Donella et al. *Limits to growth*. Nova Iorque: Universe Books, 1972. Disponível em: <https://url.gratis/eoVWN>. Acesso em: 08 abr. 2021).

¹⁶ Conferência internacional realizada em Estocolmo, na Suécia, motivada pelos impactos sobre o meio ambiente causados pela revolução industrial, cuja capacidade de modificar o meio ambiente natural ao seu redor ficou evidenciada por diversas pesquisas e relatórios científicos. (NAÇÕES UNIDAS. Brasil. A ONU e o meio ambiente. Brasília, [2015?]. Disponível em: <https://url.gratis/bLGdM>. Acesso em: 08 abr. 2021).

meio ambiente, como os causados pela revolução industrial, ficaram evidenciados por diversas pesquisas e relatórios científicos¹⁷.

Contudo, apesar do renovado deslumbre pela tecnologia, o carro elétrico ainda precisava se desenvolver, sua autonomia, por exemplo, ainda era muito inferior aos dos carros movidos por combustíveis fósseis. Porém, com o lançamento do carro híbrido, Toyota Prius, em 1997 é que o mercado passou a produzir um número crescente de veículos híbridos, e logo após, puramente elétricos¹⁸.

Atualmente, os veículos elétricos contam com uma autonomia que consegue competir com os carros movidos a gasolina. Também, por contarem com uma maior eficiência energética, suas peças demonstram um maior tempo útil de vida, uma vez que os motores a combustão interna contam com mais peças e engrenagens, reduzindo sua eficiência em comparação com os automóveis elétricos¹⁹.

2.2 O VEÍCULO ELÉTRICO COMO INSTRUMENTO DE COMBATE ÀS MUDANÇAS CLIMÁTICAS

De acordo com dados publicados, em comparação com os demais setores, o setor energético representa 72% do total de emissões de GEE na atmosfera, sendo 31% destas emissões produzidas pelo consumo de eletricidade, 15% pelo transporte, 8% pela combustão de outros combustíveis²⁰.

Apesar dos veículos elétricos terem emissão zero de GEE quando em funcionamento, se faz necessário esclarecer que em sua cadeia de produção, os

¹⁷ Uma das obras mais relevantes para o pensamento ambientalista moderno é o bestseller *Silent Spring*, da pesquisadora norte-americana Rachel Carson, no qual são descritos os impactos causados pelos pesticidas ao meio ambiente. Em sua conclusão, a pesquisadora descreve que a humanidade deverá optar por dois caminhos, o do progresso, que culminaria no colapso do meio ambiente, e consequentemente humano, ou o da precaução, "our only chance to reach a destination that assures the preservation of our earth". (CARSON, Rachel. *Silent spring*. New York: Mariner Books, 2002, p. 276).

¹⁸ BARAN, Renato; LEGEY, Luiz Fernando Loureiro. *Veículos elétricos: história e perspectivas no Brasil*. Brasília, 2010, p. 214-216. Disponível em: <https://url.gratis/8JUz>. Acesso em: 28 mar. 2021.

¹⁹ DE SOUZA, Wallisson Freitas, et al. *Carros Elétricos: o futuro do automobilismo?*. Instituto Federal de Tocantins, 2018. Disponível em: <https://url.gratis/xdxa3>. Acesso em: 10 abr. 2021, p. 8; FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS ENERGIA. *Carro Elétrico*. Rio de Janeiro, FGV Energia, ano 4. n. 7. maio/2017, p. 18-19. Disponível em: <https://url.gratis/pMzfW>. Acesso em: 10 abr. 2021.

²⁰ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS ENERGIA. *Carro Elétrico*. Rio de Janeiro, FGV Energia, ano 4. n. 7. maio/2017, p. 8. Disponível em: <https://url.gratis/pMzfW>. Acesso em: 10 abr. 2021.

níveis de emissões totais acumulam, pois, deve-se levar em consideração outros fatores envolvendo sua produção. Por exemplo, a mineração do lítio utilizado na produção das baterias dos carros elétricos tem um elevado nível de emissão, uma vez que sua exploração envolve grande esforço, já que a “sua extração ocorre em pequenas quantidades e em locais de difícil acesso”. Neste sentido, durante sua produção o veículo elétrico “emite entre 15% a 68% mais gases de efeito estufa que um veículo convencional”. Contudo, de acordo com especialistas, após a compra do veículo, tais valores são superados após 6 a 18 meses de utilização²¹.

Neste sentido, é importante salientar que os benefícios dos veículos elétricos estão diretamente relacionados ao nível de produção de energias renováveis²². Pois, dependendo do tipo de fontes energéticas utilizadas para o abastecimento da frota de veículos, a emissão de GEE proveniente seria adicionada às emissões totais produzidas. Por exemplo, um país que abasteça sua frota de carros elétricos com fontes energéticas sujas, como os derivados do petróleo ou do carvão, produz muito mais emissões do que aqueles países com o mesmo número de unidades abastecidas por fontes renováveis.

De acordo com o observado pela International Energy Agency (IEA)²³ um dos desafios que tem se mostrado crescente é a capacidade de geração de energia que seja compatível com a demanda de veículos disponíveis. Possibilidade esta que pode incentivar a geração de energia suja nas regiões em que as energias renováveis são escassas ou mal exploradas. Porém, como solução, a organização pondera sobre a possibilidade de implementação de políticas que encorajem o abastecimento durante os períodos de maior captação de energias renováveis, como durante o dia, nos casos em que a região seja abastecida por painéis fotovoltaicos.

²¹ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS ENERGIA. Carro Elétrico. Rio de Janeiro, FGV Energia, ano 4. n. 7. maio/2017, p. 63. Disponível em: <https://url.gratis/pMzfW>. Acesso em: 10 abr. 2021.

²² CORNELL, Ryan. The Environmental Benefits of Electric Vehicles as a Function of Renewable Energy. Dissertação (Mestrado em Artes Liberais) Faculdade de Sustentabilidade e Gestão Ambiental, Universidade de Harvard. Cambridge, 2017, p. 39 e 103. Disponível em: <https://url.gratis/n681l>. Acesso em: 28 mar. 2021.

²³ INTERNATIONAL ENERGY AGENCY – IEA. Global EV Outlook 2020: Entering the decade of electric drive? Paris, 2020, p. 171 e 226. Disponível em: <https://url.gratis/gMFQ5>. Acesso em: 30 mar. 2021.

3 A TRIBUTAÇÃO COMO MECANISMO DE TUTELA AMBIENTAL

Como foi possível averiguar, a descarbonização das economias mundiais tem movido estruturas governamentais a coibirem as atividades geradoras de GEE, bem como, criando políticas para incentivar a adoção dos carros elétricos²⁴. Assim, um dos instrumentos utilizados para tanto é a função extrafiscal dos tributos.

Apesar de não haver na Constituição de 1988 a definição de tributação de caráter ambiental, ela pode ser instituída mediante a extrafiscalidade dos tributos. Isto ocorre, pois, a relação entre o Direito Ambiental e do Direito Tributário é fundada na proteção ecológica, bem como no desenvolvimento sustentável, em essencial sob o aspecto do dever de proteção do Estado. Em seu papel de regulador, fiscalizador e incentivador, se exige do agente público uma política fiscal capaz de dar sustentar uma atividade econômica que adote práticas benéficas ao meio ambiente²⁵.

Conforme elucidado por Caliendo, o Estado adquiriu, em período recente, novas funções, como aquelas advindas do reconhecimento dos direitos fundamentais prestacionais ou a necessidade de se corrigir falhas de mercado, passando a adotar uma posição mais ativa. No Direito Tributário, por exemplo, a *atitude positiva* do estado se realizaria “como uma forma de indução de comportamentos virtuosos ou desestimulador de comportamentos indevidos”²⁶. Isto ocorre pois, conforme ensinado por Paulsen, os tributos sempre oneram as situações e operações sobre os quais incidem, influenciando, desta forma, as escolhas dos agentes econômicos, o que acaba por gerar um efeito extrafiscal. Assim, o tributo revestido com a finalidade extrafiscal não são “[...] apenas uma decorrência secundária da tributação, mas deliberadamente pretendidos pelo legislador [...] como instrumento para dissuadir ou estimular determinadas condutas”²⁷.

²⁴ FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS ENERGIA. Carro Elétrico. Rio de Janeiro, FGV Energia, ano 4. n. 7. maio/2017, p. 39. Disponível em: <https://url.gratis/pMzfW>. Acesso em: 10 abr. 2021.

²⁵ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Direito ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 395 e 396

²⁶ CALIENDO, Paulo. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 395 e 396. Edição do Kindle.

²⁷ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 26;

Dessa forma, a tributação ambiental poderá ter duas finalidades, a fiscal – a arrecadação de receita revertida em ações que promovam a defesa do meio ambiente – e a extrafiscal – o incentivo no intuito de conduzir comportamento ambientalmente positivo de pessoas físicas ou jurídicas, públicas e privadas²⁸. Caliendo, no mesmo sentido, evidencia a existência de dois grandes grupos de soluções tributárias que possibilitam a efetivação da proteção ao meio ambiente, os tributos impostos com finalidades ambientais e a criação de incentivos – incentivo-premiação – à produção sustentável²⁹.

3.1 A PROTEÇÃO ECOLÓGICA CONSTITUCIONAL E O DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL NO BRASIL

O legislador constituinte, em matéria de direitos fundamentais, ao prever a abertura material da Constituição Federal – presente no artigo 5º, §2º –, possibilitou o reconhecimento da fundamentalidade material de outros direitos que não aqueles elencados no rol próprio dos direitos fundamentais³⁰. Em decorrência, o artigo 225 da Constituição ao reconhecer o meio ambiente ecologicamente equilibrado como um direito de todos, sob o aspecto de sua essencialidade à “sadia qualidade de vida”, uma vez que se reconhece que “[...] o ambiente degradado [implicaria] diretamente em ofensa à integridade física e à saúde, física e mental”³¹ do indivíduos, o caracteriza como um direito fundamental da pessoa humana.

Do mesmo modo, a Constituição de 1988, estabelece o dever da coletividade e do Poder Público em defender e preservar o meio ambiente. Neste sentido, por seu status de direito fundamental, “[...] qualquer “óbice” que interfira na concretização do direito em questão deve ser afastado pelo Estado (Legislador, Administrador e Judicial), venha tal conduta (ou omissão) de particulares, seja ela oriunda do próprio

²⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário: completo. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 396

²⁹ CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis. em: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). Tributação ambiental e energias renováveis. Porto Alegre: Editora Fi, 2016.

³⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 75.

³¹ CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis. em: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). Tributação ambiental e energias renováveis. Porto Alegre: Editora Fi, 2016. p. 17.

Poder Público”³². Portanto, mesmo a não-adoção de medidas protetivas, como a omissão, por parte dos poderes do Estado configuraria em prática inconstitucional³³.

Nestes passos, Sarlet e Fensterseifer esclarecem:

A consagração do objetivo e dos deveres de proteção ambiental a cargo do Estado brasileiro (em relação a todos os entes federativos) e, sobretudo, a atribuição do status jurídico-constitucional de direito-dever fundamental ao direito ao ambiente ecologicamente equilibrado colocam os valores ecológicos no “coração” do Direito brasileiro, influenciando todos os ramos jurídicos, inclusive a ponto de implicar limites a outros direitos (fundamentais ou não)³⁴ [grifou-se]

Dessa maneira, é possível observar que a proteção do meio ambiente ganha um cunho de direito positivo, ou seja, um direito que exige do Estado brasileiro um comportamento ativo na realização da justiça ambiental³⁵. Sarlet inclusive destaca que por se tratar de um direito de natureza difusa, transindividual, de titularidade indefinida e indeterminável³⁶, a sua efetivação exige um esforço de escala até mesmo mundial³⁷.

De outra forma, o constituinte, acertadamente, reconheceu, como característica da ordem econômica do Estado brasileiro, o tratamento distinto na

³² FENSTERSEIFER, Tiago. A Responsabilidade do Estado pelos Danos Causados às Pessoas Atingidas pelos Desastres Ambientais Associados às Mudanças Climáticas: uma Análise à Luz dos Deveres de Proteção Ambiental do Estado. Revista Opinião Jurídica, Fortaleza, ano 9, n. 13, p.322-354, jan./dez. 2011, p. 331. Disponível em: <<http://periodicos.unichristus.edu.br/index.php/opiniaojuridica/article/view/794/254>>. Acesso em: 01 dez. 2018.

³³ FENSTERSEIFER, Tiago. A Responsabilidade do Estado pelos Danos Causados às Pessoas Atingidas pelos Desastres Ambientais Associados às Mudanças Climáticas: uma Análise à Luz dos Deveres de Proteção Ambiental do Estado. Revista Opinião Jurídica, Fortaleza, ano 9, n. 13, p.322-354, jan./dez. 2011, p. 333. Disponível em: <<http://periodicos.unichristus.edu.br/index.php/opiniaojuridica/article/view/794/254>>. Acesso em: 01 dez. 2018.

³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. Direito ambiental: introdução, fundamentos e teoria geral. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 240 e 241.

³⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 47.

³⁶ Conceito retirado do artigo 81, parágrafo único, I, da Lei nº 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor).

³⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 48 e 49.

utilização de produtos, serviços e processos que provoquem efeitos sobre o meio ambiente na aplicação de um regime constitucional diferenciado, conforme expresso no art. 170 da CF/88³⁸. Também, em seus artigos 174, §1º, e 192, a Constituição obriga o Estado, como agente normativo e regulador a exercer sua função de incentivador no que for estabelecido por lei como diretriz e base para desenvolvimento nacional equilibrado, bem como, define que o sistema financeiro nacional é “[...] estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade”.

Do mesmo modo, o art. 218, §§ 2 e 6, da CF/88, elucida que o Estado deverá promover e incentivar, entre os entes públicos e privados, a inovação tecnológica e científica, de modo a solucionar os problemas brasileiros e desenvolver o sistema produtivo nacional e regional.

Com os artigos em epígrafe, culminados com o art. 23, inciso VI, que reconhece a competência comum de todos os entes do Estado na proteção do meio ambiente e no dever de “combater a poluição em qualquer de suas formas”, pode-se conceber que o constituinte idealizou a possibilidade dos avanços tecnológicos, e moldou a ordem econômica do Estado, a ponto de poder reconhecer as fontes renováveis de energia – apesar de em nenhum momento expressar outra fonte renovável além da hidrelétrica – como um elemento fundamental para o desenvolvimento socioambiental e econômico.

Dessa forma, salienta-se que em conformidade com o elucidado por Sarlet, em se tratando da interpretação constitucional, existem “[...] técnicas e diretrizes para assegurar uma metódica racional e controlável ao processo de interpretação (e aplicação) da constituição e de suas normas”³⁹. Torna-se essencial para o presente estudo os princípios da *unicidade da constituição*, uma vez que esta é uma unidade e deve ser compreendida como um todo e não em tiras isoladas, e da *concordância prática*, que obriga o intérprete ao ordenamento dos bens jurídicos reconhecidos e protegidos pela Constituição de forma a não conflitarem uns com os outros.

³⁸ CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis. em: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). Tributação ambiental e energias renováveis. Porto Alegre: Editora Fi, 2016, p. 15.

³⁹ SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de Direito Constitucional. ed. 6. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 217.

3.2 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE TUTELA AMBIENTAL

No Brasil pode haver a incidência de cinco diferentes tributos sobre a compra de um automóvel, e as alíquotas incidentes sobre o veículos poderão variar em média de 30% até 79%, a depender se o carro tenha sido importado ou não. Caso o carro seja importado há as seguintes incidências:

Sobre um veículo importado incidem o IPI majorado de 30%, somado ao ICMS (12% neste caso, pois tem variação estadual para outros produtos), PIS (2%), Cofins (9,6%) e IPI (de 7% a 25%, dependendo do motor/combustível). Além disto, há variação tributária de acordo com a capacidade do motor do veículo, sem contar que a alíquota do IPVA para autos importados e nacionais variam de 2% a 4% do valor da venda⁴⁰.

O imposto diretamente relacionado à propriedade de um carro é o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que possui uma função primária de arrecadação para o Estado, porém, em se tratando de carros elétricos a concessão de isenção poderia gerar um efeito extrafiscal, conduzindo os agentes econômicos a participarem da proteção e desenvolvimento ambiental e sustentável⁴¹.

Atualmente alguns Estados legislaram sobre a isenção fiscal do IPVA para os veículos movidos a eletricidade. Dentre eles, Maranhão, Paraná, Pernambuco, Piauí, Sergipe, Rio Grande do Sul e Rio Grande do Norte concederam 100% de isenção, já o Distrito Federal estabeleceu que a isenção durará um período determinado de 5 anos.

⁴⁰ SARMENTO JÚNIOR, Ricardo Ribeiro; COELI, Andréa Medina. Isenção Fiscal para Veículos Elétricos e Híbridos. Uberaba: Universidade de Uberaba, 2018, p. 4. Disponível em: <https://url.gratis/K4f86>. Acesso em 14 abr. 2021.

⁴¹ NÜSKE, João Ricardo Fahrion. Veículos Elétricos, Desenvolvimento Sustentável e Tributação Extrafiscal, p. 312. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). Tributação Ambiental e Energias Renováveis. Porto Alegre: Editora Fi, 2016.

Na cidade de São Paulo, a Lei nº 15.997 de 27 de maio de 2014⁴² conferiu aos proprietários de carros elétricos, híbridos e movidos a hidrogênio o desconto de 50% no IPVA, renunciando a sua parte na arrecadação feita pelo Estado.

No Estado de São Paulo o projeto de lei n. 1256/2019⁴³ busca estabelecer uma política de incentivo ao uso de carros movidos à propulsão elétrica e híbridos, ao isentar os carros elétricos do IPVA, e reduzir pela metade o valor para os carros híbridos. Entretanto, apesar da iniciativa, o projeto de lei apresenta alguns defeitos que ainda precisam ser sanados. Por exemplo, em seu artigo 5º, a lei define que os modelos híbridos só seriam passíveis de dedução fiscal, caso seu valor de compra seja inferior a 8 mil UFESP (Unidade Fiscal do Estado de São Paulo), ou melhor R\$ 232.720,00 (duzentos e trinta e dois mil, setecentos e vinte reais). Valores estes que não condizem com o mercado, uma vez que engloba apenas alguns poucos modelos disponíveis no país.

Neste sentido, se faz importante destacar os ensinamentos de Caliendo sobre o princípio da neutralidade econômica da tributação⁴⁴:

[...] o Estado deve implementar suas políticas com o mínimo de efeitos negativos para a sociedade (minimum loss to society), bem como a sua influência sobre as decisões econômicas dos agentes privados deve ser realizada de modo a influenciar o mínimo possível o sistema de formação de preços. A ofensa a estas premissas implica a ineficiência geral do sistema econômico.

Ademais, por não serem produzidos no Brasil, a grande maioria dos carros elétricos recebiam uma alíquota de 35% em razão do Imposto sobre Importação (II), entretanto, como forma de incentivar o mercado interno, a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) publicou no Diário Oficial da União a Resolução CAMEX nº 97/2015,

⁴² SÃO PAULO. Câmara Municipal. Lei nº 15.997 de 27 de maio de 2014. Estabelece a política municipal de incentivo ao uso de carros elétricos ou movidos a hidrogênio, e dá outras providências. São Paulo, 2014. Disponível em: <https://url.gratis/R2wC9>. Acesso em: 13 abr. 2021.

⁴³ SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. Projeto de Lei N. 1256/2019. Autoriza o Poder Executivo a estabelecer uma política de incentivo ao uso de carros movidos à propulsão elétrica e híbridos. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://url.gratis/iWIT9>. Acesso em 12 abr. 2021.

⁴⁴ CALIENDO, Paulo. Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 103.

reduzindo para zero a alíquota do referido imposto para carros elétricos e movidos a células de combustível⁴⁵.

No caso dos carros construídos em solo brasileiro, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) é o tributo específico. Atualmente, a regulamentação do IPI se dá pela Lei nº 13.755/2018⁴⁶ que estabelece alíquotas específicas para cada um dos modelos de veículos de fontes alternativas. Contudo, tramita pela Câmara dos Deputados o projeto de lei n. 5308/2020⁴⁷ que busca isentar os modelos híbridos e elétricos do referido tributo.

No projeto de lei acima referenciado, é possível destacar que a proposta lei busca também a isenção dos veículos elétricos da incidência das contribuições do PIS (Programa de Integração Social) e do CONFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)⁴⁸.

Outro imposto de incidência sobre os veículos é o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), por onde os Estados cobram alíquotas no entorno de 18% a 19%. Para Nüske, a medida que reduzir as alíquotas do ICMS sobre os veículos elétricos, mesmo que apenas pela metade, poderia ser caracterizada como “[...] um efetivo incentivo à aquisição”⁴⁹.

Em outro plano, conforme muito bem elucidado por Nüske⁵⁰, não basta que os agente políticos por meio da tributação extrafiscal criem incentivos ao consumo de

⁴⁵ CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR (CAMEX). Resolução nº 97, de 26 de outubro de 2015. Altera a Lista Brasileira de Exceções à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL. Brasília, 2014. Disponível em: <https://url.gratis/7bVDw>. Acesso em: 13 abr. 2021.

⁴⁶ BRASIL. Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018. Estabelece requisitos obrigatórios para a comercialização de veículos no Brasil; institui o Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística; dispõe sobre o regime tributário de autopeças não produzidas; e altera as Leis nº 9.440, de 14 de março de 1997, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 10.865, de 30 de abril de 2004, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, e o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Brasília, 2018. Disponível em: <https://url.gratis/eZd7n>. Acesso em: 13 abr. 2021.

⁴⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 5308/2020. Dispõe sobre incentivos fiscais para operações com veículos automóveis elétricos ou híbridos. Brasília, 2020. Disponível em: <https://url.gratis/lhtG6>. Acesso em: 13 abr. 2021.

⁴⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 5308/2020. Dispõe sobre incentivos fiscais para operações com veículos automóveis elétricos ou híbridos. Brasília, 2020. Disponível em: <https://url.gratis/lhtG6>. Acesso em: 13 abr. 2021

⁴⁹ NÜSKE, João Ricardo Fahrion. Veículos Elétricos, Desenvolvimento Sustentável e Tributação Extrafiscal. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). Tributação Ambiental e Energias Renováveis. Porto Alegre: Editora Fi, 2016, p. 322.

⁵⁰ NÜSKE, João Ricardo Fahrion. Veículos Elétricos, Desenvolvimento Sustentável e Tributação Extrafiscal. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). Tributação Ambiental e Energias Renováveis. Porto Alegre: Editora Fi, 2016, p. 323 e 324.

veículos automotores se não há nas cidades uma infraestrutura que ajude a recepcionar o ingresso do produto. Por exemplo, no Brasil a exploração do abastecimento de veículos elétricos ainda é desregulamentada em nível federal⁵¹, prejudicando a criação de eletropostos.

CONCLUSÃO

Tendo em vista os impactos ambientais causados pelas ações do homem, o desenvolvimento sustentável passa a ser o princípio de mais relevância para a efetivação do bem-estar humano e ambiental. O Estado, sob o dever fundamental de ter um comportamento ativo na realização da justiça ambiental, é obrigado a garantir os meios necessários para proteger a sadia qualidade do meio ambiente e por consequência o bem-estar das presentes e futuras gerações.

Neste sentido, haja vista as vantagens para o meio ambiente com o fomento da comercialização dos carros elétricos, é preciso reconhecer que enquanto a alternativa for mais cara do que o convencional, a atratividade para a sua aquisição será menor. Sendo assim, imperiosa a interferência do Estado na criação de subsídios que auxiliem na venda do produto. Contudo, vale ressaltar que a utilização de carros elétricos não se resume ao ato da compra, cabendo ao Estado o dever de garantir subsídios para a atividade econômica, como por exemplo, incentivar a produção de fontes energéticas renováveis, essencial para a redução de emissões, e a devida regulamentação de postos de abastecimentos energéticos de forma a incentivar a sua proliferação.

Por outro lado, como foi possível identificar, é necessário que as medidas tomadas pelas entidades públicas sejam condizentes com os objetivos que se prestam a obter. Por exemplo, havendo uma pequena frota de carros elétricos sendo comercializados, não deve o legislador dar preferência a poucas e pontuais marcas disponíveis no mercado.

Portanto, os incentivos fiscais revestidos de extrafiscalidade se mostram eficazes na proteção do meio ambiente e capazes de garantir o desenvolvimento

⁵¹ Atualmente a norma regulamentadora da atividade é a Resolução Normativa nº 819, de 19 de junho de 2018 do o Diretor-Geral da Agência Nacional de Energia Elétrica.

sustentável da economia do país, ao estimular investimentos e inovações tecnológicas, como é o caso dos veículos elétricos. Entretanto, conforme foi possível averiguar, cabe ao Estado, também, o dever de observar os efeitos colaterais de um incentivo como o fomento da comercialização do carro elétrico, como por exemplo, se preocupar em oferecer uma infraestrutura que seja condizente com a recepção do produto no mercado interno.

REFERÊNCIAS

BARAN, Renato. **A Introdução de Veículos Elétricos no Brasil: avaliação do impacto no consumo de gasolina e eletricidade.** Tese (Doutorado em Planejamento Energético) – Programa de Planejamento Energético, Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2012, p. 87. Disponível em: <https://url.gratis/uBCIY>. Acesso em: 28 mar. 2021.

BARAN, Renato; LEGEY, Luiz Fernando Loureiro. **Veículos elétricos: história e perspectivas no Brasil.** Brasília, 2010. Disponível em: <https://url.gratis/8JUbZ>. Acesso em: 28 mar. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n. 5308/2020.** Dispõe sobre incentivos fiscais para operações com veículos automóveis elétricos ou híbridos. Brasília, 2020. Disponível em: <https://url.gratis/lhtG6>. Acesso em: 13 abr. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.755, de 10 de dezembro de 2018.** Estabelece requisitos obrigatórios para a comercialização de veículos no Brasil; institui o Programa Rota 2030 - Mobilidade e Logística; dispõe sobre o regime tributário de autopeças não produzidas; e altera as Leis nº 9.440, de 14 de março de 1997, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 10.865, de 30 de abril de 2004, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, e o Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Brasília, 2018. Disponível em: <https://url.gratis/eZd7n>. Acesso em: 13 abr. 2021.

BRUNDTLAND, Gro Harlem, et al. **World Commission on Environment and Development.** Our Common Future. Oxford, 1987. Disponível em: <https://url.gratis/cKrdd>. Acesso em: 28 mar. 2021

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017. Edição do Kindle.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CALIENDO, Paulo. Extrafiscalidade ambiental e o Incentivo às Energias Renováveis. em: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). **Tributação ambiental e energias renováveis**. Porto Alegre: Editora Fi, 2016.

CÂMARA DE COMÉRCIO EXTERIOR (CAMEX). **Resolução nº 97, de 26 de outubro de 2015**. Altera a Lista Brasileira de Exceções à Tarifa Externa Comum do MERCOSUL. Brasília, 2014. Disponível em: <https://url.gratis/7bVDw>. Acesso em: 13 abr. 2021.

CARSON, Rachel. **Silent spring**. New York: Mariner Books, 2002.

CORNELL, Ryan. **The Environmental Benefits of Electric Vehicles as a Function of Renewable Energy**. Dissertação (Mestrado em Artes Liberais) Faculdade de Sustentabilidade e Gestão Ambiental, Universidade de Harvard. Cambridge, 2017. Disponível em: <https://url.gratis/n681l>. Acesso em: 28 mar. 2021.

DE SOUZA, Wallisson Freitas, et al. **Carros Elétricos: o futuro do automobilismo?**. Instituto Federal de Tocantins, 2018. Disponível em: <https://url.gratis/xdxa3>. Acesso em: 10 abr. 2021.

FENSTERSEIFER, Tiago. A Responsabilidade do Estado pelos Danos Causados às Pessoas Atingidas pelos Desastres Ambientais Associados às Mudanças Climáticas: uma Análise à Luz dos Deveres de Proteção Ambiental do Estado. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, ano 9, n. 13, p.322-354, jan./dez. 2011. Disponível em: <https://url.gratis/AoYGn>. Acesso em: 12 abr. 2021.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS ENERGIA. Carro Elétrico. **FGV Energia**, Rio de Janeiro, ano 4. n. 7. maio/2017, p. 8. Disponível em: <https://url.gratis/pMzfW>. Acesso em: 10 abr. 2021.

HØYER, Karl Georg. The History of Alternative Fuels in Transportation: the case of electric and hybrid cars. **Utilities Policy**, Amsterdã, vol. 16, n. 2, jun. 2018, p. 63-71. Disponível em: <https://url.gratis/TLaEx>. Acesso em: 08 abr. 2021.

INTERNATIONAL ENERGY AGENCY – IEA. **Global EV Outlook 2020: Entering the decade of electric drive?** Paris, 2020. Disponível em: <https://url.gratis/gMFQ5>. Acesso em: 30 mar. 2021.

MEADOWS, Donella et al. **Limits to growth**. Nova Iorque: Universe Books, 1972. Disponível em: <https://url.gratis/eoVWN>. Acesso em: 08 abr. 2021.

NAÇÕES UNIDAS. A Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima. **Adoption of the Paris Agreement**. Paris, 2015. Disponível em: <https://url.gratis/ubXWW>. Acesso em: 25 mar. 2021.

NAÇÕES UNIDAS. **Acordo de Paris**. Paris, 2015 Disponível em: <https://url.gratis/fm4Jj>. Acesso em: 12 mar. 2021.

NAÇÕES UNIDAS. Brasil. **A ONU e o meio ambiente**. Brasília, [2015?]. Disponível em: <https://url.gratis/bLGdM>. Acesso em: 08 abr. 2021.

NAÇÕES UNIDAS. Brasil. **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável**. Brasília, [2020?]. Disponível em: <https://url.gratis/8L4pN>. Acesso em: 25 mar. 2021.

NAÇÕES UNIDAS. Departamento das Nações Unidas para Assuntos Econômicos e Sociais. **Future We Want**. Nova Iorque, 2012. Disponível em: <https://url.gratis/JKR5c>. Acesso em: 25 mar. 2021

NÜSKE, João Ricardo Fahrion. Veículos Elétricos, Desenvolvimento Sustentável e Tributação Extrafiscal. In: CALIENDO, Paulo; CAVALCANTE, Denise Lucena (Orgs.). **Tributação Ambiental e Energias Renováveis**. Porto Alegre: Editora Fi, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**: completo. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SÃO PAULO. Assembleia Legislativa. **Projeto de Lei N. 1256/2019**. Autoriza o Poder Executivo a estabelecer uma política de incentivo ao uso de carros movidos à propulsão elétrica e híbridos. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://url.gratis/iWIT9>. Acesso em 12 abr. 2021.

SÃO PAULO. Câmara Municipal. **Lei nº 15.997 de 27 de maio de 2014**. Estabelece a política municipal de incentivo ao uso de carros elétricos ou movidos a hidrogênio, e dá outras providências. São Paulo, 2014. Disponível em: <https://url.gratis/R2wC9>. Acesso em: 13 abr. 2021.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang; FENSTERSEIFER, Tiago. **Direito ambiental**: introdução, fundamentos e teoria geral. São Paulo: Saraiva, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de Direito Constitucional**. ed. 6. São Paulo: Saraiva, 2017.

SARMENTO JÚNIOR, Ricardo Ribeiro; COELI, Andréa Medina. **Isenção Fiscal para Veículos Elétricos e Híbridos**. Uberaba: Universidade de Uberaba, 2018. Disponível em: <https://url.gratis/K4f86>. Acesso em 14 abr. 2021.

VALE DO RIO DOCE. Mineração. **Níquel**. Rio de Janeiro, [2020?]. Disponível em: <https://url.gratis/63I7G>. Acesso em: 28 mar. 2021.

VALE DO RIO DOCE. Sobre a Vale. **A Vale está instalando, no Rio de Janeiro, um dos maiores sistemas de armazenamento de energia em bateria para suprimento de**

demanda elétrica do país. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em:
<https://url.gratis/Uog66>. Acesso em: 28 mar. 2021.

6. A TRIBUTAÇÃO DO INFLUENCIADOR DIGITAL: REFLEXÕES SOBRE TRANSPARÊNCIA E USO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL NAS MÍDIAS DIGITAIS



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-06>

Roberta Scalzilli¹

Resumo

O presente estudo tem por escopo analisar as implicações tributárias do trabalho dos influenciadores digitais nas mídias sociais e a utilização de sistemas de inteligência artificial de forma eficiente e transparente. Distante de esgotar as controvérsias sobre tema tão polêmico, a ideia aqui é lançar novas luzes para que os algoritmos utilizados na fiscalização da atividade do influenciador digital para fins arrecadatórios sejam constantemente aperfeiçoados, contribuindo para a segurança jurídica dos cidadãos. A necessária adequação do Sistema Tributário Brasileiro à modernização da sociedade, impõe grandes desafios para Administração Pública que deverá pautar seus atos na transparência e legalidade.

Palavras-chave: Influenciador digital, Mídias Sociais, Tecnologia, Inteligência Artificial, Transparência.

1 INTRODUÇÃO

A contínua aceleração tecnológica proporciona transformações sociais, impulsiona mudanças de paradigmas e influência na forma como as pessoas se relacionam. Nesse sentido, muito se tem discutido sobre as possibilidades de interação entre o ser humano e a inteligência artificial.

A necessidade de se relacionar, garantir contatos com os grupos e o fato de ser influenciado pelo meio ocorre desde as épocas mais primitivas. Porém, não é

¹ Mestra e Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS, Especialista em Direito Empresarial. Professora em cursos de Pós-graduação Lato Sensu. Julgadora do Tribunal de Ética OAB/RS. Advogada. E-mail: robertascalzilli@gmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4110110385591421>.

novidade que a comunicação e entretenimento das redes sociais *offline*, migrou, com o advento das novas tecnologias, para plataformas *on line* de redes sociais. O conceito de mídias sociais comunica em diversas vertentes do ambiente virtual com escopo de compartilhar informações, abarcando as plataformas e redes sociais. As mídias digitais podem ser pagas, gratuitas ou próprias e o conhecimento dessas alternativas possibilita ganhos financeiros na medida que determinadas pessoas conseguem influenciar grandes públicos e promover ideias e marcas, movimentando um grande capital.

Atualmente, vivemos a Revolução 4.0, na qual uma rede de dispositivos anula qualquer barreira entre o mundo digital e o mundo real.

Com o advento da internet e das redes sociais, houve uma alteração na dinâmica da comunicação e na forma como as pessoas consomem publicidade, trazendo novos desafios ao direito, especialmente na seara tributária.

A utilização da internet é capaz de oferecer muitos benefícios à sociedade como um todo, desde que seja centrada no ser humano, ética, sustentável, e respeite os direitos e os valores fundamentais. Além disso, as redes sociais por se tratar de uma tecnologia estratégica, também pode contribuir para proteção e fortalecimento da democracia.

A edição de 2021 do relatório *Global Digital Report* divulgado pela *Hootsuite* em parceria com a *We Are Social* constatou que os usuários de redes sociais gastam quase 2 horas e meia conectados diariamente, o que equivale a quase um dia de vida a cada semana.

Assim, o presente ensaio tem a finalidade de analisar as atividades desenvolvidas pelo influenciador digital incitando reflexões que perpassam questões importantes como o respeito ao consumidor com enfoque na forma como o direito tributário vem enfrentando essas questões.

2 ASPECTOS RELEVANTES SOBRE AS MÍDIAS SOCIAIS E OS INFLUENCIADORES DIGITAIS

As redes sociais, cada vez mais objetivam proporcionar um universo de

conveniências e experiências, favorecendo a projeção de sentimentos diante dos reflexos gerados pelas postagens nesse ambiente.

Vivemos na sociedade da vigilância prevista por George Orwell, no livro 1984 e as redes sociais são um exemplo disso. As pessoas sentem enorme prazer por estar se manifestando no ambiente tecnológico e isso proporciona a captura de dados que dão a conhecer as pré-compreensões dos usuários pelo, chamado por Byung Chui Han², poder inteligente. Ele não julga, mas sim convida a compartilhar e participar mais, dando opiniões e contando sobre a nossa vida. Nesse sentido Harari³ afirma que estamos sendo constantemente hackeados. A atual crise da liberdade consiste em estar diante de uma técnica de poder que não oprime a liberdade, mas a explora.

De acordo com pesquisa divulgada em 2021⁴ existem agora 4,2 bilhões de usuários de mídia social em todo o mundo. Esse número cresceu 490 milhões nos últimos 12 meses, gerando um crescimento ano a ano de mais de 13% e o número de usuários de mídia social é agora equivalente a 53,6% da população total do mundo.

Nesse cenário virtual merece destaque a figura do influenciador digital. Ele conta com seguidores engajados que não apenas consomem seus conteúdos, mas também curtem, compartilham, comentam e interagem com tudo que é produzido por ele. Um influenciador digital vai muito além da criação de conteúdo, trata-se de um novo tipo de celebridade, uma espécie de líder de pensamento capaz de conduzir uma legião de pessoas em determinada direção.

Nas mídias sociais é possível encontrar Mega, Macro, Micro, Nanoinfluencers e Celebidades. Essa classificação é feita de acordo com o número de seguidores que possuem⁵. Todavia, os valores recebidos por esses influenciadores não dependem apenas do número de seguidores, mas também de outros fatores, como o conhecido

² HAN, Byung-Chul. **Psicopolítica**: o neoliberalismo e as novas técnicas de poder. Tradução de. Maurício Liesen. Belo Horizonte: Âyiné, 2018, p. 27.

³ YUVAL Noah Harari - **21 Lições para o século 21**. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

⁴ WEARESOCIAL. Disponível em: <https://wearesocial.com>. Acessado em: 05 jun.2021.

⁵ Mega / Celebridade - 1 milhão de seguidores ou mais, Macro - 100.000-1 milhão de seguidores, Micro - 10.000-100.000 seguidores e Nano - 1.000-10.000 seguidores,

tripé do marketing de influência composto de 3 Rs (*reach, resonance e relevance*), que traduzindo para o português são alcance, ressonância e relevância.⁶

Segundo artigo publicado no *New York Times* intitulado *The Follower Factory*⁷ muitos desejam ficar famosos e até pagam para conseguir seguidores. Portanto, mais que apenas o número de seguidores o mais importante nas mídias sociais é o engajamento⁸.

Utilizar as redes sociais para auferir renda tem se apresentado um caminho atrativo atualmente, onde há grande interesse no consumo da vida alheia. Porém, existem regras a serem seguidas. No YouTube, por exemplo, para ser um parceiro e alcançar a monetização do canal é necessário pelo menos 1 mil inscritos e no mínimo 4 mil horas de conteúdo assistido nos últimos 12 meses, além da abertura de uma conta vinculada no Google AdSense.⁹ Também é possível auferir receita com anúncios (que podem ser inseridos antes durante ou após o vídeo do influencer) e demais ferramentas como clube de canais, estante de produtos, super chat e YouTube premium.¹⁰

⁶ Esse tripé é muito importante, pois amparado nele alguns influencers chegam a ganhar milhões. De maneira sucinta o alcance diz respeito ao potencial de propagar a mensagem ao maior número de pessoas. A ressonância concerne na interação e engajamento por meio de comentários e compartilhamentos, por exemplo. A relevância toca no quão importante e significativo o influenciador é no seu nicho de atuação, independente do número de seguidores.

⁷ NICHOLAS CONFESSORE, GABRIEL J.X. DANCE, RICHARD HARRIS and MARK HANSENJAN. **The Follower Factory Everyone wants to be popular online.** Some even pay for it. Inside social media's black market. 27, 2018. Disponível em <https://www.nytimes.com/interactive/2018/01/27/technology/social-media-bots-.es.html?mtrref=www.nytimes.com&gwh=048A19406DF866765B9D593A51AA6512&gwt=regi&assetType=REGIWALL> Acessado em: 25 mai 2021.

⁸ Nesse aspecto recomenda-se a análise da edição de 2021 do Social Media Industry Benchmark Report. Disponível em: <https://www.rivaliq.com/blog/social-media-industry-benchmark-report/>. Acessado em: 25 mai 2021.

⁹ O pagamento é feito em dólares baseado na regra de CPM (custo por mil). A cada 1000 views, o youtuber pode ganhar valores entre 0,25 e 4,50 dólares.

¹⁰ Clube de canais são serviços de assinaturas oferecidos pelos youtubers para apoio recorrente dos espectadores onde são exigidos no mínimo 30 mil inscritos. A estante de produtos trata-se de um tipo de loja virtual que exige no mínimo 10 mil inscritos. Por meio do Super chat os influencers podem receber doações com a finalidade de incentivar o trabalho. No YouTube premium o youtuber recebe uma parte da taxa paga pelo usuário que é assinante quando ele assiste vídeos.

Nas mídias sociais¹¹ muitas são as formas de monetização.¹² Os influencers trabalham muito com publicidade para empresas na divulgação de marcas,¹³ sem falar nos infoprodutores que vendem serviços como cursos *on line* mentorias por meio de plataformas como Eduzz, Monetize e Hotmart.

As blogueiras-robôs são avatares virtuais feitas por computação gráfica que tem feito grande sucesso na atualidade. Lil Miqueia, Shudu e Bermuda são expoentes desse novo universo e contam com alto engajamento nas redes sociais sendo muito procuradas por grandes marcas para campanhas publicitárias, capas de revistas, despontando até como cantoras.

Um aspecto que merece atenção nesse contexto é o necessário respeito ao consumidor, especialmente no que concerne à publicidade que deve ser sempre transparente.

O digital *influencer* constitui um exemplo atual de como seus espectadores têm sido persuadidos com publicidades disfarças, levando os seguidores que acompanham a vida dos produtores de conteúdo nas redes sociais a desejar consumir o mesmo produto divulgado pela pessoa admirada por sua beleza ou status e que inspira confiança, pois afinal se sentem amigos íntimos daqueles que em verdade são remunerados para influenciar e cuja informação muitas vezes não é divulgada.¹⁴¹⁵

¹¹ Tecnicamente há distinção entre o conceito de mídia social, mídia digital e rede social. Entende-se mídia social como a difusão de conteúdo tanto on line como of line. Mídia digital pode ser concebida como toda comunicação feita na internet. As redes sociais digitais são plataformas on line para conectar pessoas e compartilhar conteúdos, sendo uma parte da mídia digital.

¹² A venda de NFTs e a monetização para criadores será a nova aposta do Instagram. Disponível em: <https://beincrypto.com.br/instagram-podera-liberar-funcao-de-nft-na-rede-social/>. Acessado em: 05 jun. 2021.

¹³ Segundo dados obtidos em maio de 2021, o jogador Neymar Jr. lidera o ranking de influenciadores brasileiros com 141.6 milhões de seguidores no Instagram, integrando a lista dos 50 maiores influenciadores digitais do mundo na 12ª posição. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/worlds-top-50-influencers-across-social-media-platforms/> Acessado em: 31 mai. 2021.

¹⁴ Na Noruega, emendas à lei de marketing de 2009, obrigam influenciadores a sinalizar quando suas imagens estiverem editadas nas publicidades. No Reino Unido a Advertising Standards Authority (ASA) preconiza o mesmo entendimento, com intuito de reduzir a pressão sobre o padrão de beleza em jovens.

¹⁵ Influenciadores digitais estão entre os primeiros da fila para vacinação contra Covid-19 na Indonésia. O chefe da agência de saúde de Bandung, disse que os artistas 'transmitiriam influências e mensagens positivas' sobre as vacinas, especialmente para os jovens. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mundo/2021/01/indonesia-priorizara-influenciadores-digitais-em-campanha-de-vacinacao.shtml>. Acessado em 03 jun. 2021.

Em respeito ao princípio da transparência é fundamental esclarecer nas postagens a relação com os anunciantes, pois a ausência da identificação publicitária poderá tornar a mensagem parcial (carente de dado essencial), prejudicando a avaliação do consumidor sobre a decisão de compra.¹⁶

Por se tratar de uma profissão relativamente nova, no Brasil ainda não existe lei que regulamente a atividade dos influenciadores digitais; porém, a Constituição Federal dispõe que, até a regulamentação legal, é livre o exercício de qualquer profissão, conforme determina o inciso XII artigo 5º.

Na ausência de legislação específica, disciplinando sobre o trabalho dos influenciadores digitais são aplicáveis as regras de prestação de serviços previstas no Código Civil, a Lei de Direitos Autorais, Código de Defesa do Consumidor, normas do CONAR, Marco Civil da Internet, bem como outras que possam incidir no caso concreto. Além disso, podem ser aplicáveis as políticas de publicidade e os termos de uso das plataformas digitais.

3 A TRIBUTAÇÃO DO INFLUENCIADOR DIGITAL

O influenciador digital pode ter rendimento de diferentes formas como a produção e postagem de conteúdo em seus canais de divulgação, merchandising, entre outros. O contrato firmado com um influencer para divulgação de uma marca

Por outro, lado aqui no Brasil mais de R\$1,3 milhão dos cofres do governo federal foram utilizados para pagar ações de marketing com influenciadores sobre a Covid-19. O valor foi investido pelo Ministério da Saúde e pela Secretaria de Comunicação (Secom) e inclui R\$85,9 mil destinados ao cachê de 19 “famosos” contratados para divulgar estas campanhas em suas redes sociais especialmente sobre cuidados precoces, com o cunho de informar sobre o coronavírus e difundir métodos de prevenção. Disponível em: <https://apublica.org/2021/03/influenciadores-digitais-receberam-r-23-mil-do-governo-bolsonaro-para-propagandear-atendimento-precoce-contracovid-19/>. Acessado em: 12 mai. 2021

¹⁶ Nesse sentido, o CONAR (Conselho Nacional de Autorregulamentação Publicitária) criou um Guia de Publicidade por influenciadores digitais que orienta que a informação deve ser clara ao consumidor. Por exemplo: #parceriapaga, #publicidade. Disponível em: http://conar.org.br/pdf/CONAR_Guia-de-Publicidade-Influenciadores_2021-03-11.pdf. Acessado em: 21 abr. 2021.

Na mesma linha a ABRADI (Associação Brasileira dos Agentes Digitais) lançou em julho de 2017 o “Código de Conduta para Agências Digitais na Contratação de Influenciadores. O código recomenda uma aplicação mais ostensiva da identificação publicitária nas atividades dos influenciadores digitais. Disponível em: <https://abradi.com.br/setor-digital-lanca-codigo-de-conduta-para-contratacao-de-influenciadores/>.

poderá ser pontual para executar um trabalho específico ou mais estendido de forma mensal, por exemplo.

Para atuar nesse mercado é possível que o influenciador seja pessoa física ou jurídica.

Como pessoa física, quando o influencer começar a receber valores que ultrapassam o limite de isenção, será necessário recolher o Imposto de Renda por meio do Carnê-Leão, cuja alíquota pode chegar até 27,5% (seguindo a tabela de Imposto de Renda) e 20% da renda total como contribuição previdenciária, observado o teto do INSS.

Diante disso, quando o influenciador digital começa a auferir uma remuneração mais expressiva, abrir uma pessoa jurídica é a melhor alternativa para redução da carga tributária. Nesse caso, será necessário recolher o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, CSLL, PIS, COFINS, ISS e INSS sobre o pró-labore.

Para realizar o registro é preciso ter um CNAE (Classificação Nacional de Atividade Econômica) com intuito de demonstrar qual a atividade melhor se encaixa ao influenciador.

Outro ponto importante é a escolha do regime tributário que indica a forma como serão recolhidos ou pagos os impostos da Pessoa Jurídica.

O lucro real é obrigatório para empresas com faturamento bruto superior a R\$ 78 milhões e companhias que trabalham com atividades financeiras. O lucro presumido é indicado para empresas com faturamento anual de até R\$ 78 milhões. O Simples Nacional tem um limite de R\$ 4,8 milhões e este pagamento ocorre de forma mais simplificada através de uma única guia chamada DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional). O lucro arbitrado é o regime tributário com situações específicas de enquadramento, muitas vezes utilizado quando o lucro real ou presumido não for possível de ser determinado.

Entre os tributos que merecem destaque nessa temática estão o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto Sobre a Renda de Qualquer Natureza (IR).

O ISS é um imposto de competência municipal exigido quando há prestação de serviços elencados na lista da Lei Complementar 116/2003¹⁷. Algumas capitais

¹⁷ Alterada por meio da LC 157/2016, a qual, dentre outras alterações, acrescentou novos serviços que podem ser tributados pelo ISS.

como, Porto Alegre, São Paulo e Rio de Janeiro já introduziram em suas leis municipais serviços semelhantes àqueles prestados por influenciadores digitais. É necessário verificar tanto a legislação do município em que está estabelecido o influenciador digital, quanto a do estabelecimento tomador do serviço, mas em geral, opta-se pelo local onde o conteúdo é produzido.

O contribuinte do imposto é quem efetivamente presta o serviço, ou seja, na maioria dos casos, seria o próprio influenciador digital o responsável pelo pagamento do ISS e pela emissão da nota fiscal. No entanto, em algumas hipóteses, as leis municipais atribuem ao contratante do serviço a responsabilidade pelo recolhimento.

O Imposto de Renda (IR) é um imposto exigido quando a pessoa física ou jurídica auferir renda, ganho de capital ou proventos de qualquer natureza.

As faixas de tributação para pessoa física são de acordo com o rendimento mensal do contribuinte, começando em 7,5%, podendo chegar até 27,5%.

Em outubro de 2006 a norte americana Google realizou a compra do YouTube, hoje o maior site de compartilhamento de vídeos do mundo, portanto, os pagamentos dos youtubers brasileiros advêm de fonte estrangeira por meio do Google AdSense. Nesse sentido, a Receita Federal tem investido muito em tecnologia para evitar a sonegação de impostos.¹⁸

A empresa contratante deve reter o Imposto de Renda na fonte, caso o influenciador digital desempenhe suas atividades como trabalhador autônomo. Todavia, caso o influenciador digital exerça sua atividade por meio de Pessoa Jurídica enquadrada no Simples Nacional, o contratante não deve reter o IR, pois a legislação dispensa a retenção na fonte sobre os valores pagos às empresas optantes do Simples.¹⁹

No início de 2021 o YouTube informou que passará a reter na fonte os impostos de criadores internacionais que acumulem visualizações monetizadas de usuários dos Estados Unidos. Os produtores de conteúdo do Brasil, terão os impostos retidos na fonte apenas das visualizações feitas por usuários americanos,

¹⁸ Caso seja obtido ganhos sem tributação é possível o recebimento de multa sobre os valores omitidos.

¹⁹ Conforme artigo 32, inciso III, da Lei nº 10.833/2003 e Instrução Normativa RFB nº 765/2007.

ou seja, toda receita que vier de usuários nos Estados Unidos, incluindo ganhos com visualizações de anúncios YouTube Prime, super chat, clube de canais. Esta retenção na renda dos youtubers poderá chegar até 30%²⁰

Estamos caminhando em direção a uma cultura totalmente digital e nesse cenário, um tema bastante discutido na atualidade é o da Tributação da Herança Digital.²¹

Um caso decidido no Tribunal Federal da Alemanha demonstra a necessidade da criação de melhores políticas para disciplinar a herança e a privacidade digital. Uma menina faleceu aos 15 anos atropelada por um trem em Berlim em 2012 e seus pais queriam acessar sua rede social para descobrir se havia sido um suicídio ou acidente. O Tribunal decidiu que a mãe da adolescente herdasse sua conta no Facebook, mas não apenas o acesso à página memorial que a rede social cria, a partir do perfil de uma pessoa falecida, e sim à toda a conta pessoal incluindo as mensagens privadas.

No entendimento da Corte alemã, os herdeiros devem receber o acesso à mídia social, tal qual receberiam uma caixa de cartas pertencente à falecida.²²

Os bens digitais podem ou não ter valor patrimonial e assim como qualquer outra herança poderão ser transferidos por testamento ou em razão da sucessão

²⁰ A tributação em ganhos no YouTube com usuários nos EUA seguirá estes três cenários: 15% sobre ganhos nos EUA: criadores que forneceram dados e estão em países com acordo fiscal com os EUA; 30% sobre ganhos nos EUA: criadores que forneceram dados e estão em países sem acordo fiscal com os EUA – é o caso do Brasil; 24% sobre ganhos em todo o mundo: criadores que não forneceram dados até 31 de maio de 2021. Disponível em: <https://tecnoblog.net/>. Acessado em: 02 jun 2021.

²¹ Sobre esse tema o STF no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 851108, com repercussão geral reconhecida (Tema 825) que versa sobre o ITCMD sobre herança ou doação de bens no exterior, decidiu por maioria que fica proibido que os Estados editem legislações locais em relação ao ITCMD. A Constituição Federal prevê que uma lei complementar deverá ser editada para regulamentar a competência para cobrar o tributo de quem mora no país e recebe uma doação ou herança de quem está no exterior, mas ela nunca foi editada e os Estados vinham estabelecendo suas próprias normas. Essa decisão tem um forte impacto nos cofres dos Estados. Na omissão da União em editar essa a norma geral entende-se que deveria ser dada competência legislativa plena aos Estados, pois sob outra ótica, coloca-se em risco o pacto federativo, na medida em que a autonomia financeira dos Estados é afetada.

²² REUTER. Disponível em: <https://www.reuters.com/article/us-facebook-privacy-germany/parents-have-right-to-access-dead-daughters-facebook-profile-german-court-rules-idUSKBN1K219A?il=0> Acessado em: 03 de mai de 2021.

No caso concreto não estão envolvidos bens com valor patrimonial, razão pela qual entende-se acertada a decisão da Corte. Por outro lado, necessário ponderar se o entendimento poderia ser aplicado sem ressalvas em todos os casos ou em determinadas situações o acesso ao conteúdo privado do falecido seria passível de implicações a memória deste e ao direito de autodeterminação informativa como extensão da privacidade?

hereditária. Apesar de não haver legislação específica sobre a herança digital²³ entende-se possível a utilização das leis do ordenamento jurídico vigente²⁴ quando se tratar de bens de cunho econômico, permitindo a transmissão aos herdeiros.

No caso específico dos influenciadores digitais que auferem renda desse trabalho, com aumento patrimonial, é possível deliberar como será essa gestão pós morte.

Após o falecimento de uma pessoa, suas contas nas redes sociais poderão ser excluídas ou transformadas em memoriais mediante comprovação do óbito. No Facebook, além da opção de transformar a conta de alguém falecido em memorial, também existe a possibilidade de destinar um familiar para administrá-la pós morte, quando o dono do perfil em vida seleciona um contato herdeiro.²⁵

Existem muitas alternativas, mas no final nada garante que seus desejos serão cumpridos. Franz Kafka antes de morrer pediu para seu amigo Max que queimasse e destruísse os livros que não haviam sido publicados para que não fossem lidos. Porém, o pedido não foi atendido, tendo sido publicadas as obras "O Processo e O Castelo".

Diante desse panorama, verifica-se certa dificuldade na determinação da competência tributária em razão da ausência da presença física nessas atividades que geram valor. Entre outros motivos, isso se deve ao desgaste do sistema tributário atual que foi pautado em elementos que não são mais eficientes atualmente.

4 A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E A TRANSPARÊNCIA NOS ATOS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NA SOCIEDADE 5.0

Na sociedade 5.0 a Internet das coisas irá, cada vez mais, conectar pessoas e objetos, abrindo todo tipo de conhecimento para o compartilhamento, e uma nova geração de valor vai nascer focada no ser humano, no crescimento sustentável, na integração entre o *on-line* e o *off-line*, equilibrando avanço econômico com a

²³ Ver PL 1144/2021 e PL 3050/2020.

²⁴ Código Civil, leis de marcas e patentes, software e direitos autorais.

²⁵ OLHAR DIGITAL. Disponível em: <https://olhardigital.com.br/2021/05/03/dicas-e-tutoriais/como-transformar-uma-conta-do-facebook-em-memorial/>. Acessado em: 03 de mai de 2021.

resolução de problemas sociais por meio de um sistema que integra o cyber espaço e o espaço físico.

Essa iniciativa é um esforço para criar um contrato social e modelo econômico que incorpore as inovações tecnológicas da quarta Revolução Industrial em toda a sociedade. Trata-se de uma Revolução que posiciona o ser humano no centro da inovação para proporcionar melhor qualidade de vida e demonstrar que os sistemas inteligentes podem ser grandes aliados para resolver problemas sociais complexos.

Nesse contexto, a sociedade 5.0 preconiza que o uso das tecnologias, especialmente dos algoritmos, apresenta grande potencial benéfico para as pessoas, todavia trata-se de um grande desafio sob o ponto de vista teórico, ético e procedimental, passível de causar prejuízos a sorte de cidadãos quando usados para manipulação social. Assim, diante do avanço tecnológico exponencial, é necessário discutir importantes temas como a cyber segurança, proteção de dados, ética dos algoritmos e transparência sempre a luz da Constituição Federal de modo a preservar os direitos individuais e coletivos dos cidadãos.

Indubitavelmente as redes sociais auxiliadas pela inteligência artificial tem impactado no modo como as pessoas veem o mundo, contudo dado o alcance e importância dessas plataformas na comunicação, devem ser norteadas por princípios éticos e transparentes para que os cidadãos possam agregar valor à sociedade por meio do seu pensamento autônomo e livre de condicionantes externos, pois a iniciativa popular na vida pública está prevista na Constituição Federal²⁶ e proporciona uma democracia forte.

Diante dessa premissa o ambiente digital não deve ser palco de guerras ideológicas, ofensas ou qualquer outra prática que desatenda os ditames Constitucionais, mas sim um espaço de igualdade de condições para uma vida digna e cultural independente de classe social, raça, credo ou qualquer outro elemento passível de discriminação.²⁷

²⁶ Artigo 14 da Constituição Federal: A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante: I - plebiscito; II - referendo; III- Iniciativa popular.

²⁷ Parafraseando Michael Sandel em conclusão de seu "The Tyranny of Merit what's Become of the Common Good" (e adaptando sua reflexão quanto a meritocracia e bem comum para o ambiente

Em 1955 teve início a pesquisa para construção de uma máquina com características que se aproximam de diversas habilidades humanas, com possibilidade de melhorar a si própria. A inteligência artificial tem como seus objetivos o desenvolvimento de máquinas com comportamento inteligente, ou seja, que possam perceber, raciocinar, aprender, comunicar e agir em ambientes complexos tão bem como humanos podem fazê-lo ou possivelmente melhor.

A expressão inteligência artificial foi usada pela primeira vez em 1956 na Universidade de Dartmouth, localizada nos Estados Unidos, no estado de New Hampshire, quando um grupo de pesquisadores explorava a possibilidade de sistemas operacionais aprenderem a partir da sua própria experiência²⁸.

Antes disso, porém, a noção de inteligência de máquina já vinha sendo estudada por Alan Turing²⁹, que ficou famoso por desenvolver o teste de Turing, que tinha como objetivo apurar se determinado programa seria ou não dotado de inteligência. O teste consistia na interação, por meio de textos, entre o programa e um ser humano, que faria diversas perguntas, de modo que o interrogador deveria identificar se interagiu com um programa ou com uma pessoa. Se o programa testado conseguisse se passar por uma pessoa durante trinta por cento do tempo, passaria no teste de Turing³⁰.

virtual), pode-se dizer que o cenário ideal seria alcançar uma igualdade ampla e democrática de uma doença, ou como uma biblioteca onde em um único local podem ser encontrados jovens velhos brancos negros ricos e pobres respeitando as diferenças e que cidadãos diferentes possam se encontrar em espaços públicos e reforçar a democracia e o zelo pelos direitos fundamentais em qualquer ambiente.

²⁸ MICROSOFT. **The Future Computed: Artificial Intelligence and its role in society**. Redmont: Microsoft Corporation, 2018. p. 28.

²⁹ Alan Turing, considerado o pioneiro da computação, se tornou célebre pelos estudos que desenvolveu, bem como, pela criação, na década de 1930, que chamou de “máquina lógica da computação” considerada precursora do computador. ISAACSON, Walter. **Os inovadores: uma biografia da revolução digital**. São Paulo: Companhia das Letras, 2014, p. 55; 61.

³⁰ RUSSEL, Stuart; NORVIG, Peter. **Inteligência artificial**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 1.174.

Com o passar dos anos³¹, o aperfeiçoamento dos estudos relacionados à inteligência artificial³² viabilizou o desenvolvimento de algoritmos de *machine learning* (aprendizado de máquina), o que possibilitou que computadores acumulassem conhecimentos para que se reprogramassem automaticamente, por meio de suas próprias experiências. Trata-se, portanto, de uma ciência em que a capacidade de raciocinar logicamente é artificial (não biológica), automatizada e capaz de aprender.³³

Um ponto crítico dos sistemas de IA concerne na possível existência de vieses, que por serem inadequados são passíveis de gerar preconceito e discriminação, como nos notórios casos Compas³⁴ e do robô Tay.³⁵

O grande desafio que se apresenta é que muitos sistemas não são transparentes, não sendo possível saber como a máquina chegou a uma determinada decisão, impedindo o acesso aos seus critérios, bem como aos fatos e *inputs* que foram levados em consideração para produção dos *outputs*.³⁶

³¹ A partir de 2010, tornou-se possível que as máquinas explorassem grande volume de dados (big data), usando técnicas de aprendizagem profunda. A convergência de IA e big data começou no início dos anos 2000, quando o Google e o Baidu – os novos mecanismos de busca da época – passaram a utilizar sistemas de recomendação para propagandas alimentadas por IA e descobriram que os resultados eram ainda melhores que o esperado. QIANG, Yang. A quarta revolução. **O correio da Unesco**. n. 3. jul.-set. 2018. p. 22.

³² Inteligência Artificial aqui entendida como “área da ciência da computação orientada ao entendimento, construção e validação de sistemas inteligentes”. RICH, Elaine; KNIGHT, Kevin. **Inteligência artificial**. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1994. p. 722.

³³ Entende-se por big data um conjunto de metodologias e tecnologias utilizadas para capturar, armazenar e processar grande volume de informações. Nesse contexto de alta conexão do consumidor, onde há uma grande captura de dados, o Big Data surgiu para melhor gerir o excesso de informação a que estamos sujeitos na sociedade contemporânea. Assim, o grande protagonismo da inteligência artificial e a riqueza do Big Data está em conseguir trabalhar com dados não apenas estruturados, mas os não estruturados.

³⁴ Compas (sigla em inglês para Correctional Offender Management Profiling for Alternative Sanctions) trata-se de um questionário que avalia através de perguntas o quanto você pode ser capaz de voltar a cometer um crime futuramente. “O sistema transforma as respostas em pontos e demonstrou inclinação em dar uma pontuação consideravelmente maior para infratores de minorias étnicas.

³⁵ A empresa Microsoft colocou em ação um robô no Twitter para interagir com jovens, porém em pouco tempo demonstrou atitudes antissociais. Apesar dos benefícios da inteligência artificial, também tem ocorrido registros de erros grosseiros com resultados inaceitáveis os quais não foram possíveis nem mesmo de ser explicados. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2016/03/24/tecnologia/1458855274_096966.html Acesso em: 20 de junho de 2020.

³⁶ Além disso, a adoção de programas de compliance são bastante importantes na prevenção de ilícitos.

Portanto, o design do sistema de inteligência artificial deve ser precedido por um atento escrutínio por seus desenvolvedores, especialmente sob a ótica da nova Lei Geral de Proteção de Dados. A lei pretende assegurar a autodeterminação informacional dos titulares de dados por meio de diversos princípios e garantias, entre os quais está o princípio do livre acesso aos dados, da transparência e *accountability*, visando minimizar a escuridão das decisões algorítmicas. Ou seja, aquele que utiliza sistemas de inteligência artificial precisa "se cercar de garantias de que o sistema é razoavelmente adequado, seguro, robusto, inteligível e suscetível de ser explicado e justificado".³⁷

Outro aspecto que merece destaque é o uso malicioso da inteligência artificial, como no caso das *Deep Fakes*.³⁸

Em um cenário onde os papéis sociais podem ser preenchidos pela inteligência artificial, além de novos designs de transparência e previsibilidade, o reconhecimento de uma dimensão ética e transparente é muito importante, pois somente com confiança a sociedade poderá se beneficiar.

Os Estados Unidos são o lar das maiores empresas de tecnologia do mundo, como Amazon, Google, Microsoft, Apple, Facebook e IBM, porém a regulação dos algoritmos é uma preocupação mundial.

Entende-se que o regime de governança deve ser exigido por lei, e depende criticamente de supervisão externa independente, competente e com recursos adequados, autoridades regulatórias com poderes apropriados de investigação e fiscalização, exigindo contribuições de especialistas técnicos e de direitos humanos.

Assim, um caminho próspero será trilhado na construção de uma inteligência artificial pura, sem vieses discriminatórios para que suas decisões se aproximem o máximo possível de um seguimento de justiça que esperamos do Sistema Tributário

³⁷ FRAZÃO, Ana. Inteligência Artificial. In: **Inteligência artificial e direito: ética, regulação e responsabilidade**, coordenado por Ana Frazão e Caitlin Mulholland. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019, p.507.

³⁸ Por meio de Inteligência Artificial, Machine Learning e com ferramentas de código aberto pode se criar um algoritmo para treinar uma Rede Neural a mapear o rosto de uma pessoa. E, então, substituir os movimentos labiais, expressões do rosto e piscar dos olhos, e até o rosto por completo, no corpo de outra pessoa.

Nacional.³⁹

O uso de algoritmos de inteligência artificial deve ser público e transparente para que seja possível realizar o controle da legalidade dos atos direta ou indiretamente ligados ao lançamento tributário, sob pena de incorrer em práticas incompatíveis com as garantias decorrentes dos limites constitucionais ao poder de tributar. Esse caminho objetiva evitar preconceitos e vieses, no entanto, diante desses princípios os contribuintes poderão criar estratégias para escapar da fiscalização.

A transparência e a publicidade constituem elementos fundamentais de uma relação mais eficiente e harmônica entre o contribuinte e a Administração Pública.

Nesse contexto, a utilização de sistemas de inteligência artificial deve se orientar em estrita vinculação à lei, sem qualquer finalidade de maximizar a arrecadação, podendo os algoritmos indicar, inclusive, a devolução de um tributo onde o pagamento foi realizado de forma indevida, independente de requerimento.

Assim, a atual realidade tecnológica impõe a criação de um novo Fisco com vistas no desempenho mais eficiente de suas atribuições. Para enfrentamento do cenário atual a Administração Tributária precisará se reinventar e assumir novas competências para adaptar-se à transformação digital.

Por meio do uso da inteligência artificial e da possibilidade de análise preditiva o Fisco terá melhores mecanismos de controle e combate a fraudes e evasões fiscais, além do incremento na eficiência por meio políticas fiscais adequadas e obediência aos limites legais.

O dever de transparência administrativa está essencialmente ligado ao princípio da publicidade, presente no caput artigo 37 da Constituição Federal, e art. 5º, incisos XXXIII, XXXIV e LXXII.

Portanto, para que se perfectibilize integralmente esse princípio é necessário que o contribuinte possua as informações necessárias dos tributos pagos⁴⁰ e que o

³⁹ Nesse contexto o PL 5051 de 2019 e o PL 2120/20 estabelecem princípios ao uso da IA no país, como respeito à dignidade humana e aos direitos humanos, transparência e auditoria dos sistemas, garantia da privacidade e supervisão humana.

⁴⁰ Ver Lei nº 12.527, conhecida como Lei de Acesso à Informação e Lei da Transparência (LC 131/2009).

Estado realize a adequada gestão dos recursos públicos⁴¹ respeitando a publicidade dos atos administrativos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os desafios postos pela disrupção de enormes proporções, estimulam a refletir acerca das implicações jurídicas que envolvem essa nova realidade social-digital. Apresenta-se complexa e com grandes repercussões para a regulação tributária, em razão de contornos ainda desconhecidos em um cenário de ascensão dos bens intangíveis que dificulta a tributação sobre a renda.

É dever da Administração Pública fiscalizar o cumprimento das obrigações fiscais, porém não há legislação específica para regular as atividades do influenciador nas mídias sociais. Todavia, é fato que a lei não consegue acompanhar o desenvolvimento tecnológico e isso gera impactos no direito, especialmente na área tributária onde o crescimento exponencial de novas tecnologias contribui para um ambiente de incerteza em relação a tributação. Nesse sentido, especialmente no que toca aos influenciadores e as mídias sociais a publicidade e transparência são medidas essenciais para administração tributária.

Portanto, o novo período exige mudanças estratégicas e adaptação do Sistema Tributário, passando desde a utilização da Inteligência Artificial na busca de uma tributação mais efetiva, até a alteração da legislação vigente ou criação de lei específica para alcançar a atividade de influenciador digital para que seja adequadamente tributada.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS AGENTES DIGITAIS. Disponível em: <https://abradi.com.br>. Acessado em: 05 jun. 2021.

BARCELLOS João. Além da ficção: Como a inteligência artificial tem sido essencial para os negócios. **Revista Brasileira de comércio eletrônico (E- Commerce Brasil)**, São Paulo, Ed. 43, v. 8, 2018.

⁴¹ Ver Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000- Lei de responsabilidade fiscal.

BAUMAN Zygmunt. **Globalização: as consequências humanas**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed. 1999.

BECK, Ulrich. **Liberdade ou capitalismo**. Ulrich Beck conversa com Johannes Willms. Trad. Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora UNESP, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <https://www.gov.br/planalto/pt-br>. Acessado em: 04 jun.2021.

BRASIL. **Lei nº. 8.078, de 11 de setembro de 1990**. Código de Defesa do Consumidor. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acessado em: 04 jun.2021.

BUSTOS, J C Miguel; IZQUIERDO-CASTILLO, I: Who will control the media? The impact of GAFAM on the media industries in the digital economy. **Revista Latina de Comunicación Social**, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALIENDO Paulo. **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, Saraiva 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARROL, Evan; ROMANO, John. **Your Digital Afterlife: Facebook, Flickr and Twitter Are Your Estate, What's Your Legacy?** New Riders, 2010.

CASTELLS, Manuel. **A galáxia da internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade** / Manuel Castells; tradução Maria Luiza X. de A. Borges; revisão Paulo Vaz. – Rio de Janeiro: Zahar, 2003.

CONSELHO NACIONAL DE AUTORREGULAMENTAÇÃO PUBLICITÁRIA (CONAR).

Disponível em:

http://conar.org.br/pdf/CONAR_Guia-de-Publicidade-Influenciadores_2021-03-11.pdf. Acessado em 21 abr. 2021.

FRAZÃO, Ana. Inteligência Artificial. In: FRAZÃO, Ana; MULHOLLAND, Caitlin (Coor.). **Inteligência artificial e direito: ética, regulação e responsabilidade**. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2019.

HAN, Byung-Chul. **Psicopolítica: o neoliberalismo e as novas técnicas de poder**. Tradução de. Maurício Liesen. Belo Horizonte: Âyiné, 2018.

HOOTSUITE. Disponível em: <https://www.hootsuite.com> .Acessado em: 04 jun.2021.

ISAACSON, Walter. **Os inovadores**: uma biografia da revolução digital. São Paulo: Companhia das Letras, 2014.

MEDIAKIX. Disponível em: <https://mediakix.com> Acessado em: 04 jun.2021.

MELO Álisson José Maia (et. al). **Tributação e novas tecnologias**: software - criptomoedas - disponibilização de conteúdo - inteligência artificial. 1 ed. Editora Foco, 2021.

MICROSOFT. **The Future Computed**: Artificial Intelligence and its role in society. Redmont: Microsoft Corporation, 2018.

NICHOLAS CONFESSORE, et al. **The Follower Factory Everyone wants to be popular online**. Some even pay for it. Inside social media's black Market, 27, 2018.

Disponível em

<https://www.nytimes.com/interactive/2018/01/27/technology/social-media-bots-es.html?mtrref=www.nytimes.com&gwh=048A19406DF866765B9D593A51AA6512&gwt=regi&assetType=REGIWALL>. Acessado em: 25 mai. 2021.

OLHAR DIGITAL. Disponível em:<https://olhardigital.com.br/2021/05/03/dicas-e-tutoriais/como-transformar-uma-conta-do-facebook-em-memorial/>. Acessado em: 03 mai.2021.

PASQUALOTTO, Adalberto. Publicidade é matéria de ordem econômica, não política. **Consultor Jurídico**. Mai.2019 Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mai-06/adalberto-pasqualotto-publicidade-liberdade-economica>. Acessado em: 05 mai.2021.

QIANG, Yang. A Quarta revolução. **O correio da Unesco**, n. 3. jul.-set. 2018.

REUTER. Disponível em: <https://www.reuters.com/article/us-facebook-privacy-germany/parents-have-right-to-access-dead-daughters-facebook-profile-german-court-rules-idUSKBN1K219A?il=0> Acessado em: 03 mai. 2021.

RICH, Elaine; KNIGHT, Kevin: **Inteligência artificial**. 2 ed. São Paulo: Makron Books, 1994.

RUSSEL, Stuart; NORVIG, Peter. **Inteligência artificial**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013.

SANDEL Michael. **The Tyranny of Merit what´s Become of the Common Good**, Farrar, Straus and Giroux, 2020.

TECNOBLOG. Disponível em: <https://tecnoblog.net>. Acessado em: 04 jun.2021.

WEARESOCIAL. Disponível em: <https://wearesocial.com>. Acessado em: 05 jun.2021.

YUVAL Noah Harari. **21 Lições para o século 21**. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

7. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA APLICAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS) COM ENFOQUE NA TRIBUTAÇÃO DO SOFTWARE NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-07>

Martina Gaudie Ley Recena¹

Resumo

O trabalho em questão aborda a evolução do conflito de competência tributária existente entre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e o Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), com enfoque especial na definição de “serviços de qualquer natureza”. Como objetivo está a análise das decisões proferidas nos RE 5.659 e 1.945, no ano de 2021, que trataram da aplicação do ISS ou ICMS em operações envolvendo *software*. Para ser possível uma melhor compreensão sobre a temática deste trabalho, os conceitos e principais discussões sobre o ISS e ICMS foram apresentados, com exceção da discussão acerca da territorialidade do ISS, uma vez que o enfoque do presente trabalho é a definição de “serviços de qualquer natureza”. Foram adotados o método de abordagem dedutivo, método de procedimento de estudo de caso, sendo uma pesquisa teórica e explicativa.

Palavras-chaves: ISS. ICMS. *Software*. Serviços de qualquer natureza

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a jurisprudência pátria, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, no que se refere a aplicação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza em operações que envolvam *software*. Para tanto, no

¹ Doutoranda e Mestra em Direito, na linha de pesquisa Direito, Ciência e Tecnologia, na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Especialista em Direito Empresarial pela UniRitter. Advogada. Bolsista CNPq.

primeiro capítulo foi trabalhada a conceituação de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e de Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), abordando detalhadamente o conceito de mercadoria, circulação e “serviços de qualquer natureza”, tratando brevemente a diferença entre licença e cessão de direitos autorais.

Quanto aos capítulos que se seguiram, cada qual recebeu como título a decisão que será analisada no capítulo com o respectivo objeto. Assim, no capítulo 2 será abordada a decisão RE 176.626 que tratou da tributação sobre o *software*; capítulo 3, decisão ADI 116.121, sobre locação de bens móveis (guindaste); capítulo 4, decisões RE 592.905 e 547.245, sobre arrendamento mercantil; capítulo 5, decisão MC na ADI 1.945, sobre *software*; capítulo 6, decisão RE 651.703, sobre plano de saúde; capítulo 7, decisão 603.136, sobre contrato de franquia; capítulo 8, decisão ADI 5.659, sobre *software*; e capítulo 9, decisão ADI 1.945, sobre *software*.

O capítulo 10 foi dedicado à breve crítica sobre as decisões mais recentes (ADI 5.659 e 1.945), sendo apontada a desconsideração da diferença entre cessão e licenciamento para fins de definição do imposto a ser incidido. Destacou-se que na cessão de *software* pode haver o preenchimento de todos os requisitos para incidência do ICMS, mas que no caso de licenciamento há a prevalência de serviço e, portanto, a incidência de ISS.

Apesar das críticas tecidas, a partir da análise da jurisprudência do STF, as decisões proferidas nas ADI 5.659 e 1.945 eram previsíveis, frente ao entendimento da desnecessidade do serviço ser o elemento preponderante para a incidência do ISS, sendo suficiente a sua inclusão na lista anexa a LC 116/03, que já vinha se formando.

2 ICMS x ISS: Definição

2.1 ICMS

O imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS) está previsto no art.155 da CF como de competência dos Estados e do Distrito Federal. A Lei Complementar Federal (LC) nº87/96 (Lei Kandir) dispõe sobre o ICMS, prevendo em seu artigo 2º, inc. I, a incidência do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares.

O ICMS incidirá também sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Ou seja, em operações mistas cujo serviço não consta na lista anexa à Lei Complementar 116/03 incidirá ICMS.

A discussão acerca da incidência de ICMS sobre *software* permeia os conceitos de "circulação" e de "mercadoria", motivo pelo qual tais conceitos serão tratados abaixo.

2.1.1 Mercadoria

Hugo de Brito Machado² define "mercadoria" como "bens corpóreos móveis", conforme segue:

Mercadorias são *coisas móveis*. São *coisas* porque bens corpóreos que valem por si e não pelo que representam. Coisas, portanto, em sentido restrito, no qual não se incluem os bens tais como os créditos, as ações, o dinheiro, entre outros. E *coisas móveis* porque em nosso sistema jurídico os imóveis recebem disciplinamento legal diverso, o que os exclui do conceito de mercadoria.

Quanto à definição de mercadoria, o que mais gera polêmica é a possibilidade de abranger bens incorpóreos ou não. O STF, em seu primeiro contato com a discussão (1998), entendeu pela necessidade de um *corpus mechanicum*, de uma materialização do bem para o enquadramento no conceito de mercadoria³, como será visto adiante. A decisão proferida na medida cautelar na ADI nº1.945 (2010)

² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. Malheiros editores Ltda., 2010, pg.389.

³ RE 176.626/SP

entendeu que o *download* de *software* ou de músicas equivale à sua compra em CD, concluindo-se pela desnecessidade da materialidade/corporeidade do bem, o que foi mantido pelo relator em seu voto vencido.

José Eduardo Soares de Melo⁴ entende pela necessidade de o bem ser corpóreo, enquanto Gabriel Pinos Sturts⁵ entende que “O requisito de ser corpóreo é plenamente dispensável”.

Conforme disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN), a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado para definir ou limitar competências tributárias. Contudo, os institutos de direito privado sofreram e continuam sofrendo mutações, em razão, principalmente, do rápido avanço tecnológico, o que conseqüentemente afeta os conceitos tributários.

Desse modo, utilizando-se de uma interpretação histórico-evolutiva, não há como negar a alteração do conceito de mercadoria, sendo plenamente aceitável o bem incorpóreo como tal.

2.1.2 Circulação

Segundo Paulo Caliendo⁶, a circulação de mercadoria implica na mudança de propriedade. No mesmo sentido é o entendimento de Hugo de Brito Machado⁷ que cita como principal operação a compra e venda. Referida operação, por si só, não constitui o fato gerador do tributo, devendo haver a tradição do bem, o que é claramente expressado nos livros contábeis⁸. O STF e o STJ, por diversas vezes, já se manifestaram no sentido de que a circulação exige a transferência de propriedade⁹.

⁴ MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, pg.213.

⁵ STURTS, Gabriel Pinos. Tributação do comércio eletrônico: Análise da incidência do ICMS. RET 34/5, fev. 2004. Apud PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, pg.353.

⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 3. ed. 2020, p.922

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ª ed. Malheiros editores Ltda., 2010, pg.387.

⁸ Idem, pg.388.

⁹ STF, AgRAI 131.941/SP; STJ, Resp 1125133/SP

Conforme prevê o Código Civil (art.1.226¹⁰ c/c 1.225, I¹¹), só haverá transferência de propriedade quando todos os atributos da propriedade forem transferidos, sendo eles os direitos de usar, gozar, dispor e reivindicar¹². No caso do *software*, a Lei nº 9.609/98 prevê especificamente, que a sua comercialização se dará por meio de licença¹³, enquanto a sua propriedade será transferida por meio da cessão.

A licença é precisamente uma autorização, dada por quem tem o direito sobre o *software*, para que uma pessoa faça uso do objeto do seu direito¹⁴. No mesmo sentido é o entendimento de Carlos Alberto Bittar¹⁵: “O contrato de licença (*licensing*) é aquele através do qual o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas, podendo revestir-se, ou não, de exclusividade”.

Já na cessão transfere-se os direitos patrimoniais do autor, adquirindo, assim, o cessionário a titularidade desses direitos¹⁶. Plínio Cabral¹⁷ explica a cessão de forma certa:

O *contrato de cessão de direitos autorais* é típico, no Direito brasileiro, representando, a cessão, um autônomo negócio jurídico, gerador de direitos de obrigações patrimoniais específicos do direito autoral, em que **se opera a substituição subjetiva do titular de tais direitos**. (...) Assim, quem se obriga a vender, quando cumpre essa obrigação, **cede ao comprador o direito de propriedade**, quase sempre transmitindo simultaneamente a posse da coisa vendida.

¹⁰ Art. 1.226. Os direitos reais sobre coisas móveis, quando constituídos, ou transmitidos por atos entre vivos, só se adquirem com a tradição.

¹¹ Art. 1.225. São direitos reais: I - a propriedade;

¹² GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Direito das Coisas**. 12ªed. São Paulo: Saraiva, 2017, pg.242.

¹³ Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

¹⁴ BARBOSA, Denis Borges. **Tributação do software pelo ISS**. Disponível em: <http://denisbarbosa.addr.com/autorais.htm> Acessado em 07 out. 2018.

¹⁵ BITTAR, Carlos Alberto. *Contratos de Comercialização e Software*. In *Novos Contratos Empresariais*. São Paulo: RT, 1997, p. 39.

¹⁶ NETTO, José Carlos Costa. **Estudos e Pareceres de Direito Autoral**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, pg.142.

¹⁷ CABRAL, Plínio. **A nova lei de Direitos Autorais**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998, p.130-131.

Percebe-se do exposto que a licença concede somente o direito de uso ao licenciado; enquanto a cessão, com a entrega do código-fonte ao novo titular, confere a propriedade ao cessionário. Logo, o ICMS incidiria sobre a cessão de *software*.

Contudo, como se verá pela análise das decisões do Supremo Tribunal Federal, a discussão não é tão simples.

2.2 ISS

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, está previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal como de competência dos Municípios, devendo haver Lei Complementar (LC) que os defina¹⁸. A LC nº116/03 dá conta dessa definição, prevendo em sua lista anexa rol taxativo dos serviços tributáveis sob o ISS. Neste rol consta:

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

[...]

1.05 – **Licenciamento ou cessão de direito de uso** de programas de computação.

Percebe-se, claramente, que os *softwares*, de forma geral, se enquadrariam no item 1.05, assim como os *softwares* de nuvem se enquadrariam no 1.03. Contudo, por se tratar de operação mista, a discussão torna-se mais complexa, com nuances desenhadas pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

O direito brasileiro divide as obrigações em dar, fazer e não fazer, sendo a obrigação mista aquela que converge mais de um tipo. Como bem coloca Caliendo, não se ignora o fato de que na obrigação de fazer sempre haverá uma entrega (um dar) e na de dar, sempre haverá um fazer¹⁹, mas costumava prevalecer o interesse

¹⁸ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva Educação, 3. ed. 2020, p.1001

do tomador/recebedor, se no serviço ou na mercadoria.

A LC nº 116/03, em seu artigo 1º, rompeu com o antigo entendimento que exigia a análise da atividade preponderante ao estabelecer literalmente que, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que não se constituam como atividade preponderante do prestador. Contudo, Caliendo alerta quanto a existência também do critério da preponderância do valor, aplicado nos casos em que a venda de um bem possui valor muito superior à prestação do serviço envolvido²⁰.

No que tange a interpretação do termo "serviços de qualquer natureza", o STF já entendeu se tratar a lista anexa à LC nº 116/03 de rol taxativo, que não aceita interpretação analógica, mas aceita a extensiva, tendo em vista o imposto não se limita ao nome atribuído a determinada atividade, mas sim a sua natureza^{21, 22}.

Há outras discussões que permeiam o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, como o seu âmbito territorial e consequente aplicação em atividades interestaduais. Contudo, para o presente estudo, necessária a realização de recorte metodológico retirando a referida discussão do trabalho.

3 RE 176.626: SOFTWARE

O Recurso Especial 176.626 julgado em 10 de novembro de 1998 foi o primeiro caso em que se discutiu a incidência de ISS ou de ICMS sobre operações de "licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador".

Na ocasião, o Min. Relator Sepúlveda Pertence apresentou uma separação entre o bem imaterial programa de computador e o suporte físico em que este se encontrava fixado. Ao final, concluiu pela impossibilidade de incidência de ICMS sobre o bem incorpóreo, mas pela possibilidade de sua incidência sobre o suporte em que fixado, "produzido em série e vendido no varejo", ou seja, os *softwares de prateleira*.

²⁰ Idem. p. 1005.

²¹ Idem. p. 1002.

²² LC 116, art. 1º, §4º: "A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado."

Importante ter ciência de que o licenciamento de determinado bem difere da sua cessão. Enquanto no contrato de licenciamento tem-se tão somente a concessão do direito de uso do bem, sob determinadas condições²³, na cessão ocorre a transferência de sua propriedade²⁴.

Assim, a compra de um programa de computador no varejo, na realidade, corresponde ao licenciamento do bem e aquisição do seu suporte, caso material (*software* de prateleira).

Historicamente a licença vinha aposta no lado de fora da caixa em que contido o CD/DVD em que fixado o *software*, sendo que o rompimento do lacre consistia na aceitação de seus termos, intitulada de *Shrinkwrap License*²⁵. Com o advento da internet e conseqüente aquisição dos programas de computador *online*, via *download*, o aceite tornou-se um *click* com o *mouse*, modificando o nome para *Clickwrap License*²⁶.

Desse modo, em 1998, ficou reconhecida como possível a incidência de ICMS sobre os softwares de prateleiras, tendo sido feita distinção entre o bem intangível e o seu suporte físico.

4 ADI 116.121: LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS (GUINDASTES)

Em 11 de outubro de 2000, nos autos da ADI 116.121, foi proferida decisão emblemática quanto a separação necessária entre ISS e ICMS, originando, inclusive, a súmula 31, segundo a qual *É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis*.

No caso discutia-se quanto a possibilidade de incidência de ISS sobre a atividade de locação de guindastes. Definiu-se a atividade em questão como obrigação de dar, mesmo que por tempo determinado, enquanto o ISS incide sobre

²³ BITTAR, Carlos Alberto. Contratos de Comercialização e Software. In **Novos Contratos Empresariais**. São Paulo: RT, 1997, p. 39.

²⁴ CABRAL, Plínio. **A nova lei de Direitos Autorais**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998, p.130-131.

²⁵ AMAD, Emir Iscandor. **Contratos de software "Shrinkwrap licenses" e "clickwrap licenses"**. Rio de Janeiro: Renovar. 2002, p.96

²⁶ Idem. p.106.

obrigações de fazer. Desse modo, impossível a aplicação do ISS sobre obrigações de dar (locação de guindaste).

Na ocasião, o Min. Marco Aurélio destacou que somente a prestação de serviço que envolva “na via direta o esforço humano” é fato gerador do ISS. Assim, a decisão em questão deu início ao entendimento de uma separação rígida entre ICMS, para obrigações de dar, e ISS, para obrigações de fazer.

5 RE 592.905 E 547.245: ARRENDAMENTO MERCANTIL

Ambos os Recursos Especiais nº 592.905 e 547.245 discutiam a natureza do arrendamento mercantil na modalidade *leasing* financeiro, para definição da incidência de ICMS ou ISS.

O Min. Rel. Eros Grau, acolhendo parecer do Min. Ilmar Galvão, entendeu que a inclusão de determinado serviço na lista anexa à LC nº 116/03 é a manifestação da opção do legislador pela prevalência do aspecto “serviço”, mesmo que não seja a atividade preponderante do prestador, o que coaduna com o disposto no artigo 1º da LC 116/03.

Rompendo com a separação rígida existente entre obrigação de dar para ICMS e obrigação de fazer para ISS, o Min. Relator afirmou que “[...] entender que só há serviço nas obrigações de fazer é fazer tábula rasa da expressão ‘de qualquer natureza’”.

Ao longo de seu voto, novamente pegando emprestado o entendimento do Min. Ilmar Galvão em seu parecer, o Min. Relator separou os serviços da LC 116/03 em três espécies: **(i)** serviços por natureza; **(ii)** serviços que, não exprimindo a natureza de outro tipo de atividade, passam a categoria de serviços, para fim de incidência do tributo, por força de lei, visto que, se assim não considerados restariam incólumes a qualquer tributo; **(iii)** operações mistas, afirma a prevalência do serviço, para fim de tributação pelo ISS.

Desse modo, a maior contribuição da presente decisão foi o rompimento com a dicotomia rígida outrora existente entre obrigação de dar para ICMS e obrigação de fazer para ISS.

6 MC NA ADI 1.945: SOFTWARE

Em janeiro de 1999, o Partido do Movimento Democrático Brasileiro (PMDB) ingressou com Ação Direta de Inconstitucionalidade, onde se discutiu a incidência de ICMS ou de ISS sobre *software*. Ao longo da decisão da Medida Cautelar na referida ADI foi questionada a natureza jurídica do *software* e seu enquadramento como mercadoria.

A decisão proferida na MC na ADI em questão foi proferida em 2010 e consagrou a possibilidade de incidência do ICMS sobre *softwares* adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados, salientando a irrelevância quanto a corporeidade do bem. A medida liminar foi parcialmente deferida tão somente para suspender a expressão “*observados os demais critérios determinados pelo regulamento*”, que não guarda relevância para o presente artigo.

O mérito da ADI foi julgado somente em 2021, como será visto adiante.

7 RE 651.703: PLANO DE SAÚDE

O RE 651.703 tinha como plano de fundo a discussão quanto à incidência de ISS sobre os serviços de assistência a saúde e seus acessórios, mas a discussão jurídica principal recaía quanto ao entendimento de que a atividade preponderante desenvolvida pela empresa deve prevalecer para fins de definição do tributo a incidir.

No julgamento do caso, o Min. Relator Luiz Fux constatou que para fins de interpretação do direito tributário três princípios devem ser seguidos, sendo eles: **(i)** conceitos econômicos de Direito Tributário devem ser interpretados segundo critério econômico, **(ii)** Conceitos de Direito Civil devem ser interpretados economicamente – embora respeitado o sentido literal possível das palavras – quando o objeto da lei tributária imponha, de forma objetivamente justificada, um desvio do conteúdo de Direito Privado, em nome do princípio da igualdade (...); **(iii)** Conceitos de Direito Civil devem ser interpretados de acordo com a definição dada pela legislação civil quando, conforme o sentido e objetivo da lei tributária, existe certeza de que o legislador cogitou exatamente do conceito de Direito Privado ou, alternativamente, quando o

sentido literal possível da norma tributária não confere outra possibilidade interpretativa.

Ainda discorrendo sobre a interpretação no direito tributário, o min. Relator afirmou que o artigo 110 do Código Tributário Nacional (CTN) não pode ser aplicado de forma absoluta, sob pena de conferir uma interpretação infralegal à constituição. Assim, conseqüentemente, a distinção rígida entre obrigação de dar (ICMS) e obrigação de fazer (ISS) limitaria a constituição federal a uma interpretação infraconstitucional

No caso o ICMS e ISS estão baseados em conceitos tributários, devendo-se empregar uma interpretação jurídico-econômica. Após o exercício interpretativo brevemente explicado, o Min. Luiz Fux apontou o caráter residual da expressão “serviços de qualquer natureza” e fixou como conceito de tal expressão o “Oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades imateriais, prestados com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”

Assim, a dicotomia obrigação de dar (ICMS) e obrigação de fazer (ISS), que já havia sido enfraquecida, passou a ter ainda menos força, sendo definidos novos critérios de interpretação além da referida divisão. Para alguns doutrinadores, houve a superação do entendimento baseado na referida dicotomia.

8 RE 603.136 (2020): FRANQUIAS

A discussão travada no presente recurso versava sobre a possibilidade de incidência de ISS sobre contratos de franquia. Ao longo da decisão, o Min. Relator Gilmar Mendes criticou o entendimento da doutrina de que a decisão proferida no RE 651.703 haveria rompido com a dicotomia obrigação de dar (ICMS) e obrigação de fazer (ISS), pois na ocasião foi compreendido que as atividades realizadas pelas operadoras de planos de saúde possuíam natureza mista.

Como referido acima, entende-se que o que houve foi um maior enfraquecimento da aplicação da dicotomia em questão, com a incorporação de novos critérios, mas não a sua superação, estando de acordo com o entendimento exposto pelo Min. Gilmar Mendes na presente ação.

No caso dos contratos de franquia, a decisão em comento destacou a sobreposição do elemento humano, do “[...] esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem”, entendendo como insuficiente a aplicação da dicotomia obrigação de dar (ICMS) e de fazer (ISS). Destacou, ainda, que a importância do esforço humano também foi considerado nas decisões RE 592.905 (arrendamento mercantil) e RE 651.703 (planos de saúde).

Desse modo, a maior contribuição da presente decisão foi o destaque conferido ao esforço humano destinado a gerar utilidade em favor de outrem.

9 ADI 5.659: SOFTWARE

A decisão em comento discutia a aplicação de ICMS ou ISS ao *software*, trazendo interessante e detalhada discussão quanto aos conflitos de competência em matéria tributária, conforme se passa a expor.

Conforme artigo 146, I da Constituição Federal, cabe a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. O conflito em questão ganha extrema relevância em casos de operações mistas.

O art. 155, §2º, IX, b da CF limita a incidência de ICMS em operações mistas àquelas cujo serviço não esteja compreendido na competência tributária dos Municípios. A competência destes, como é cediço, está fixada na Lei complementar 116/03, a qual possui previsão em perfeita harmonia com o já exposto.

Em seu artigo 1º, §2º, está previsto que os serviços mencionados na lista anexa à LC nº 116/03, mesmo que envolvam o fornecimento de mercadorias, não se sujeitam a incidência do ICMS.

Assim, é possível concluir que a Constituição Federal, em especial em razão dos artigos 146, I e 155, §2º, IX, b, conferiu à LC 116/03 a capacidade de dirimir conflitos de competência entre ICMS e ISS.

Contudo, a decisão em comento não definiu se *software* é serviço. O que se abordou foi que os serviços previstos na lista são tributados por ISS, mesmo em operações mistas. Logo, por estar previsto na lista anexa à LC nº 116/03, o *software* é tributado por ISS.

Pode-se concluir, assim, que a decisão em comento estabeleceu uma sistemática objetiva que substitui a dualidade preteritamente existente entre obrigação de dar (ICMS) e obrigação de fazer (ISS), estabelecendo uma dualidade entre previsto na lista anexa à LC nº 116/03 (ISS) e não prevista na referida lista (ICMS).

10 ADI 1.945: SOFTWARE

As mesmas razões proferidas na decisão ADI 5.659 foram adotadas no caso em comento, de relatoria do Min. Dias Toffoli e com voto vencido da Min. Carmen Lúcia.

A Min. Carmen Lúcia traz interessante distinção entre o *software* sob encomenda e o de prateleira, reconhecendo que no primeiro há uma prevalência do serviço, enquanto no segundo há uma prevalência do produto. Segue trecho extremamente ilustrativo do referido pensamento:

[...] a contratação para construção de software, ou programa de computador, sob medida configura **operação de contratação de mão de obra vinculada a um produto final**, sendo notória a expressividade da obrigação de fazer na contratação realizada. Na aquisição de programas de computador, ou das respectivas licenças ou cessões de uso, o adquirente (licenciado ou cessionário) não busca um *facere* da contraparte, senão um **produto que realize as tarefas previamente anunciadas** (Min. Carmen Lúcia).

Contudo, o Min. Eros Grau, na decisão proferida nos RE 592.905 e 547.245 reconheceu que o legislador pode optar pela prevalência do aspecto serviço, mesmo que não seja a atividade preponderante do prestador, o que se manifesta por intermédio da inserção da operação na lista anexa à LC 116/03. Assim, afasta-se o raciocínio desenvolvido pela Min. Carmen Lúcia.

11 CRÍTICA

Na decisão proferida na ADI 5.659, o Min. Dias Toffoli entendeu ser irrelevante a operação ocorrer por intermédio de licença ou cessão. Contudo, necessária a realização de alguns apontamentos.

No caso de licença de bem imaterial, por se equiparar a aluguel de bem móvel, não há transferência de propriedade. Sendo aluguel, seria aplicável a súmula vinculante 31, que entende inconstitucional a incidência do ISS sobre operações de locação de bens móveis. Contudo, na decisão do RE 603.136 foi consignado que a súmula em comento só é aplicável a operações exclusivamente de dar, excluindo-se a sua incidência em operações mistas.

Questiona-se onde está o serviço nessa operação. Se o *software* for de prateleira, o serviço está presente da mesma forma que na compra de uma mesa comum. Não se sabe quem fez (pessoa física) e referida informação é irrelevante, inexistindo, por conseguinte, a prevalência do esforço humano. Mas, mesmo que o serviço não seja a atividade preponderante, estando listado na LC 116/03 irá incidir o ISS.

A cessão em qualquer modalidade (prateleira ou sob encomenda) transfere a propriedade do produto. No caso do *software* sob encomenda prevalece o serviço. Logo, a cessão de parte não preponderante não deve interferir.

No caso de cessão de código fonte de *software* de prateleira, há a transferência de propriedade de mercadoria. Seria o caso da venda de código fonte do programa de computador *Windows Visa*. Contudo, não se trata de cessão ao consumidor final, não sendo possível a operacionalização da venda de código fonte (cessão) de *software* de prateleira a consumidor final.

Em síntese, nas decisões proferidas nos RESP 1.945 e 5.659, se entendeu que no ISS há prevalência do esforço intelectual humano, devendo incidir sempre que a operação estiver listada no anexo da LC 116/03, no intuito de se evitar um limbo tributário, conferindo, assim, maior segurança jurídica e neutralidade.

BIBLIOGRAFIA

AMAD, Emir Iscandor. **Contratos de software "Shrinkwrap licenses" e "clickwrap licenses"**. Rio de Janeiro: Renovar. 2002, p.96

BARBOSA, Denis Borges. **Tributação do software pelo ISS**. Disponível em:

<http://denisbarbosa.addr.com/autorais.htm> Acessado em 07 out. 2018.

BITTAR, Carlos Alberto. Contratos de Comercialização e Software. In: **Novos Contratos Empresariais**. São Paulo: RT, 1997, p. 39.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**.

Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 11 de julho de 2021

BRASIL. **Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF:

Presidência da República, 2002. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. **Lei 9.609 de 19 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, sua comercialização no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar 116 de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2003.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm Acesso em 11 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 176.626/SP** – São

Paulo. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20176626%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 11 julho 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**

116.121/SP – São Paulo. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20116121%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em: 11 julho 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 592.905/ SC** – Santa Catarina.. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20592905%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 11 julho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 547.245/ SC** – Santa Catarina. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20547245%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true

547245%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 11 junho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT** – Mato Grosso. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 11 julho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial 651.703/PR** – Paraná. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20651703%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 11 julho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Especial 603.136/RJ** – Rio de Janeiro. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22RE%20603136%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 11 julho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659/MG** – Minas Gerais. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22ADI%205659%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 11 julho 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT** – Mato Grosso. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumerolIncidente=%22ADI%201945%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true Acesso em 11 julho de 2021.

CABRAL, Plínio. **A nova lei de Direitos Autorais**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro: Direito das Coisas**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31ªed. Rio de Janeiro: Malheiros Editores Ltda., 2010.

MELO, José Eduardo Soares de; PAULSEN, Leandro. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

NETTO, José Carlos Costa. **Estudos e Pareceres de Direito Autoral**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

STURTS, Gabriel Pinos. **Tributação do comércio eletrônico**: Análise da incidência do ICMS. RET 34/5, fev. 2004.

8. EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE ANTIDISCRIMINAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DA PESSOA COM DEFICIÊNCIA OU COM DOENÇA GRAVE: ESTUDO DE CASO



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-08>

Cíntia Teresinha Burhalde Mua¹

Resumo

O objetivo deste ensaio é realizar estudo de caso relativo à discriminação negativa por condição pessoal (doença grave), como critério para a recusa de contratação de seguro de vida. O artigo foi dividido em três partes. Na primeira, analisa-se elementos conceituais instrumentais ao estudo, quais sejam, não-discriminação, antidiscriminação e direito das minorias. Na segunda, a função antidiscriminatória da extrafiscalidade na proteção do direito das minorias. Terzo, procede-se ao estudo de caso, inclusive com investigação de direito comparado. A necessidade premente de um cosmopolitismo jurídico, para um direito da antidiscriminação transfronteiriço, é a hipótese do trabalho. Este ensaio utiliza, na abordagem, o método hipotético-dedutivo; na investigação, o procedimento tipológico e estruturalista; interpretação tópico-sistemática valendo-se das técnicas de pesquisa exploratória e explicativa, instrumentalmente documental (bibliográfica e jurisprudencial).

Palavras-chave: antidiscriminação – deficiência – doença grave – extrafiscalidade

¹ Doutoranda em Direito pela PUCRS. Mestre em Instituições de Direito do Estado (Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2006). Especialista em Direito Ambiental Nacional e Internacional (UFRGS, 2015). Especialista em Direito Processual Civil (PUCRS, 1998). Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (1995). Juíza de Direito desde 1998. Coordenadora dos Núcleos de Estudos sobre Processo Coletivo (desde 2008) e Neurociência Aplicada ao Direito (desde 2018), ambos na Escola Superior da Magistratura da AJURIS. Docente na Escola Nacional de Formação de Magistrados desde 2014. Docente no Centro de Formação de Pessoas do Tribunal de Justiça do RS desde 2015. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Processual -IBDP. Membro do grupo de pesquisa CNPq - Interpretação Constitucional e Direito Administrativo, da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Docente no PPGD da FMP/RS. Autora de livros e artigos jurídicos. <http://lattes.cnpq.br/9922069811486300> ; <https://orcid.org/0000-0002-3478-1840>

1 INTRODUÇÃO

A dignidade da pessoa humana é multidimensional, mas sua densificação está intimamente imbricada com o direito fundamental, intra e intergeracional, ao meio ambiente equilibrado.

A feição intersubjetiva da dignidade humana dá corpo à solidariedade, deslocando o foco de atenção para a alteridade. Neste contexto, há um acordo tácito, intermediado e assegurado pelo Estado, por um mínimo existencial que garanta saneamento básico, acesso à moradia, alimentação adequada e saudável.

Mas a acepção do mínimo existencial social pode ser ainda mais ampliada, mormente nos contornos da Sociedade 5.0, atingindo uma vocação socioambiental, que garanta o pleno exercício da dignidade humana num **ambiental** de bem-estar existencial para a vida humana e não-humana, com repercussão na manutenção do meio ambiente equilibrado.

No contexto das pessoas com deficiência, o mínimo existencial socioambiental envolve também a remoção das barreiras físicas, arquitetônicas, atitudinais, de transporte que impedem o seu pleno e, se sua situação clínica permitir, autônomo **exercício** de todos os predicados da sua personalidade.

A inclusão social da pessoa com deficiência é um movimento incremental e forte, hoje com suporte na Convenção de Nova York, recepcionada pelo rito do artigo 5º, §3º da CF/88, promulgada pelo Decreto nº 6.949/2009, bem como na Lei Brasileira de Inclusão (Lei nº 13.146/2015).

O desenho tributário de dado Estado impacta diretamente na proteção do meio ambiente equilibrado, *habitat* para o bem-estar humano e não-humano - que assegura à natureza o *status* de sujeito de direitos - *locus* para o pleno exercício da dignidade enquanto exteriorização da sustentabilidade, em sua substancialidade ética.

Sustentabilidade, na acepção deste ensaio, engloba tanto as cinco dimensões cunhadas pela dicção de FREITAS (2020²), como os 17 Objetivos do Desenvolvimento

² Econômica, social, ambiental, jurídico-política, ética, conforme FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: Direito ao Futuro**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. 416p.

Sustentável, suas 169 metas e seus respectivos indicadores³; mas, em especial, a precaução e a prevenção para a inclusão eficiente, perene e isonômica, substrato efetivo bem-estar das pessoas com deficiência, como o feixe axiológico mais relevante.

Neste palco, a extrafiscalidade assume protagonismo na função social da tributação, posto que sua quiddidade suplanta o mero escopo arrecadatório, concentrando-se na indução ou dissuasão de comportamentos no contexto do mercado e da sociedade, guardando íntima correlação com o tema em pauta, porque instrumento de fomento a condutas inclusivas e de repulsa às ações discriminatórias. Ademais, pode alavancar a promoção do direito fundamental à antidiscriminação, conforme as balizas entre nós introduzidas por RIOS (2008)⁴.

2 NÃO-DISCRIMINAÇÃO, ANTIDISCRIMINAÇÃO E DIREITO DAS MINORIAS

O plexo semântico da discriminação é amplo, orbitando, mas não exaurientemente, em torno dos verbos nucleares distinguir, excluir, restringir ou preferir⁵, sempre que seu campo de incidência tenha por consequência a inibição ilícita do pleno exercício de direitos por indivíduos ou grupos.

As discriminações negativas são violações ao princípio da isonomia, podendo ser direta ou intencional⁶, também conhecida como *disparate treatment*⁷; ou consistir na em prática aparentemente neutra, mas que **acaba por** incidir desproporcionalmente sobre um indivíduo, à mingua de justificação bastante e idônea para tanto - a discriminação indireta ou *disparate impact*⁸.

O campo de incidência das discriminações positivas, inversas ou reversas constituem uma resposta a tratamentos que afrontam o princípio da igualdade, tendo

³ Disponível em <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs>, acesso em 13/07/2021.

⁴ RIOS, Roger Raupp. **Direito da antidiscriminação: discriminação direta, indireta e ações afirmativas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, 295p.

⁵ Conforme o artigo I.1, da parte I da Convenção Internacional sobre a Eliminação de todas as Formas de Discriminação Racial, promulgada pelo Decreto nº 65.810, de 8 de dezembro de 1969, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D65810.html, acesso em 13/07/2021.

⁶ Como tratada nas Diretivas 2000/43, 2000/78 e 2002/73 da União Europeia.

⁷ **Expressão erigida no famoso caso *Teamsters v. United States*, 431 U.S. 324 (1977), nota 15, disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/431/324/>, acesso em 13/07/2021.**

⁸ *Griggs v. Duke Power Co.*, 401 U.S. 424 (1971), disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/401/424/>, acesso em 14/07/2021.

por fonte inspiradora o artigo II.2, parte I, da Convenção Internacional sobre a Eliminação de todas as Formas de Discriminação Racial, de 1965, *verbis*:

2) Os Estados Partes tomarão, se as circunstâncias o exigirem, nos campos social, econômico, cultural e outros, as medidas especiais e concretas para assegurar como convier o desenvolvimento ou a proteção de certos grupos raciais ou de indivíduos pertencentes a estes grupos com o objetivo de garantir-lhes, em condições de igualdade, o pleno exercício dos direitos do homem e das liberdades fundamentais.

A abordagem do direito da antidiscriminação parte do princípio da insuficiência da não-discriminação, *de per se*, para a proscrição da desigualdade material, numa análise operativa.

Neste contexto, o direito da antidiscriminação⁹ pode ser compreendido como a “[...] área do conhecimento e da prática jurídica relativa as normas, institutos, conceitos e princípios, relativos ao direito de igualdade como mandamento proibitivo de discriminação, incluídos os instrumentos normativos, nacionais e internacionais.”¹⁰

Adotando a categorização de RIOS (2008)¹¹, a tessitura do conceito de que se trata pode ser fracionada em três diferentes aspectos:

- i) substantivo e procedimental;
- ii) perspectiva da antidiferenciação e da anti-subordinação;
- iii) critérios proibidos de discriminação.

⁹ Que não se confunde com o conceito de “direito das minorias”.

⁹ RIOS, Roger Raupp; LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo; SCHÄFER Gilberto. **Direito da Antidiscriminação e Direitos de Minorias: Perspectivas e Modelos de Proteção Individual e Coletivo**. Disponível em <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r36985.pdf>, acesso em 14/07/2021, esclarecem-no como “[...] o conjunto de normas, institutos, conceitos e princípios, previstos no direito internacional dos direitos humanos, para a proteção de minorias nacionais ou étnicas, culturais, religiosas e linguísticas (UN, 2012) em face da discriminação, conjunto este objeto de análise e sistematização”. Sobre o tema, ainda: APPIO, Eduardo. **Direito das minorias**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2008.

¹⁰ RIOS, Roger Raupp; LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo; SCHÄFER Gilberto. **Direito da Antidiscriminação e Direitos de Minorias: Perspectivas e Modelos de Proteção Individual e Coletivo**. Disponível em <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r36985.pdf>, acesso em 14/07/2021.

¹¹ RIOS, Roger Raupp. **Direito da antidiscriminação: discriminação direta, indireta e ações afirmativas**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, 295p., p. 23

A abordagem procedimentalista tem por principal articulador John Hart Ely¹². O processo democrático é o instrumento pelo qual a isonomia e a discriminação *intencional*¹³ são descortinadas, à luz de um caso concreto.

A escolha das maiorias pode ser critério formal razoável, mas longe está de conformar, por si só, o justo¹⁴.

Destarte, o controle judicial do respeito ao direito das minorias e/ou das coletividades sem representação adequada, tal qual uma varredura nos motivos determinantes de atos administrativos e legislativos que contenham disposições ou elementos estruturais que consolidem desdouro a estes grupos, decorre do poder-dever imanente aos efeitos vinculante e dirigente dos direitos fundamentais, posto que é o relicário da substancialidade ético-jurídica da democracia que precisa ser protegido.

Neste diapasão, os vícios endo-exógenos do processo legislativo e de atos administrativos, mas também os decorrentes da aplicação das normas jurídicas pelo Estado-juiz, não podem restar indenes à peremptoriedade da incidência do sobreprincípio da antidiscriminação, ante o pluralismo político da conformação da interpretação da constituição aberta, na concepção de Häberle¹⁵.

A teoria substancialista preocupa-se com o tratamento da situação de desigualdade vivenciada por indivíduos ou grupos. Teve nascedouro no caso emblemático *Brown vs. Board of Education*¹⁶ (1952), que também é o paradigma para o gerenciamento dos conflitos estruturais e as medidas estruturantes decorrentes. Dentre seus principais articulistas, podem ser citados Cass Sunstein¹⁷, Owen Fiss¹⁸

¹² **Democracy and Distrust**. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

¹³ A principal crítica à teoria de Ely é justamente não alcançar a discriminação indireta, mormente quando não intencional.

¹⁴ A este respeito: WALDRON, Jeremy. **A dignidade da legislação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

¹⁵ HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2003, fls. 39/40.

¹⁶ Disponível em <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/344/141/>, acesso em 14/07/2021.

¹⁷ Que defende o minimalismo judicial. SUNSTEIN, Cass. **One Case at Time: judicial minimalism on the supreme court**. Cambridge: Oxford University Press, 1999.

¹⁸ Que advoga a necessidade de ações afirmativas. FISS, Owen. Affirmative Action as a Strategy of Justice. **Philosophy & Public Policy** 37, 1997, p.37-38. Disponível em: <http://ojs2.gmu.edu/PPPQ/article/view/267/195>, acesso em 14/07/2021, tendo o princípio de anti-subordinação como ancoragem teórica. FISS, Owen. Another Equality: The Origins and Fate of Anti-subordination Theory. *Issues in Legal Scholarship, New Haven*, article 20. [2004]. Disponível em

e Laurence Tribe¹⁹, preservadas as diferentes visões conceptuais destes doutos sobre a atuação do Estado-Juiz para a definição do sentido e do alcance da isonomia, da discriminação, do direito das minorias e da antidiscriminação, por exemplo.

Conforme ensina RIOS (2008)²⁰, "(...) a perspectiva substancialista pode ser resumida em dois grupos (...) teorias do estigma e (...) teorias da desvantagem dos grupos discriminados. "

No primeiro caso, o estigma em si é concebido como um dano²¹; nas segundas, a empatia, sob o ponto de vista do discriminado, é a pedra-de-toque.

Importante pontuar, igualmente, a obrigação do Estado quanto ao combate à discriminação institucional - não explícita, mas difusa - que instrumentaliza a dissemelhante distribuição dos produtos e serviços oferecidos por dada organização, pública ou privada, por um critério atrelado à etnia, religião, deficiência, gênero, doença pré-existente de seus usuários, *et.al.*, num contexto de sutil naturalização do procedimento discriminatório, consolidando uma desvalia biopsicossocial, étnico-cultural, linguística, etc., do grupo preterido e, conseqüentemente, um *discrímen* proscrito.

Os critérios de antidiferenciação e anti-subordinação são instrumentais à compreensão da antidiscriminação²².

A antidiferenciação opta por uma leitura convergente à aplicação da isonomia formal sem qualquer exceção. Por isso, em sua formulação mais puritana, é avessa às ações afirmativas.

A vedação à discriminação, mormente a direta (explícita ou não), é absoluta,

https://law.yale.edu/sites/default/files/documents/faculty/papers/Fiss_AnotherEquality.pdf, acesso em 14/07/2021.

¹⁹ Para o qual a atuação do Poder Judiciário coibindo atos discriminatórios individuais ou estruturais é a voz amplificada das minorias oprimidas, que tem função antidiscriminatória, dado seus potenciais efeitos retro e prospectivos. TRIBE, Laurence H. **American constitutional law**. 2. ed. Mineola: The Foundation Press, 1988.

²⁰ Ob.cit., p. 27.

²¹ RIOS, p.28.

²² As reflexões que serão trazidas aqui são paráfrases de RIOS (2008), p. 33 a 40, mas com alguns acréscimos autorais.

consolidando teorias como a *safatleana*²³ do direito à indiferença e da *derridiana*²⁴ da hospitalidade incondicional.

Apesar de convergir em certa medida com signos curiais aos operadores do direito, como as "(...) imparcialidade, objetividade e universalidade"²⁵ y.g, a insuficiência substancial do critério é patente, pois conduz a soluções do tipo tudo ou nada, bem como encontra muitas dificuldades em estabelecer parâmetros comparativos para a definição da desigualdade no caso concreto. Em derradeiro, não abrange o espectro das discriminações não-intencionais e institucionais, esta última exatamente o ponto focal deste artigo, enquanto pressuposto para a incidência da extrafiscalidade em sua função antidiscriminatória, como se verá alhures.

Não obstante, o critério está presente em nosso direito codificado (artigo 3º, IV da CF/88²⁶) e já foi adotado como *ratio decidendi* pela Corte Constitucional brasileira, *ad exemplum* na Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 978-PB, julgada em 17/11/1995.

No que concerne ao critério da anti-subordinação – que procura superar as lacunas da antidiferenciação - repele a formação, a continuidade ou a repetição da subordinação estrutural. Por isto, aceita ações afirmativas e rejeita a possibilidade de postura neutral diante de uma situação concreta de discriminação, considerada nímia confirmação do processo segregatório.

A anti-subordinação é contextual, dinâmica e dialética, concebendo o princípio da igualdade como "[...] um mandamento constitucional de igual proteção [...] aos membros de grupo em situação de desvantagem [...]"²⁷.

²³ SAFATLE, Vladimir. **Grande Hotel Abismo - por uma reconstrução da teoria do reconhecimento**. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

²⁴ DERRIDA, Jacques. "Os fins do homem". Tradução de Joaquim Torres Costa e António M. Magalhães. **Margens da filosofia**. Campinas: Editora Papirus, 1991. SAFATLE, Vladimir. **A esquerda que não teme dizer seu nome**. São Paulo: Três estelas, 2012.

²⁵ RIOS, ob.cit., p. 33.

²⁶ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (grifamos)

²⁷ RIOS, ob.cit., p. 37

Sai da mira o indivíduo “isolado e abstrato”²⁸ e entra em cena o contexto sociocultural, histórico, econômico etc., em que os grupos de indivíduos encontram-se inseridos.

A necessária assimetria para acomodar as diferentes densificações da igualdade no mundo empírico supera a estática e abstrata simetria proposta pelo critério da antidiferenciação.

A leitura da igualdade sob as lentes da anti-subordinação enaltece “(...) uma das funções mais caras aos direitos fundamentais nas democracias contemporâneas, qual seja, a proteção das minorias (...)”²⁹.

O último elemento da tessitura conceitual do direito da antidiscriminação é o conjunto de critérios para os quais há proscrição de discriminação.

As técnicas que envolvem a construção destes critérios são variadas³⁰.

O Brasil optou pela enumeração não exauriente do artigo 3º, IV, da Magna Carta, cujo cabedal deve ser complementado por todo o elenco dos direitos fundamentais, em quaisquer das suas dimensões.

Mas mesmo assim, o Poder Constituinte originário deixou margem à criação de novos critérios proibidos e a complexidade dos limites da atividade criativa destes parâmetros extrapolam a abordagem deste ensaio.

Apenas para que não passe *in albis*, a complexidade pode estar não só no estabelecimento de novos paradigmas, mas também na aplicação dos parâmetros já consagrados em realidades contextuais completamente distintas. Ainda, há a questão da interrelação entre categorias, como é o caso do tratamento dado à mulher deficiente negra da periferia em relação à mulher deficiente branca das classes mais abastadas de uma mesma sociedade, em determinadas circunstâncias.

Não obstante as peculiaridades expostas, a dimensão objetiva dos direitos fundamentais em pauta vinculam o exegeta a realizar um diálogo integrativo entre

²⁸ Idem, p. 38

²⁹ Ibidem, p. 41

³⁰ Nos Estados Unidos, como ensina RIOS, ob.cit., p. 52/53, a Suprema Corte estabeleceu uma classificação de suspeição de tais e quais critérios proscritos, bem como as categorias de incidência, os parâmetros de controle e as técnicas de escrutínio aplicadas em cada caso, num entrelaçamento sistêmico que é denominado como equal protection doctrine.

os conceitos e suas aplicações, antevistos, numa estratégia de intersecção sematológica, sempre pautada pela dignidade humana.

Neste contexto, o papel da extrafiscalidade assume assaz relevância.

3 FUNÇÃO ANTIDISCRIMINATÓRIA DA EXTRAFISCALIDADE NA PROTEÇÃO DO DIREITO DAS MINORIAS

A materialização da extrafiscalidade pode se dar por intermédio da progressividade/regressividade da exação, tributação diferencial (por impostos, taxas e contribuições especiais), isenções, imunidades entre outros formatos, sendo relevante gizar que a hipótese de incidência da extrafiscalidade pode decorrer de fato gerador não-cônsono ao similar que deu causa à incidência do tributo, em quaisquer das suas formas.

A extrafiscalidade atua em prol da justiciabilidade dos direitos fundamentais, alterando tendências comportamentais ditadas por preconceitos e vieses, conformando uma sociedade mais justa, prevenindo e, em circunstâncias ótimas, inibindo a necessidade do acesso à jurisdição como última *ratio* para a realização da Justiça como valor.

Mesmo com esta contextura, que orbita com elementos da neuroética, a principiologia da extrafiscalidade deve atender à tipicidade, ao controle finalístico, à suficiência, à neutralidade e à subsidiariedade³¹.

Vejamos, em breve, cada uma destas diretrizes principiológicas.

Quanto à primeira, decorre da legalidade tributária, a definir as hipóteses de incidência e a carga eficaz esperada. A segunda, diz com a pertinência temática da exação e a sua adequação aos fins pretendidos. A terceira, da qual particularmente discordo, coloca a extrafiscalidade, em regra, numa posição subsidiária em relação à fiscalidade. No âmbito do desenvolvimento sustentável, a extrafiscalidade assume assaz importância, em igual ou maior grau que a fiscalidade, posto que seu potencial interventivo é muito mais amplo, interseccional, atuando

³¹ Conforme ensinam CALIENDO Paulo; RAMMÊ Rogério; MUNIZ Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, vol. 76/2014, p. 471, Out.- Dez/2014. Disponível em <https://www.researchgate.net/publication/336370763>, Acesso em: 16 jul. /2021.

diretamente nas mudanças comportamentais positivas e negativas que se pretende atingir.

Sobre a tipologia, a extrafiscalidade pode ser ordinária (ou positiva); extraordinária (ou negativa) e regulatória.

Na conformação ordinária ou positiva, há um recrudescimento do ônus tributário ou na imposição de uma nova hipótese de incidência, tendo por escopo despersuadir ou vetar comportamentos contrários à Constituição e à convencionalidade.

Sendo extraordinária ou negativa, a extrafiscalidade exige do pagamento de um tributo, modificando, qualitativamente, os elementos da base de cálculo ou da própria hipótese de incidência, redundando em isenções e imunidades tributárias.

A extrafiscalidade, em sua função regulatória, pode ser positiva ou negativa, dependendo dos efeitos socioeconômicos e ambientais visados.

O modal endonormativo guarda correlação com a explicitação do sentido e alcance da norma extrafiscal na própria lei de sua criação. A exógena, ao reverso, permite que outras normas completem o seus elementos característicos, como ocorre nos casos IPI, IOF, entre outros impostos extrafiscais.

Na extrafiscalidade material, o que importa é a norma, o valor, o princípio constitucional a que atende, não a técnica de sua aplicação ou a destinação dos recursos dela decorrentes.

Postos estes lineamentos, passemos ao exame de algumas situações concretas em que a extrafiscalidade pode cumprir a sua função antidiscriminatória na proteção do direito das minorias.

4 ESTUDO DE CASO: SEGURO DE VIDA

No Brasil, há um plexo normativo de proteção à pessoa com deficiência e/ou portadora de doença grave.

A Lei nº 7853/89³², em seu artigo 2º, estabelece a figura do Estado-garantidor do pleno exercício dos direitos "(...) à educação, à saúde, ao trabalho, ao lazer, à

³² Que dispõe sobre o apoio às pessoas portadoras de deficiência, sua integração social, sobre a Coordenadoria Nacional para Integração da Pessoa Portadora de Deficiência - Corde, institui a tutela

previdência social, ao amparo à infância e à maternidade, e de outros que, decorrentes da Constituição e das leis, propiciem (...) bem-estar pessoal, social e econômico (...)" às pessoas com deficiência. (...)"

O Decreto legislativo nº 186/2008 aprova o texto da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e de seu Protocolo Facultativo, assinados em Nova Iorque, em 30 de março de 2007.

O Decreto n.º 3.956/01, promulga a Convenção Interamericana para a Eliminação de Todas as Formas de Discriminação contra as Pessoas Portadoras de Deficiência (OEA/ 1999), pela qual o Brasil obrigou-se a "(...) eliminar a discriminação contra as pessoas portadoras de deficiência e proporcionar a sua plena integração à sociedade (...)", adotando "(...) medidas das autoridades governamentais e/ou entidades privadas para eliminar progressivamente a discriminação e promover a integração na prestação ou fornecimento de bens, serviços, instalações, programas e atividades (...)"³³.

O texto do documento convencional é expresso quanto ao reconhecimento da igualdade das pessoas com deficiência para o pleno gozo do "[...] estado de saúde mais elevado possível" ³⁴, sendo proscrito qualquer discrimen baseado nesta condição pessoal.

Neste cenário, deverão ser adotadas "[...] as medidas apropriadas para assegurar às pessoas com deficiência o acesso a serviços de saúde" ³⁵ sendo expressamente proibida, ad exemplum, a "[...] discriminação contra pessoas com deficiência na provisão de seguro de saúde e seguro de vida [...], os quais deverão ser providos de maneira razoável e justa"³⁶.

O artigo 23 da Lei n.º 13.146/15 - cognominada como Lei Brasileira de Inclusão ou Estatuto da Pessoa com Deficiência – prescreve: "São vedadas todas as formas de discriminação contra a pessoa com deficiência, inclusive por meio de

jurisdicional de interesses coletivos ou difusos dessas pessoas, disciplina a atuação do Ministério Público, define crimes, e dá outras providências.

³³ Artigo 1 (a) da Convenção em testilha

³⁴ Artigo 25, caput, da Convenção

³⁵ idem

³⁶ Artigo 25, (e) do Documento convencional em exame

cobrança de valores diferenciados por planos e seguros privados de saúde, em razão de sua condição."

O Projeto de Lei nº 4007/2019, deixando claro em sua exposição de motivos que os bancos e seguradoras já são obrigados a garantir às pessoas com deficiência, por força da Magna Carta e dos documentos convencionais incorporados no plano constitucional e infraconstitucional brasileiro, os mesmos produtos e serviços ofertados a qualquer cliente, explicita estes de não-discriminação, ao tempo em que criminaliza a conduta contrária a estes postulados.

O texto original não sofreu alterações até o momento, teve parecer favorável na Comissão de Direitos Humanos; contudo, desde 20/02/2020, encontra-se na Comissão de Assuntos Econômicos, distribuído ao Senador Jaques Wagner, para emitir relatório, ainda *sine die*.

Não obstante, a realidade demonstra que, na prática, a discriminação nos contratos de seguro continua vigente e suas técnicas aprimoram-se nos meandros dos algoritmos³⁷, aspecto último que transborda o objeto deste estudo.

Analisaremos o caso objeto do Recurso Especial nº 1.300.116/SP, que expõe a discriminação institucional às escâncaras:

DIREITO CIVIL E SECURITÁRIO. PROPOSTA DE SEGURO DE VIDA. CONSUMIDOR JOVEM ACOMETIDO POR LEUCEMIA, DE QUE SE ENCONTRA CURADO. SEGURO OFERECIDO NO ÂMBITO DA RELAÇÃO DE TRABALHO. PROPOSTA REJEITADA PELA SEGURADORA, SOB A MERA FUNDAMENTAÇÃO DE DOENÇA PRÉ-EXISTENTE. AUSÊNCIA DE APRESENTAÇÃO DE OPÇÕES. DANO MORAL CARACTERIZADO.

1. Na esteira de precedentes desta Corte, a oferta de seguro de vida por companhia seguradora vinculada a instituição financeira, dentro de agência bancária, implica responsabilidade solidária da empresa de seguros e do Banco perante o consumidor.

2. Nos dias de hoje a contratação de seguros, seja de saúde, de automóveis ou de vida, é prática cada vez mais comum, integrando o dia a dia das pessoas. Assim, conquanto o direito securitário tenha um notório viés econômico, é

³⁷ Sobre o tema: JUNQUEIRA, Thiago. **Tratamento de Dados Pessoais e Discriminação Algorítmica nos Seguros**. São Paulo: Tomson Reuters Brasil, 2020, 429p.

inegável que também apresenta um acentuado componente social. Assim, a negativa de aceitar um consumidor na contratação de seguro deve ser regra absolutamente excepcional.

3. Para a manutenção do equilíbrio da carteira de seguros, é importante que a companhia seguradora formule um preço que respeite o correto cálculo atuarial. Consumidores que apresentam grau de risco maior, devem arcar com prêmios mais elevados, ao passo que consumidores cujo risco seja menor, devem poder contratar o seguro a preço mais baixo.

4. Se um jovem foi portador de leucemia, mas apresenta-se clinicamente curado, a pura e simples negativa de contratar seguro de vida é ilícita, violando a regra do art. 39, IX, do CDC. Diversas opções poderiam substituir a simples negativa, como a formulação de prêmio mais alto ou mesmo a redução da cobertura securitária, excluindo-se os sinistros relacionados à doença pré-existente. Rejeitar o consumidor, pura e simplesmente, notadamente em situações em que o seguro é oferecido como consectário do contrato de estágio, gera dano moral. O consumidor, rejeitado pelo seguro, vê sua doença desnecessariamente exposta em seu ambiente de trabalho.

5. O fato de o consumidor não ter cumulado a seu pedido de reparação de dano moral, também um pedido de imposição da assinatura do contrato de seguro, não macula seu direito de se ver indenizado. Não é inusitado que a parte, ofendida pela postura da outra, decida não mais se vincular a ela por contrato, sem prejuízo do desejo de reparação.

6. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, provido.

A Circular SUSEP nº 302 de 19/09/2005³⁸ estabelece, em seu artigo 62, que a doença pré-existente passível de ser excluída da cobertura securitária é aquela “[...] **definida como doença de conhecimento do segurado e não declarada** na proposta de contratação ou, no caso de contratação coletiva, na proposta de adesão.”³⁹

Sem adentrar, ainda, à licitude ou não deste critério de discriminação, a questão dos autos é que em nenhum momento o proponente deixou de declarar a

³⁸ que dispõe sobre as regras complementares de funcionamento e os critérios para operação das coberturas de risco oferecidas em plano de seguro de pessoas, e dá outras providências.

³⁹ Grifei.

existência da moléstia antes da contratação, fato incontestado nos autos. Mesmo assim, a recusa se fez.

Segundo ponto digno de nota é que o jovem rapaz comprovou que, inobstante tivesse tido tal doença em seu histórico biomédico, dela estaria curado, conforme documentação acostada ao caderno processual. Mas recusa, ainda assim, houve.

Terzo, considerando as normas protetivas ao consumidor, especialmente o artigo art. 39, IX, do CDC, que textualmente veda “recusar a venda de bens ou a prestação de serviços, diretamente a quem se disponha a adquiri-los mediante pronto pagamento, ressalvados os casos de intermediação regulados em leis especiais”, o caráter geral da proposta é vinculativa, de molde que os demandados, *in casu*, não poderiam simplesmente ceifar do autor o acesso ao produto (seguro de vida), sob pena de discriminação.

Ao invés da prepotência da recusa peremptória, os fornecedores poderiam, em tese, oblar opções ao segurado, tais como: (a) excluir a doença pré-existente da cobertura, exatamente como dita o artigo 62 da Circular SUSEP nº 302/2005 – que em nenhum momento legitima este critério como ponderável para a recusa da contratação-; (b) redimensionar o prêmio do seguro, de acordo com o risco do caso especial, desde que não se lhes assegurasse vantagem excessiva, outro tanto proscribida no artigo 39, V, CDC.

Contudo, no caso em testilha, nem mesmo estas antelações calhariam à fiveleta, posto que houve cura da patologia **antes** da contratação.

Neste contexto, outra conclusão não há: a recusa da contratação, no caso em estudo, representa indelével discriminação institucional.

Posto isto, o Acórdão foi exemplar em condenar os demandados a pagar indenização por dano moral ao autor.

Gizo que seria perfeitamente plausível o pedido cominatório de assinatura do contrato de seguro com efeitos *ex tunc* à data do início da sua vigência, não fosse a superveniente e arbitrária recusa dos demandados cumulativamente com à reparação pela *pretium doloris, in re ipsa*.

Mas, na situação em pauta, o decidido deu-se nos limites do princípio da congruência, posto que o pleito cingiu-se ao dano moral experimentado.

Portugal resolveu disciplinar esta questão de forma legislativa, por intermédio da Lei nº 46/2006⁴⁰, cognominada como Lei Antidiscriminação das Pessoas com Deficiência, que inclui expressamente no âmbito de sua proteção, conforme artigo 3º, (c), as pessoas acometidas de doença grave, *verbis*⁴²:

Artigo 3.º

Conceitos

Para efeitos da presente lei, entende-se por:

(...)

c) «**Pessoas com risco agravado de saúde**» pessoas que padecem de toda e qualquer patologia que determina uma alteração orgânica ou funcional irreversível, de longa duração, evolutiva, potencialmente incapacitante, sem perspectiva de remissão completa e que altere a qualidade de vida do portador a nível físico, mental, emocional, social e económico e seja causa potencial de invalidez precoce ou de redução de esperança de vida;

O artigo 4º da mesma lei vaticina o mandado de antidiscriminação para o caso objeto de estudo neste tópico, de forma clara e objetiva⁴³:

Artigo 4.º

Práticas discriminatórias

Consideram-se práticas discriminatórias contra pessoas com deficiência as ações ou omissões, dolosas ou negligentes, que, em razão da deficiência, violem o princípio da igualdade, designadamente:

a) A recusa de obrigação ou o **impedimento de fruição de bens ou serviços**;

[...]

c) A recusa ou o condicionamento de venda, arrendamento ou subarrendamento de imóveis, bem como o acesso ao crédito bancário para compra de habitação, **assim como a recusa ou penalização na celebração de contratos de seguros**;

⁴⁰ O inteiro teor da norma está disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/5/maximized>, acesso em 10/06/2021.

⁴¹ Regulamentação Decreto-Lei n.º 34/2007, de 15 de Fevereiro, disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/518015/details/maximized>, acesso em 10/06/2021.

⁴² Grifos nossos

⁴³ Sem grifos no original

Antes da normativa de 2006, Portugal já tinha editado a Lei n.º 38/2004⁴⁴, que define as bases gerais do regime jurídico da prevenção, habilitação, reabilitação e participação da pessoa com deficiência, podendo ser sobrelevados, no foco deste texto, os artigos 5.º (princípio da cidadania⁴⁵), 18 (intervenção de entidades públicas e privadas)⁴⁶, 20 (coesão social)⁴⁷, 29 (direitos do consumidor)⁴⁸ e 48 (fundo de apoio)⁴⁹

A partir das diretrizes das Lei de 2004 e 2006, exsurge o primeiro PAIPDI (Plano de Integração das Pessoas com Deficiência e Incapacidade – 2006 a 2009)⁵⁰, que pretende a “[...] reformulação de políticas sectoriais, de sistemas de informação e estatística, de quadros legislativos, de procedimentos e de instrumentos de avaliação, e de critérios de elegibilidade”.

Dentre os objetivos constantes do referido plano, destacam-se, por pertinência temática ao caso brasileiro trazido à baila, a “[...] promoção dos direitos humanos e do exercício da cidadania; integração das questões da deficiência e da incapacidade nas políticas sectoriais; acessibilidade a serviços, equipamentos e produtos”.

No detalhamento das estratégias e linhas de ação do mencionado plano, assume assaz importância para o objeto deste ensaio, o que consta no item “3.1.5.1 Dar continuidade à revisão dos sistemas de seguros para a área da deficiência ou incapacidade”⁵¹.

⁴⁴ <https://dre.pt/pesquisa/-/search/480708/details/maximized>, aceso em 10/06/2021.

⁴⁵ “A pessoa com deficiência tem direito ao acesso a todos os bens e serviços da sociedade, bem como o direito e o dever de desempenhar um papel activo no desenvolvimento da sociedade.”

⁴⁶ “1 - As entidades públicas e privadas têm o dever de realizar todos os actos necessários para a promoção e o desenvolvimento da política nacional de prevenção, habilitação, reabilitação e participação da pessoa com deficiência.”

⁴⁷ “As entidades privadas, nomeadamente as empresas, cooperativas, fundações e instituições com ou sem fins lucrativos, estruturas representativas dos trabalhadores e associações de empregadores, devem, no desenvolvimento da sua actividade e com vista ao reforço da coesão social, promover a satisfação dos interesses económicos, sociais e culturais da pessoa com deficiência.”

⁴⁸ “Compete ao Estado adoptar medidas específicas necessárias para assegurar os direitos de consumidor da pessoa com deficiência, nomeadamente criando um regime especial de protecção”

⁴⁹ A lei poderá prever a constituição de um fundo de apoio à pessoa com deficiência constituído pelo produto de coimas de processos de contra-ordenação por violação dos direitos da pessoa com deficiência.

⁵⁰ Disponível em <http://asurdosporto.org.pt/IMAGES/PAIPDI.PDF>, acesso em 10/06/2021.

⁵¹ “Estratégia 3.1 – Protecção e Solidariedade Social. Linha de acção 3.1.5 Promover, como complemento do sistema de protecção social, a conciliação de medidas de diferenciação positiva no âmbito das políticas da administração pública. 3.1.5.1 Dar continuidade à revisão dos sistemas de seguros para a área da deficiência ou incapacidade MTSS/MF 2006-2007”.

Sobre o tema, a Resolução do Conselho de Ministros n.º 120/2006⁵², ao aprovar o plano, acentuou o carácter estrutural e a importância do tema, nos seguintes termos:

Dar continuidade, numa base alargada, à revisão dos sistemas de seguros para a área da deficiência ou incapacidade, envolvendo os agentes económicos do sector. Ministérios responsáveis: MTSS/Ministério das Finanças e da Administração Pública (MFAP). Prazo de execução: 2007-2008;

Pela Resolução da Assembleia da República nº 56/2009⁵³, incorporou a Convenção de Nova Iorque de 2007 ao seu ordenamento interno.

Ademais, a Resolução do Conselho de Ministros nº 97/2010⁵⁴, definindo a Estratégia Nacional da Pessoa com Deficiência, que compreende 5 eixos, versando o primeiro sobre “«Deficiência e multidiscriminação»”, que “[...] compreende medidas que se destinam a combater as múltiplas desigualdades ou discriminações”, numa abordagem interseccional e multifatorial⁵⁵.

A Estratégia Nacional da Pessoa com Deficiência atual (2021-2025)⁵⁶ está muito mais detalhada, incorporando critérios de iniciativas comunitárias semelhantes, que serão tratadas em prosseguimento, bem como da Agenda 2030 da ONU⁵⁷.

⁵² Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/541782/details/maximized>, acesso em 10/06/2021.

⁵³ Inteiro teor disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/493187/details/maximized>, acesso em 10/06/2021.

⁵⁴ Disponível em <https://dre.pt/pesquisa/-/search/307186/details/maximized>, acesso em 10/06/2021.

⁵⁵ Para justificar a abordagem em testilha, colhemos este trecho da exposição de motivos “Para além da discriminação de que são alvo as pessoas com deficiência, existem, dentro deste agrupamento heterogéneo de pessoas, determinados grupo alvo, como é o caso, entre outros, das mulheres, das crianças, dos imigrantes e dos desempregados, que deverão ser objecto de medidas adicionais de discriminação positiva dado que acumulam desvantagens sociais.

Para além desta perspectiva integrada, também se inclui todo o tipo de medidas que visam combater a discriminação ou minorar o impacto dos preconceitos em razão da deficiência ou incapacidade.

Este segundo objectivo é constituído, essencialmente, por medidas de sensibilização e pela formação de vários agentes que, no exercício da sua actividade profissional, terão de ser capacitados de modo a garantir que as pessoas com deficiências e incapacidades não serão discriminadas, por desinformação ou desconhecimento.(...)”

⁵⁶ Disponível em <https://www.inr.pt/documents/11309/284924/ENIPD.pdf/5bce7969-0918-4013-b95d-2a5a35a870c5>, acesso em 14/07/2021.

⁵⁷ Detalhamento disponível em <http://www.agenda2030.org.br/sobre/>, acesso em 19/07/2021.

A situação da antidiscriminação nos contratos de seguro de vida continua em pauta, consoante pode ser constatado da leitura do item "1.2.8 Eliminar fatores de discriminação associados à contratualização de seguros de vida e de saúde para pessoas com deficiência ou incapacidade através da sensibilização de agentes relevantes", vinculado ao eixo 1 (cidadania, igualdade e não discriminação), objetivo geral 1 (garantir a participação das pessoas com deficiência em condições de igualdade e equidade com as demais).

No direito comunitário europeu, importante gizar que a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia⁵⁸, em seu artigo 21, proscree qualquer forma de discriminação, "[...] em razão, designadamente, do sexo, raça, cor ou origem étnica ou social, características genéticas, língua, religião ou convicções, opiniões políticas ou outras, pertença a uma minoria nacional, riqueza, nascimento, deficiência, idade ou orientação sexual."

O Texto não menciona, explicitamente⁵⁹, o critério da doença grave para a implementação de ações afirmativas, tampouco esclarece - como o exemplo português - se está contemplada no leque protetivo da deficiência⁶⁰.

O artigo 1.º da Carta dos Direitos Fundamentais da UE afirma categoricamente que "A dignidade do ser humano é inviolável. Deve ser respeitada e protegida."

A seu turno, o artigo 26.º reconhece o direito "[...] das pessoas com deficiência a beneficiarem de medidas destinadas a assegurar a sua autonomia, a sua integração social e profissional e a sua participação na vida da comunidade."

⁵⁸Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12016P/TXT&from=FR>, acesso em 15/07/2021.

⁵⁹ O que leva à compreensão, primo oculi, que o texto é meramente enumerativo, principalmente diante da sua interpretação sistemática com os demais artigos da Carta que serão mencionados na sequência.

⁶⁰ Existe uma ampla controvérsia sobre os modelos médico e social da incapacidade, o que escapa aos lindes deste estudo. Contudo, é importante pontuar que a discriminação institucional dialoga com o modelo social, que desloca o problema da pessoa (modelo médico) para as barreiras que impedem o pleno exercício da sua personalidade, dos direitos inerentes à cidadania, sempre que possível de forma autônoma.

Sobre este tema: RIESER R. **The social modal of disability: Invisible children**. In: Joint Conference on Children, Images and Disability; 1995, disponível em http://worldofinclusion.com/res/invisible/Invisible_Children.pdf, acesso em 18/07/2021.

⁶¹ Não ignoramos existir discussão terminológica entre deficiência e incapacidade, sendo aquela mais restritiva e essa, mais abrangente e, portanto, mais inclusiva, mas não vamos adentrar à esta questão, pelo recorte metodológico do trabalho.

Na mesma toada, o Tratado sobre o Funcionamento da UE⁶² (TFUE) elenca ações axípetas à antidiscriminação em razão da deficiência (artigos 10 e 19).

Outrossim, a Estratégia Europeia da Deficiência 2010-2020⁶³, contempla um plexo de objetivos e ações convergentes à remoção das barreiras físicas e comportamentais que mantêm a discriminação institucional como uma constatação em todos os Estados-partes, salientando a importância do financiamento público das ações antidiscriminatórias, em especial pelos fundos estruturais⁶⁴.

O Regulamento n.º 1083/2006 do Conselho Europeu, estabelece disposições gerais sobre o Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional, o Fundo Social Europeu e o Fundo de Coesão, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1260/1999.

No corpo da diretriz em comento, destacam-se: (i) o considerando nº 30, que trata do “[...] esforço em prol da coesão económica e social, em todas as fases de aplicação dos fundos”, com o objetivo de “[...] eliminar as desigualdades e promover a igualdade entre mulheres e homens”, assim como “[...] combater a discriminação em razão do sexo, raça, ou origem étnica, religião ou crença, deficiência, idade ou orientação sexual”.

Outra luminar orientação do Regulamento em tela está no considerando nº 73, que trata da execução das medidas nele previstas, baseadas em ações elegíveis para programas operacionais, cujos resultados serão avaliados por meio de indicadores, sempre com a máxima transparência quanto “[...] à organização das despesas por categorias, à engenharia financeira, à gestão e controlo, ao intercâmbio electrónico de dados e à publicidade.”⁶⁵

⁶² Disponível em https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_3&format=PDF, acesso em 18/07/2021.

⁶³ Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0636:FIN:pt:PDF>, acesso em 18/07/2021.

⁶⁴ Fundo Europeu de Desenvolvimento Regional (FEDER), o Fundo Social Europeu (FSE), sem prejuízo das disposições específicas estabelecidas nos Regulamentos (CE) n.º 1080/2006, (CE) n.º 1081/2006 e (CE) n.º 1084/2006

⁶⁵ Eis o inteiro teor: “As medidas necessárias à execução do presente regulamento serão aprovadas nos termos da Decisão 1999/468/CE do Conselho, de 28 de Junho de 1999, que fixa as regras de exercício das competências de execução atribuídas à Comissão (1). A Comissão aprovará as medidas de execução do presente regulamento que assegurem a transparência e clarifiquem as disposições aplicáveis à gestão dos programas operacionais no que se refere à organização das despesas por categorias, à engenharia financeira, à gestão e controlo, ao intercâmbio electrónico de dados e à publicidade, após ter obtido o parecer do Comité de Coordenação dos fundos na qualidade de comité de gestão. É conveniente que a Comissão publique a lista das zonas elegíveis para o Objectivo da Cooperação Territorial Europeia em aplicação dos critérios estabelecidos no presente regulamento,

Igualmente merece relevo o seu artigo 16.o, que agrega carácter especial “[...] a acessibilidade para as pessoas com deficiência [como] é um dos critérios que devem ser respeitados na definição das operações co-financiadas pelos fundos e tidos em conta nas várias fases de aplicação.”

O Fundo Social Europeu ⁶⁶ preconiza o reforço ⁶⁷ da “[...] capacidade institucional dos intervenientes [...] que operam nos domínios [...] da formação e das políticas sociais, nomeadamente no domínio da luta contra a discriminação”.

Nesta normativa, destacam-se os artigos 4.o, item 2 (coerência e concentração temática)⁶⁸; 5.o, 1 (indicadores)⁶⁹; 8.o (promoção da igualdade de oportunidades e da não discriminação)⁷⁰, sendo que 20% dos recursos do FSE

as orientações indicativas sobre a análise de rentabilidade necessária para a preparação e apresentação dos principais projectos e para os projectos geradores de receitas, as orientações indicativas em matéria de avaliação e a lista das acções elegíveis ao abrigo da assistência técnica por iniciativa da Comissão, após consulta ao Comité de Coordenação dos fundos na qualidade de comité consultivo,”

⁶⁶ Regulamento (UE) n.º 1304/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de dezembro de 2013, relativo ao Fundo Social Europeu e que revoga o Regulamento (CE) n.º 1081/2006 do Conselho, disponível em <http://data.europa.eu/eli/reg/2013/1304/oj>, acesso em 19/07/2021.

⁶⁷ Neste sentido, o considerando nº 19: “Nos termos do artigo 10.o do TFUE, a execução das prioridades financiadas pelo FSE deverá contribuir para combater a discriminação em razão do sexo, raça ou origem étnica, religião ou crença, deficiência, idade ou orientação sexual, prestando especial atenção às pessoas que são alvo de formas múltiplas discriminações. A discriminação em razão do sexo deverá ser interpretada em sentido lato de modo a abranger outros aspetos relacionados com o género, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia. A execução das prioridades financiadas pelo FSE também deverá contribuir para promover a igualdade de oportunidades. O FSE deverá apoiar o cumprimento da obrigação da União ao abrigo da Convenção das Nações Unidas sobre os direitos das pessoas com deficiência, no que respeita, designadamente, à educação, ao trabalho, ao emprego e à acessibilidade. O FSE deverá também favorecer a reorientação dos cuidados hospitalares para cuidados de proximidade. O FSE não deverá apoiar qualquer ação que contribua para a segregação ou a exclusão social.”

⁶⁸ 2. Pelo menos 20 % do total de recursos do FSE em cada Estado-Membro devem ser afetados ao objetivo temático “Promover a inclusão social e combater a pobreza e a discriminação” estabelecido no artigo 9.o, primeiro parágrafo, ponto 9, do Regulamento (UE) n.º 1303/2013.

⁶⁹ “1. Os indicadores de realização e de resultado comuns estabelecidos no Anexo I do presente regulamento e, se relevante, os indicadores específicos dos programas são utilizados nos termos do artigo 27.o, n.º 4, e do artigo 96.o, n.º 2, alínea b), subalíneas ii) e iv), do Regulamento (UE) n.º 1303/2013. Os indicadores de realização e de resultado comuns são comunicados em relação a todas as prioridades de investimento. Os indicadores de resultado estabelecidos no Anexo II do presente regulamento são comunicados nos termos do n.º 2, do presente artigo. Se aplicável, os dados são discriminados por género.”

⁷⁰ “Os Estados-Membros e a Comissão promovem a igualdade de oportunidades para todos, sem discriminações baseadas no sexo, raça ou origem étnica, religião ou crença, deficiência, idade ou orientação sexual, através da integração horizontal do princípio da não discriminação, tal como referido no artigo 7.o do Regulamento (UE) n.º 1303/2013. Os Estados-Membros e a Comissão apoiam igualmente, através do FSE, ações específicas desenvolvidas no âmbito de qualquer das prioridades de investimento referidas no artigo 3.o, e nomeadamente no n.º 1, alínea b), subalínea iii), do presente regulamento. Estas ações visam combater todas as formas de discriminação e melhorar a acessibilidade das pessoas com deficiência, a fim de melhorar a integração no emprego, no ensino

deverão ser destinados para o objetivo temático "Promover a inclusão social e combater a pobreza e a discriminação".

A Estratégia de Deficiência do Conselho da Europa para 2017-2023⁷¹, que sucede o plano europeu nesta seara (2006-2015), também tratou da antidiscriminação de forma percuciente, mas vamos focar nosso estudo no instrumento atual, conforme as considerações que seguem.

A Estratégia Europeia da Deficiência 2021-2030 traz novos matizes, baseados nos resultados exploratórios anteriores.

Contextualiza⁷², que cerca de 15% da população mundial vive com algum forma de deficiência. Destes, de 1 a 4% experimentam sérias limitações, dos quais aproximadamente 80% vivem em países em desenvolvimento⁷³. Em grande parte do mundo, pessoas com deficiência tem acesso precário à inclusão em serviços básicos, proteção, tecnologias assistivas, informação, justiça e identidade. Padecem de discriminação para a maior parte das oportunidade de trabalho. Muitos, continuam institucionalizado e segregados da sociedade. Os sistemas educacionais não são inclusivos na medida das necessidades de crianças com deficiência, por exemplo. Ademais, as pessoas com deficiência são mais vulneráveis em crises humanitárias. Em caso de desastres a taxa de mortalidade dos deficientes é quatro vezes maior que a das pessoas sem deficiência⁷⁴.

No item 4.4 ⁷⁵ trata da consolidação social dos sistemas de proteção, propondo, entre outras medidas lançar, um estudo envolvendo o exame de boas práticas na proteção social e nos serviços para pessoas com deficiência,

e na formação, promovendo assim a inclusão social, de reduzir as desigualdades no plano das habilitações e da saúde, e de facilitar a transição entre cuidados hospitalares e cuidados de proximidade, nomeadamente em relação às pessoas alvo de formas múltiplas de discriminação."

⁷¹ Disponível em <https://rm.coe.int/16806fe7d4>, acesso em 16/07/2021.

⁷² P.25, paráfrase, tradução livre.

⁷³ Organização Mundial da Saúde, World Report on Disability 2011, disponível em https://www.who.int/disabilities/world_report/2011/report.pdf, acesso em 19/07/2021.

⁷⁴ CBM International, Humanity & Inclusion (HI), also known as Handicap International, and the International Disability Alliance (IDA), 2019. Disponível em <https://interagencystandingcommittee.org/system/files/2019-12/Case%20studies%2C%20Inclusion%20of%20persons%20with%20disabilities%20in%20humanitarian%20action%2C%202019.pdf>, acesso em 19/07/2021.

⁷⁵ Texto original em inglês, paráfrase, tradução livre: "4.4. Consolidating social protection systems launch, in 2022, a study on social protection and services for persons with disabilities to examine good practices on disability benefits, old-age income, health insurance, cash and non-cash benefits as well as on extra-costs due to disability;"

aposentadorias e benefícios assistenciais para o idoso, seguro-saúde, benefícios monetários e não monetários, bem como custos adicionais devido à incapacidade.

E bem no ponto da nossa abordagem neste artigo, no Relatório da Organização Mundial de Saúde sobre Deficiência de 2011⁷⁶, que é citado na Estratégia Europeia da Deficiência 2021-2030, pessoas com deficiência (...) são mais propensas a serem economicamente desfavorecidas e, portanto, tem menor condição para pagar seguro de vida privado. Ainda, podem ser excluídas do seguro de vida por causa de condições pré-existentes ou ter negada cobertura para um longo período e, por qualquer interregno temporal, para o tratamento relacionado a uma condição pré-existente; por fim, são obrigadas a pagar prêmios mais elevados e despesas do próprio bolso⁷⁷.

O mesmo problema era experienciado nos Estados Unidos da América, até que a negativa de contratação e cobertura por doença pré-existente foi banida pelo AFFORDABLE CARE ACT⁷⁸, Subtítulo D, Parte 4, item (c) PROCESSO DE CONTRATAÇÃO, subitem (2) ITENS ESPECÍFICOS A SEREM CONSIDERADOS, alínea (B), *verbis* (grifos nossos):

DIFERENÇAS DE SAÚDE E RECURSOS. - Consideração de, e fazer concessões adequadas para, diferenças nas necessidades de cuidados de saúde dos inscritos e diferenças na disponibilidade local e no acesso a prestadores de cuidados de saúde. **Nada neste parágrafo deve ser interpretado como permitindo a discriminação com base em condições pré-existentes ou outros fatores relacionados ao estado de saúde**⁷⁹.

⁷⁶ Organização Mundial da Saúde, World Report on Disability 2011, disponível em https://www.who.int/disabilities/world_report/2011/report.pdf, acesso em 19/07/2021.

⁷⁷ Paráfrase, tradução livre. Texto original em inglês: "People with disabilities experience lower rates of employment, are more likely to be economically disadvantaged, and are therefore less likely to afford private health insurance. Employed people with disabilities may be excluded from private health insurance because of pre-existing conditions or be "underinsured" because they have been denied coverage for a long period or are excluded from claiming for treatment related to a pre-existing condition or must pay higher premiums and out-of-pocket expenses. (...)"

⁷⁸ Disponível em <http://housedocs.house.gov/energycommerce/ppacacon.pdf>, acesso em 19/07/2021.

⁷⁹ Texto original em inglês (tradução livre): "(B) HEALTH AND RESOURCE DIFFERENCES.— Consideration of, and the making of suitable allowances for, differences in health care needs of enrollees and differences in local availability of, and access to, health care providers. Nothing in this subparagraph shall be construed as allowing discrimination on the basis of pre-existing conditions or other health status-related factors."

O estudo de direito comparado, focado nas diretivas da União Europeia e na normativa norte-americana que passamos em revista (acrescida do estudo prévio da *equal protection doctrine*, no item 1) convergem para os primados da Convenção de Nova York sobre a Pessoa com Deficiência, que foi inserida no direito pátrio com a autoridade de emenda constitucional, conforme o rito do artigo 5º, § 3º, da Magna Carta.

Inobstante nenhum destes instrumentos mencione expressamente a extrafiscalidade como mecanismo operacional do mandado de otimização da antidiscriminação, a pertinência temático-funcional parece, s.m.j., indeclinável.

E esta tributação, para estimular condutas antidiscriminatórias e dissuadir a prática da discriminação, tem natureza indiscutivelmente extrafiscal, podendo atuar de forma regressiva ou progressiva, proporcionalmente ao grau de inclusão da pessoa com deficiência ou portadora de doença grave ou ao grau em potencial da discriminação negativa, respectivamente.

Para os atos discriminatórios em concreto, poder-se-ia pensar em uma multa sobre o valor do tributo a ser pago, de acordo com o grau de lesividade e da repercussão social da discriminação institucional.

Todos estes valores reverteriam para um fundo antidiscriminação, aos moldes do Fundo Social Europeu.

No caso em estudo, trata-se de demanda com polo passivo composto por banco e seguradora e, portanto, sob regime tributário obrigatório (LUCRO REAL).

Sem adentrar na celeuma causada pela Lei 11.941/2009, que revogou o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, alterando a base de cálculo para retenção de PIS e COFINS, matéria bastante controversa (Tema 454 STJ) e ainda sem definição pelo Supremo Tribunal Federal (RE nº 609.096, *leading case* do TEMA 372), seria uma excelente oportunidade para que a questão da extrafiscalidade sobre a totalidade das receitas das instituições financeiras e seguradoras viesse à baila, no modelo de uma tributação diferenciada, evitando que condutas discriminatórias, como a recusa de contratação e cobertura por condições pré-existentes, fosse banida do nosso cotidiano.

Não é demasiado lembrar que a solidariedade humana está na base e no centro das dinâmicas antidiscriminatórias.

Como feição intersubjetiva da dignidade, impescinde alcançar um cosmopolitismo jurídico⁸⁰, num ambiente propício ao direito da antidiscriminação transfronteiriça, direitos interno e internacional a interrelacionarem-se, corretiva, complementar e sistematicamente.

CONCLUSÃO

Linhas postas, o incipiente tratamento do tema da discriminação negativa por condição pessoal, no caso de contratação de seguro de vida por pessoa portadora de doença grave, que tenha ou não causado deficiência orgânica ou psíquica, mostra quão acentuada e naturalizada está a discriminação institucional em nosso contexto.

Somente medidas estruturantes, hirtas e obtudentes, poderão romper eficientemente as barreiras atitudinais que ora protagonizam neste cenário de incomensurável abuso do poder econômico, o que projeta ao topo a função antidiscriminatória da extrafiscalidade na proteção do direito das minorias.

REFERÊNCIAS

ALABERN, Juan Enrique Varona. **Extrafiscalidad y dogmática tributária**. Madri: Marcial Pons, 2009.

ARAMAYO, Maria Silva Velaverde. **Benefícios y minoraciones en derecho tributário**. Madri: Marcial Pons, 1997.

CALIENDO Paulo; RAMMÊ Rogério; MUNIZ Veyzon. Tributação e sustentabilidade ambiental: a extrafiscalidade como instrumento de proteção do meio ambiente. **Revista de Direito Ambiental**, v. 76, p. 471, out./dez/2014. Disponível em <https://www.researchgate.net/publication/336370763>. Acesso em: 16 jul. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

DERRIDA, Jacques. **“Os fins do homem”**. Tradução de Joaquim Torres Costa e António M. Magalhães. Margens da filosofia. Campinas: Editora Papirus, 1991.

⁸⁰ Sobre o tema: SALDANHA, Jânia Maria Lopes. **Cosmopolitismo Jurídico: teorias e práticas entre a globalização e a mundialização**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, 146p.

ELY, John Hart. **Democracy and Distrust**. Cambridge: Harvard University Press, 1980.

FISS, Owen. Affirmative Action as a Strategy of Justice. **Philosophy & Public Policy**, n. 37, p.37-38, 1997. Disponível em: <http://ojs2.gmu.edu/PPPQ/article/view/267/195>. Acesso em: 14 jul. 2021.

FISS, Owen. Another Equality: The Origins and Fate of Anti subordination Theory. *Issues in Legal Scholarship*, **New Haven**, article 20. [2004]. Disponível em https://law.yale.edu/sites/default/files/documents/faculty/papers/Fiss_AnotherEquality.pdf. Acesso em: 14 jul. 2021.

FOLLONI, André. Direito tributário e desenvolvimento sustentável no Estado Socioambiental. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 110, 2013.

HÄBERLE, Peter. **Hermenêutica Constitucional a sociedade aberta dos intérpretes da Constituição**: contribuição para a interpretação pluralista e "procedimental" da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2003.

JUNQUEIRA, Thiago. **Tratamento de Dados Pessoais e Discriminação Algorítmica nos Seguros**. São Paulo: Tomson Reuters Brasil, 2020, 429p.

RIESER R. The social modal of disability: Invisible children. In: **Joint Conference on Children, Images and Disability**. 1995, disponível em http://worldofinclusion.com/res/invisible/Invisible_Children.pdf. Acesso em: 14 jul. 2021.

RIOS, Roger Raupp. **Direito da antidiscriminação**: discriminação direta, indireta e ações afirmativas. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

RIOS, Roger Raupp; LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo; SCHÄFER Gilberto. **Direito da Antidiscriminação e Direitos de Minorias**: Perspectivas e Modelos de Proteção Individual e Coletivo. Disponível em <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r36985.pdf>. Acesso em: 14 jul. 2021.

SAFATLE, Vladimir. **A esquerda que não teme dizer seu nome**. São Paulo: Três estelas, 2012.

SAFATLE, Vladimir. **Grande Hotel Abismo** - por uma reconstrução da teoria do reconhecimento. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

SALDANHA, Jânia Maria Lopes. **Cosmopolitismo Jurídico**: teorias e práticas entre a globalização e a mundialização. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

SUNSTEIN, Cass. **One Case at Time**: judicial minimalism on the supreme court. Cambridge: Oxford University Press, 1999.

TRIBE, Laurence H. **American Constitutional Law**. 2. ed. Mineola: The Foundation Press, 1988.

WALDRON, Jeremy. **A dignidade da legislação**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

9. O FUTURO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL NO BRASIL: DESAFIOS AO CUSTEIO E ARRECADAÇÃO FISCAL NA SOCIEDADE INFORMACIONAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-09>

Beatriz Lourenço Mendes¹

Resumo

A previdência é uma das políticas públicas de maior relevo nacionalmente, do ponto de vista econômico e demográfico. Essa proteção social possui estrita relação com o cenário laboral, visto que depende do recolhimento de contribuições por parte de trabalhadores, empresas e pelo próprio Estado. Considerando o avanço inexorável das tecnologias de informação e comunicação (TICs), o objetivo desse trabalho é discutir o futuro da previdência social do ponto de vista tributário, a partir da exploração de problemáticas e desafios para o equilíbrio do sistema previdenciário quanto ao orçamento fiscal. Quanto aos resultados, elencou-se uma série de caminhos que podem auxiliar na solução do problema em questão, desde medidas mais progressistas até mais conservadoras. No que toca à metodologia, a pesquisa é de tipo teórica, de cunho exploratório e majoritariamente bibliográfica, sendo funcionalista o método de procedimento empregado.

Palavras-chave: Previdência; Financiamento; Novas tecnologias; Contribuições Previdenciárias.

1 INTRODUÇÃO

O sistema de seguridade social tem por objetivo a cobertura dos riscos sociais, com a proteção do segurado ou dependentes em caso de morte, velhice, incapacidade para o trabalho, vulnerabilidade social, dentre outras hipóteses

¹ Advogada. Doutoranda em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito e Justiça Social pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG). Membro do Grupo de Pesquisa Novas Tecnologias, Processo e Relações de Trabalho (NTPRT). Bolsista CAPES. E-mail: beatrizlmendes@outlook.com.

previstas em lei. A Seguridade Social prevista na Constituição Federal compreende a previdência, saúde e assistência social.

A previdência social se trata de um seguro propriamente dito, em que há um recolhimento por parte do segurado e a contraprestação devida em situações de contingência. No Brasil, sendo o sistema previdenciário público, a obrigação de cobertura do risco é detida pelo Estado e a principal fonte de custeio para o financiamento deste são as contribuições sobre folhas de salários.

Com o advento da sociedade informacional, as tecnologias alteraram as relações sociais e, conseqüentemente, as relações laborais. Tendo em vista a interligação entre o âmbito trabalhista e previdenciário, esse trabalho se propõe a discutir o futuro da previdência social do ponto de vista tributário, partindo da análise das disposições orçamentárias previstas na Constituição Federal, e passando à exploração de problemáticas e desafios para o equilíbrio do sistema previdenciário quanto ao orçamento fiscal.

Para tanto, dividir-se-á a discussão em três tópicos: 1) fontes de custeio e arrecadação na Previdência Social brasileira; 2) Desafios à sustentabilidade do sistema de proteção social; 3) Novas perspectivas para a Previdência na sociedade informacional;

Quanto à metodologia, a pesquisa é de tipo teórica, de cunho exploratório e majoritariamente bibliográfica. Para sua elaboração, foi empregado o método de procedimento funcionalista, a partir do estudo do fenômeno da insurgência das novas tecnologias nas relações de trabalho e as conseqüências para o futuro da proteção social no Brasil.

2 FONTES DE CUSTEIO E ARRECAÇÃO NA PREVIDÊNCIA SOCIAL BRASILEIRA

A legislação brasileira é baseada em um modelo industrial de trabalho, que considera um grande número de trabalhadores ativos no mercado capazes de financiar a população em gozo de benefícios previdenciários, tais como aposentados e pensionistas. Todavia, o cenário atual aponta para uma mudança radical no contexto laboral, marcado pela introdução das novas tecnologias, por sua vez, capazes de levar os cofres públicos à erosão da fonte de custeio da Previdência

Social. Este raciocínio parte do pressuposto de que grande parte da mão de obra executada por seres humanos será substituída por inteligência artificial², prejudicando a arrecadação fiscal a partir da renda obtida do trabalho humano.

Por isso, primeiramente esse tópico analisará como se dá as fontes de custeio e arrecadação previdenciária brasileira. Conforme Sarlet *et al* (2018, p. 708), “a Constituição Federal consolidou um regime constitucional para a seguridade social formatado para atender a padrões adequados de bem-estar social e, acima de tudo, com o nítido objetivo de assegurar a todos uma vida digna e saudável”.

Para o alcance de tais direitos, todavia, faz-se necessário a observância do orçamento público, um dos principais motivos alegados para o empreendimento de reformas no sistema de proteção social pátrio. Nesse sentido, Sarlet (2008, p. 27) pontua que o “custo dos direitos” está associado à crise de efetividade dos direitos fundamentais, na medida em que se conecta com a maior ou menor carência de recursos disponíveis para o atendimento das demandas sociais. Assim, advoga pela necessidade de aprimoramento de mecanismos de gestão democrática do orçamento público.

Em breve e popular síntese, diz-se que a Seguridade Social é dividida em três ramificações, classificada nos seguintes termos: a saúde é de uso de todos, a assistência para quem dela necessita e a previdência, exclusivamente, para quem contribui. Assim sendo, apenas a Previdência, dos ramos pertencentes à Seguridade Social, é essencialmente contributiva, sendo que as outras independem de recolhimento por parte da população para que o cidadão tenha gozo dos benefícios, mas tão somente o preenchimento dos requisitos dispostos na lei.

O orçamento da Seguridade Social é formado por recursos provenientes do orçamento da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, juntamente às contribuições sociais³. As contribuições de financiamento da seguridade social são divididas por Caliendo (2020) como não previdenciárias (PIS, COFINS, CSLL, PASEP)

² Segundo Castells, (ano, p. 324), “empregos estão sendo extintos e novos empregos estão sendo criados, mas a relação quantitativa entre perdas e ganhos varia entre empresas, indústrias, setores regiões e países em função da competitividade, estratégias empresariais, políticas governamentais, ambientes institucionais e posição relativa na economia global. O resultado específico da interação entre a tecnologia da informação e o emprego depende amplamente de fatores macroeconômicos, estratégias econômicas e contextos sociopolíticos”.

³ Art. 195, CF;

e previdenciárias (contribuições sobre a folha de salários, prevista no art. 195, I, "a" e II). Segundo o referido autor, há divergência acerca da natureza jurídica das contribuições sociais, isto é, se seriam fiscais ou parafiscais. Todavia, a partir da Constituição Federal restou consolidado o caráter fiscal destes tributos (CALIENDO, 2020, p. 329).

No que toca à previsão legal, o financiamento da Previdência Social é previsto na Constituição Federal⁴, sendo um sistema exclusivamente público. Esse tratando de uma política pública de proteção social, é norteadada por alguns princípios basilares, tais como a universalidade da cobertura e do atendimento, o princípio de equidade na forma de participação do custeio e a diversidade de bases de financiamento. Tais princípios visam a maximização do bem-estar da população brasileira, a partir da garantia de uma renda mínima em situações de contingência, como morte, incapacidade, maternidade, velhice, dentre outros.

Acerca das contribuições previdenciárias também existe divergência doutrinária e política. Isso porque a Constituição Federal prevê receitas para o financiamento de toda a Seguridade Social, que compreende saúde, assistência e previdência, bem como receitas exclusivamente destinadas à previdência. Alguns autores, como Denise Gentil (2020), consideram que o debate público sobre a sustentabilidade da previdência ignora a definição constitucional. Isso porque se considera somente o fundo sobre contribuições previdenciárias na discussão sobre o déficit da Previdência, quando as contribuições sociais da seguridade social (outrora chamadas de não previdenciárias) também integram o orçamento das três ramificações da Seguridade, não se limitando apenas à assistência e à saúde.

Segundo Soares e Bloch (2020, p.7), a previdência é a política pública de maior relevância no Brasil, sob o ponto de vista orçamentário, correspondendo, em 2016, a 13,5% do produto interno bruto (PIB). Sob o aspecto demográfico, a Previdência também goza de especial relevo, já que a taxa de cobertura da população idosa é de 85%, não obstante o alto índice de trabalho informal no Brasil. O elevado alcance desses benefícios se dá em razão da concessão de aposentadorias rurais, conforme os mesmos autores.

⁴ Art. 149, §2º, III; art. 167; art. 194 e 195, CF;

Diante disso, depreende-se que a Previdência Social é uma política pública de relevo econômico e social, possuindo o financiamento e custeio previstos constitucionalmente, além de complementado por leis ordinárias. Após um panorama geral acerca do funcionamento desse sistema, a discussão será aprofundada no próximo tópico no que tange aos desafios enfrentados por um regime previdenciário dependente do labor humano, com o avanço da tecnologia e automação sobre o mercado de trabalho.

3 DESAFIOS À SUSTENTABILIDADE DO SISTEMA DE PROTEÇÃO SOCIAL

Como visto anteriormente, o principal tributo responsável pelo financiamento da Previdência é aquele incidente sobre os rendimentos do trabalho. O mercado de trabalho, por sua vez, enfrenta uma crise paradigmática em relação à própria definição e reprodução, em virtude das novas tecnologias de comunicação e informação (TICs).

Diversas mudanças de paradigmas relacionadas ao trabalho são ilustradas por Castells (2020), segundo o qual o trabalho rural foi substituído gradualmente pelo industrial e, este último, a partir do século XX, tem sido convertido em trabalhos relacionados à informação e ao conhecimento. A par das mudanças perpassadas no mundo do trabalho, serão analisados nesse capítulo alguns desafios que perpassam a questão orçamentária propriamente dita, bem como elementos variáveis que impactam diretamente na arrecadação fiscal e, conseqüentemente, no futuro da previdência.

De acordo com a OCDE, cerca de 40% dos trabalhos com baixo nível de educação serão substituídos pela inteligência artificial e de 50% a 70% das funções da maioria dos outros trabalhos será automatizada. Por esse motivo, num cenário que considera a redução sensível no número de trabalhadores, as contribuições para financiamento da previdência também devem ser repensadas. À vista disso, esse tópico se dedica a analisar os desafios para a sustentabilidade do sistema previdenciário.

Conforme a Lei nº 8.212/91, a seguridade social será financiada pelo orçamento do Estado e por toda a sociedade A contribuição previdenciária patronal

(CPP), por sua vez, é a parcela devida pelo empregador para custear tal sistema de proteção social⁵. Com o objetivo de reduzir a carga tributária das empresas, a Lei 12.546/2011 introduziu a contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), também conhecida como desoneração da folha de pagamento, tornando-a obrigatória. Com o advento da Lei nº 13.161/2015, o empregador poderia escolher entre a folha de pagamento ou a receita bruta como base de cálculo para recolhimento do tributo.

A desoneração da folha de pagamento foi desenvolvida com o propósito de dinamizar a economia brasileira, a partir da diminuição dos encargos patronais, o que, supostamente, geraria o aumento de emprego e a formalização da mão de obra. Segundo Garcia *et al* (2018) a proposta de desoneração de salário compunha um conjunto de ações integrantes do Plano Brasil Maior (PBM), que visava o desenvolvimento nacional, a partir da elevação da competitividade de empresas, incentivo à empregabilidade e ampliação do mercado. Apesar da tentativa de ampliação de contratos de emprego, a CPRB também reduz sensivelmente a contribuição patronal à Previdência.

Sem adentrar ao mérito sobre os resultados desta política, é sabido que o Brasil enfrenta uma crise de desemprego e com altíssimas taxas de trabalho informal, um dos fatores que impactam fundamentalmente no sistema previdenciário. De outro lado, o nível de exigência para novos cargos e funções requer novas habilidades do cidadão brasileiro, como o domínio tecnológico, também embaraçando a sustentabilidade da previdência por parte da contribuição do trabalhador.

As grandes transformações de ordem social impactam diretamente nos cofres públicos. A partir disso, a estratégia de tributação de robôs tem surgido como uma opção frente à diminuição de trabalhos, já que, como visto, os rendimentos do trabalho são a maior fonte de custeio da previdência brasileira. Esta nova modalidade aumentaria a carga tributária das empresas que utilizam robôs ou tecnologias de automação para otimizar a produção nos próprios empreendimentos.

⁵ Art. 22, da Lei 8.212/91

Almeida e Feitosa (2020, p. 7) apontam alguns problemas sobre a substituição do trabalho humano por máquinas. Alguns óbices são: a problemática do enxugo do consumo de bens e serviços pela população desempregada, uma maior dependência da população desempregada em relação ao ente estatal, a problemática de outros impostos incidentes sobre a folha de salários, além das contribuições sociais, como o imposto de renda, que deixariam de ser recolhidos pelo Estado.

Dentre os adeptos à tributação dos robôs, aparecem Ryan Abbott e Bret Bogenschneider (2017, p. 147), segundo os quais tal medida seria necessária, já que o sistema não é projetado para tributar capital e sim o trabalho humano, que seria eliminado com o avanço da inteligência artificial. Segundo os autores, apesar do grande potencial benéfico da tecnologia, sem um planejamento, os avanços podem aumentar o desemprego e as desigualdades de renda preexistentes. Mesmo com o surgimento de novos empregos, haveria uma disrupção a curto prazo diante das mudanças radicais no modelo de trabalho.

Bill Gates, o famigerado fundador da Microsoft, foi um dos pioneiros favoráveis à arrecadação de um fundo para funcionários que venham a perder os próprios empregos, em razão da automação⁶. Por outro lado, alguns pesquisadores sustentam que carece de comprovação científica a afirmação de que as máquinas substituirão o trabalho humano, já que os postos excluídos podem gerar novos empregos.

Robert Atkinson (2019), por exemplo, insurge-se contra a taxação de robôs, propondo em seu artigo a desmistificar os três argumentos principais favoráveis à "Robot taxes", quais sejam: 1) se os robôs não forem taxados, as receitas dos governos cairão, porque poucas pessoas estarão trabalhando; 2) se os robôs não forem taxados, a desigualdade de renda aumentará, devido ao aumento do desemprego e; 3) taxar robôs faria a economia mais eficiente, porque governos já taxam o trabalho, de forma que não tributar robôs reduziria a eficiência na alocação de trabalhos substituídos pela tecnologia.

Em síntese, Atkinson (2019) rebate tais argumentos, sob a justificativa de que estudos que aduzem que a tecnologia dizimará os trabalhos carecem de evidência

⁶ "Bill Gates wants to tax robots, but the EU says, "no way. No way". In CNBX. Available in <https://www.cnbx.com/2017/06/02/bill-gates-robot-tax-eu.html>. Access 13 jun 2021.

científica e análise histórica. Além disso, as inovações tecnológicas a que esses estudos se referem são específicas, como telefones celulares, além de haver uma alegada "robofobia", por parte dos defensores desta política tributária. Em sentido diametralmente oposto, o autor considera indispensável o investimento em tecnologias, sugerindo, inclusive, crédito fiscal por parte do governo para as empresas investirem em equipamentos tecnológicos, juntamente à política públicas de suporte aos trabalhadores para o desenvolvimento de novas habilidades necessárias para a utilização de robôs (Idem, 2019, p. 21).

Segundo Gasparino e Costa (2020), a proposta de taxação de robôs foi rejeitada em alguns locais, como na União Europeia em 2017. Por outro lado, foi implementada na Coreia do Sul. Segundo o periódico *The Korea Times*⁷, nenhum país adotou ainda oficialmente a taxação de robôs, todavia a medida é interpretada como tal, pois busca resolver a mesma questão – o desaceleramento da automatização do trabalho. No referido país a política, implementada reduz os benefícios de dedução de tributos às empresas para investirem em infraestrutura tecnológica de aumento da produtividade.

Esse tópico expôs algumas questões atinentes ao próprio financiamento previdenciário. Por um lado, medidas econômicas tomadas para diminuir encargos patronais e elevar o emprego, tal como a desoneração da folha de pagamento, acabam por abater a contribuição patronal à Seguridade. De outro lado, a adoção de novas tecnologias para aumento de produtividade pode gerar a erosão da base de cálculo das contribuições de segurados empregados, também debilitando o orçamento fiscal da proteção previdenciária. Trazer à luz tais questões é de importância ímpar para se estudar novas ferramentas ou modelos de Previdência para o Brasil.

4 NOVAS PERSPECTIVAS PARA A PREVIDÊNCIA NA SOCIEDADE INFORMACIONAL

Até agora, propôs-se uma análise sobre eventuais mudanças estruturais na tributação sobre o trabalho no Brasil, em razão do avanço das TICs e consequências

⁷ "Korea takes first step to introduce 'robot tax'. In *The Korea Times*. Available in: https://www.koreatimes.co.kr/www/news/tech/2017/08/133_234312.html". Access jun. 2021.

para a Previdência Brasileira. Enquanto esse debate ainda carece de maior substrato nacionalmente, analisar-se-ão outras variáveis indispensáveis ao debate sobre a sustentabilidade da Previdência Social.

Alguns elementos que impactam diretamente na arrecadação fiscal são a informalidade do trabalho e desemprego, bem como a gestão dos recursos da seguridade social. Sobre o primeiro aspecto, vislumbra-se que a arquitetura da seguridade social é condicionada à formalização do trabalho, este, por sua vez, retratado por elevados índices de desemprego e informalidade. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), há mais de 14 milhões de desempregados no Brasil, cenário agravado pela pandemia de coronavírus.

Como visto, o sistema previdenciário depende do financiamento por parte de contribuintes economicamente ativos. Sendo assim, a empregabilidade é um fator central para o equilíbrio da Previdência Social, merecendo uma atenção especial do Estado relacionada ao incentivo de políticas públicas de fomento ao trabalho.

No que toca à gestão dos recursos da seguridade social, a economista Denise Gentil (2020) apresenta algumas questões que são passíveis de melhoria no que toca ao orçamento da seguridade social. Segundo a autora, as desonerações tributárias são óbices à arrecadação tributária. Isso porque, ao mesmo tempo que tal política busca a dinamização do mercado de trabalho e estímulo ao investimento privado, gera uma queda na arrecadação da Previdência.

Outro fator citado pela economista, é a desvinculação de receitas da União (DRU) Segundo Gentil, (2020, p. 14), "em 2016, o Congresso Nacional renovou a DRU e aumentou de 20% para 30% a alíquota que pode ser desvinculada da seguridade social, produzindo uma acentuada queda nas receitas que deveriam ser aplicadas na área social, conforme determina a Constituição Federal". Ainda, cita-se a recuperação dos créditos da previdência, através da execução fiscal dos devedores do INSS. Desta forma, a referida economista defende uma melhor gestão dos recursos da previdência como ferramenta para manutenção da arrecadação fiscal.

Em síntese, para Gentil (2020), o equilíbrio da previdência passa pela possibilidade de incrementos na produtividade do trabalho; aumento da poupança e cobrança dos tributos (receitas da previdência); e aumento na taxa de crescimento do emprego formal, isto é, do número de contribuintes.

No sentido de medidas mais progressistas, a pandemia de coronavírus instigou o retorno à discussão sobre a renda básica universal. As problemáticas de desemprego, subemprego e precarização do trabalho principalmente em contexto de distanciamento social acentuam a discussão sobre a garantia do mínimo existencial à população. Isso porque, nos termos da Organização Internacional do Trabalho, o trabalho deve ser digno e garantir a ampla inserção social. Todavia, em razão da necessidade, grande parte da população é submetida a trabalhos em condições desumanas.

Assim, a renda básica universal, já instituída no Brasil pela Lei nº 10.835, de 8 de janeiro de 2004, mas nunca implementada, aparece como um benefício de assistência social destinado a custear direitos básicos, como alimentação, educação e saúde, sendo de igual valor para todos e independente do preenchimento de critérios.

Segundo Isoni (2020, p. 21), o impacto da tecnologia no mercado de trabalho, bem como o fato de que o aumento da produção viabilizado pela automação não refletirá na diminuição das desigualdades e comprometerá o poder de compra dos indivíduos são fatores que justificariam a adoção da renda básica universal.

Em sentido oposto, as soluções apresentadas pelo Poder Público nos últimos anos têm sido recessivas, no sentido da instituição de reformas normativas, com vias à diminuição no valores de benefícios, bem como políticas de endurecimento de critérios para a concessão de aposentadorias, com o objetivo de desincentivar aposentadorias precoces. Desde a promulgação da Constituição Federal, foram aprovadas sete emendas constitucionais com vistas à reforma da Previdência.

A última reforma previdenciária consistiu na Emenda Constitucional nº 102/2019. O texto inicial da reforma previa uma alteração estrutural da previdência, que já vinha sendo debatida desde o Governo Temer. A mudança consistiria na implementação do modelo de capitalização individual, em oposição ao vigente no Brasil, que é um modelo público de repartição simples. A privatização da previdência seria inspirada no modelo chileno, onde também há inúmeras controvérsias acerca das vantagens do regime para a população.

Num cenário onde a proteção social é vinculada ao Estado, a privatização da Previdência, sob o ponto de vista orçamentário, seria uma forma de reduzir gastos.

Todavia, esta implementação exige uma grande autonomia por parte da população, na medida em que exige o recolhimento individual das contribuições em poupança, diferentemente do modelo brasileiro, em que para segurados empregados e empregados domésticos, cabe ao empregador o custeio da contribuição ao INSS.

Como o acesso aos direitos da seguridade social se constituem direitos humanos e fundamentais, é preciso explorar as ferramentas que otimizem o bem-estar da população e que garantam os direitos da cidadania, prezando pelo mínimo existencial, sem, sobretudo, ignorar as questões orçamentárias envolvidas nas prestações de políticas sociais.

CONCLUSÃO

O presente trabalho se propôs a discutir os impactos das TICs no mercado de trabalho para o financiamento da Previdência Social. Como visto, o custeio do sistema previdenciário depende, em grande parte, da arrecadação de contribuições sobre a folha de salários. Desta forma, a diminuição do número de trabalhadores pode vir a ocasionar uma erosão das receitas previdenciárias dependentes do trabalho.

Algumas transformações já foram procedidas, a exemplo da possibilidade de substituir a contribuição patronal sobre a folha de pagamento (CPP) pela contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), com o objetivo de reduzir os encargos fiscais dos empregadores e dinamizar a economia. Esta última política reduz, conseqüentemente, a contribuição do empregador aos cofres públicos.

Uma medida mais ousada que vem sendo debatida desde meados de 2017 é a tributação sobre robôs, que consiste numa política pública destinada a frear a crescente substituição de mão de obra por inteligência artificial, a partir da tributação dessas tecnologias de melhora de produtividade. Por sua vez, as *robot taxes* são discutidas tendo em vista a possibilidade de sensível redução no número de trabalhadores e contribuintes.

Paralelamente a esse debate, ainda se acrescentam outros fatores à discussão sobre a sustentabilidade da Previdência, tais como o desemprego e a informalidade, a gestão das receitas tributárias, o envelhecimento populacional,

dentre outros. No decorrer do atual trabalho foi possível enxergar uma série de medidas, desde mais liberais até sociais-democratas para explorar o debate.

Perpassou-se pela questão das reformas previdenciárias, cujo objetivo inicial constituía na substituição de previdência pública pela privada, políticas de incentivo ao trabalho formal, a questão da renda básica universal, como uma proposta interessante para aumentar o poder de compra da população, dentre outras. Com isso, pretendeu-se investigar alguns caminhos sobre o futuro da Previdência, sem, todavia, o esgotamento do debate sobre os temas em questão.

Sobretudo, entende-se que o tema em questão é polêmico, pois embora o direito à previdência se trate de direito humano e fundamental, as prestações estatais esbarram em óbices orçamentários, motivo pelo qual se pontou tanto alternativas mais sociais, como a renda básica universal, como medidas destinadas ao enxugamento do Estado, tal como a privatização da previdência.

Por fim, a discussão proposta pretende agregar ao debate sobre trabalho, previdência e tributação, com algumas perspectivas à manutenção futura da arrecadação e do financiamento da Previdência Social.

REFERÊNCIAS

ABBOT, Ryan Benjamin. BOGENSCHNEIDER, Bret. Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation. **Harvard Law & Policy Review**, v. 12, mar. 2018.

ALMEIDA, Saulo Nunes; FEITOSA, Raymmundo Juliano Rego. A TRIBUTAÇÃO DE "ROBÔS" E O FUTURO DO TRABALHO: O PAPEL DA NORMA TRIBUTÁRIA FACE À AUTOMAÇÃO. **Revista Jurídica FURB**, 2021

ATKINSON, Robert D. The Case **Against Taxing** Robots, n. 4, abr. 2019. Disponível em:< <https://ssrn.com/abstract=3382824>] or [<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3382824>>.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CASTELLS, Manuel. A era da informação: economia, sociedade e cultura. In: **A Sociedade em rede**. São Paulo: Paz e Terra, 2000. v. 1.

GARCIA, F.; SACHSIDA, A.; CARVALHO, AXY. Impacto da desoneração da folha de pagamentos sobre o emprego: novas vidências. **Texto para discussão**. IPEA. Brasília, janeiro de 2018. ISSN 1415-4765.

GASPARINO, J.H; COSTA, I.L. Robôs, mercado de trabalho e tributação: o que esperar da era da inteligência artificial?. Revista de Direito e Novas Tecnologias - **Thomson Reuters (Revista dos Tribunais Online)**, v. 9, 2020.

GENTIL, D.L et al. Outro olhar para o financiamento da previdência social no Brasil: a centralidade da formalização do trabalho, aumento de produtividade e gestão de receitas. **Revista de Economia Contemporânea**, p. 1-31.

ISONI, Ananda T. Renda básica universal: um debate necessário. In: TOSTES, Anjuli; MELO FILHO, Hugo (Org.). **Quarentena: reflexões sobre a pandemia e depois**. Bauru: Canal 6, 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang., MARINONI, L.G; MITIDIERO, D. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os Direitos Sociais como Direitos Fundamentais: contributo para um balanço aos vinte anos da Constituição Federal de 1988. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 20, p. 163-206, 1988.

SOARES, S; BLOCH. C. Impactos distributivos do financiamento dos regimes previdenciários no Brasil. **Texto para discussão**. IPEA, janeiro de 2020.

10. OS TRIBUTOS EXTRAFISCAIS NA ERA DO CONSUMISMO: REFLEXÕES SOBRE AS ALKOHOL, TOBACCO E JUNK FOOD TAXES



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-10>

Augusto Franke Dahinten¹

Resumo

O presente artigo tem como objetivo examinar os tributos em sua dimensão extrafiscal e o seu papel na era do consumismo. Com este objetivo, o texto inicia comentando o fenômeno do consumismo, também denominado de sociedade de consumo, fruto das transformações econômicas e sociais decorrentes especialmente da 2ª Revolução Industrial. Na sequência, são examinados os tributos e a sua importância enquanto ferramenta de intervenção e de política econômica e social para, na última parte, avaliar a tributação aplicada com dimensão extrafiscal junto aos produtos considerados de consumo prejudicial, como o álcool, o tabaco, as bebidas açucaradas e os alimentos não saudáveis.

Palavras-Chave: Tributação Extrasical. Política Econômica. Consumismo. Sociedade de Consumo. Impostos Indiretos.

1 INTRODUÇÃO

A sociedade contemporânea vive situação peculiar no que diz com o “consumismo”. Mais do que nunca e, sobretudo, por força das mídias publicitárias, do mercado e da sociedade como um todo, as pessoas são fortemente estimuladas a adquirir bens e mercadorias de toda sorte e a todo momento. Este estímulo é tamanho que a prática de consumir passou a ditar estilos de vida e a servir de referência para a felicidade e para o sucesso das pessoas. Chegou, inclusive, a ser reputada como um requisito necessário à concretização da dignidade humana. Estas

¹ Doutorando e Mestre em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito Internacional Público e Privado pela UFRGS. Especialista em Direito Ambiental Nacional e Internacional UFRGS. Possui MBA em Direito Empresarial com ênfase em Direito Tributário pelo Instituto de Desenvolvimento Cultural - IDC. Advogado.

afirmações servem, em síntese, para ilustrar o momento pelo qual o contexto social contemporâneo perpassa: sociedade de consumo.

Ganha importância, nesse contexto, a utilização de tributos com finalidade extrafiscal, como forma de não só tornar mais simples a aquisição de produtos considerados como essenciais, mas também, e principalmente, dificultar e/ou inibir o acesso de produtos considerados prejudiciais, tóxicos e/ou não saudáveis. O presente texto objetiva examinar, ainda que de maneira bastante embrionária, esse assunto, com foco na importância dos tributos como ferramenta a inibir o consumo de produtos considerados prejudiciais, como o das bebidas alcoólicas, bebidas adoçadas, alimentos prejudiciais e o tabaco, tanto no Brasil como em outras partes do globo.

2 O FENÔMENO DO CONSUMISMO DECORRENTE DA 2ª REVOLUÇÃO INDUSTRIAL

O fenômeno da *sociedade de consumo* - também referido como *consumismo* - pode ser atribuído às transformações verificadas em função da 2ª Revolução Industrial (implemento da energia elétrica), do qual resultou o desenvolvimento das formas de produção e de comercialização. Disso decorreu, naturalmente, a superabundância de oferta de produtos, de crédito e, principalmente, de estímulos para se consumir. Foi também como resultado dessa realidade que surgiram as relações massificadas, das quais se originaram inúmeros acontecimentos importantes para as ciências jurídicas, incluindo, por exemplo, as preocupações com os direitos e os interesses dos consumidores.

No ambiente da sociedade de consumo, os fabricantes, produtos e comerciantes - diferentemente do que ocorria até então, quando os vínculos entre mercado e clientes era mais pessoal e mais subjetivo - deixaram de se preocupar com os interesses do consumidor. Os mecanismos de produção não mais se dirigiam ao cidadão isoladamente considerado, passando a serem direcionados a grandes grupos de consumidores².

² BESSA, Leonardo Roscoe. **O Consumidor e Seus Direitos**: ao alcance de todos. 2. ed. Brasília: Brasília Jurídica, 2004. p. 26.

Implementado esse cenário e estabelecida a sociedade de massa, o ato de *consumir* deixou de ser praticado apenas por *necessidade*, passando a integrar a *racionalidade humana*. De tão intensa, passou-se a questionar se o homem consome para viver, ou se, ao contrário, o homem vive para consumir. O consumo efetivamente verdadeiramente “[...] passou a ser uma obrigatoriedade e uma função do cidadão [...], sob pena de desumanização do sujeito [...]”³.

Consumir, enfim, passou a ser elemento integrante da vida dos seres humanos. Considerando que, muitas vezes, o consumo de determinados produtos e bens pode ser prejudicial à saúde dos cidadãos - e que isso implica custos sociais que refletem em toda a sociedade e, portanto, também no Estado - é razoável presumir que o Poder Público - a quem interessa, pelo menos em parte, a manutenção dessa realidade, visto que, além de alicerçada do princípio constitucional da livre iniciativa, é sabidamente importante para a economia - assuma alguma responsabilidade frente a esse fenômeno. Uma forma através da qual isso ocorre - ou pode ocorrer - é por meio de tributos, notadamente em sua dimensão extrafiscal.

3 OS TRIBUTOS COMO FERRAMENTA DE INTERVENÇÃO E DE POLÍTICAS ECONÔMICAS E SOCIAIS

É absolutamente incontroverso que a principal finalidade dos tributos é a arrecadação, isto é, a obtenção de recursos para os cofres públicos, de forma a proporcionar, ao Estado, meios para financiar e sustentar a sua estrutura, bem como, e principalmente, desempenhar as suas finalidade, como o fornecimento de serviços públicos. Isso, aliás, é o que defende a teoria clássica, de acordo com a qual os tributos teriam essa finalidade, e apenas ela.

No entanto, sabe-se que os tributos historicamente desempenharam, também, outras finalidades, agindo como ferramenta de intervenção do Estado na economia. Quando tributos são utilizados nesse formato, por força de algum

³ PEREIRA, Mioranza Koppe Pereira; BOSSARDI, Rafaela Beal. Relações de Consumo ou o Consumo de Relações: as relações afetivas na contemporaneidade. In: PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; HORN, Luiz Fernando Del Rio (orgs.) **Relações de Consumo**: humanismo. Caxias do Sul: Educs, 2011. p. 107.

interesse social, econômica, social, cultural ou até mesmo ambiental - estimulando, por exemplo, determinado setor ou atividade econômica (ou o inverso) - fala-se em *tributação extrafiscal*⁴. A natureza extrafiscal dos tributos, vale frisar, não é determinada pela destinação do recurso, mas sim pela finalidade constitucional que a subjaz⁵.

Paulo Caliendo⁶, a esse respeito, relaciona a finalidade extrafiscal da tributação às noções funções do Estado com a promoção dos direitos fundamentais prestacionais (como a educação, a saúde, a moradia e o meio ambiente equilibrado), no sentido de que os tributos são utilizados, também, com a finalidade de induzir comportamentos virtuosos e desestimular comportamentos indevidos⁷.

Na realidade brasileira, são diversos os exemplos que refletem tributos utilizados nessa dimensão, como, por exemplo, quando o Imposto Territorial Rural é aplicado de maneira mais onerosa em imóveis inexplorados ou de baixa produtividade; quando se permite que se abata, na declaração Imposto de Renda, valores gastos em determinadas atividades, ou quando determinadas atividades ambientalmente amigáveis têm a sua carga tributária desonerada.

Outro exemplo de aplicação de tributação em sua dimensão extrafiscal se dá quando, por meio dos princípios da seletividade e essencialidade⁸, utilizam-se tributos de maneira mais onerosa em produtos considerados prejudiciais ou desaconselhados e, ao inverso, de maneira mais branda em produtos considerados básicos ou essenciais à sobrevivência. Falar em seletividade e essencialidade, pelo

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 320/321.

⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 350.

⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 348.

⁷ Ainda quanto à Extrafiscalidade, Paulo Caliendo ensina: "O termo, contudo, ganhou força e expressão assumindo ares de onipresença, ou seja, tornou-se um conceito ampliado, inchado, citado como presente em praticamente cada canto onde houvesse uma política pública social ou econômica sendo aplicada, especialmente no setor ambiental. Essa superexposição do conceito em vez de fortalecê-lo o enfraqueceu, tornando-o ainda mais ambíguo, vago e incerto, de tal modo que esta ampliação semântica exagerada o tornou vazio, no entendimento correto de importantes doutrinadores. Ao tentar abarcar tudo, não significava nada [...]. Em nossa opinião, trata-se de um conceito tecnicamente relevante, constitucionalmente delimitado e econômica e socialmente benéfico, mas que exige uma reelaboração por parte da doutrina atual, para que a sua complexidade possa voltar a trazer benefícios à teoria jurídica". (CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 349).

⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 178.

menos no que tange ao direito tributários brasileiro, é falar em tributação que leva em consideração o grau de essencialidade do produto.

Na prática, significa tributar os produtos/bens de maneira diferenciada, proporcionalmente à sua essencialidade/superfluidade. A aplicação dos mencionados princípios, no âmbito da tributação brasileira, é compreensível e está em conformidade com o momento - de constitucionalismo, de valorização da pessoa humana e dos direitos sociais - pelo qual a ordem jurídica brasileira (e até mesmo mundial) passa, em que todo o ordenamento é quase que inteiramente voltado aos princípios e valores constitucionais, que incluem, entre outros, a dignidade da pessoa humana e a igualdade.

Embora a aplicação de tributos com essa finalidade conviva com controvérsias e polêmicas, é inquestionável a validade e a importância de se utilizar esses princípios quando da aplicação dos impostos em sua dimensão extrafiscal, sobretudo quando incidentes nos impostos sobre o consumo e quando há, por parte do Estado, legítimo interesse (e dever) no sentido de desestimular hábitos e práticas consumeristas prejudiciais⁹.

4 ALCOHOL, TOBACCO, SUGARY DRINK & JUNK FOOD TAXES

Não é inédita a idealização de utilização dos tributos como forma a prestigiar o consumo de bens essenciais e, de forma equivalente, inibir e desestimular o consumo de bens tidos como supérfluos ou, principalmente, de bens tidos como prejudiciais à saúde e à vida das pessoas. Essa constatação é tão verdadeira que há quem defenda, inclusive, a utilização de tributos de maneira ainda mais radical, de forma a efetivamente impedir - ou proibir - o consumo de bens considerados desaconselhados.

Essa prática não é novidade no Brasil, tampouco no mundo. Pelo contrário, há inúmeros indicativos no sentido de que a utilização de tributos com essa finalidade - frente a produtos como bebidas alcoólicas, bebidas adoçadas, alimentos

⁹ "O Estado deve regular esses produtos, e as ferramentas mais indicadas para isso são três: a) a tributação com efeitos extrafiscais, não apenas incidindo sobre a produção de produtos nocivos à saúde, mas também desonerando produtos saudáveis [...]" (PASQUALOTTO, Adalberto. **Valor e desvalor da livre iniciativa**. Civilistica.com. a.8. 2019).

gordurosos ou prejudiciais e tabaco - é altamente defendida e estimulada em diversas localidades do planeta, havendo, inclusive, registro de efeitos positivos decorrentes dessa prática.

Vide, nesse sentido, as seguintes passagens extraídas de portais norte-americanos dedicados a esse assunto: *A sufficiently large tax increase will raise tobacco product prices, making them less affordable, and driving down tobacco initiation and consumption*"¹⁰. Ainda:

*Increasing taxes on cigarettes is a win-win proposition: significantly increasing cigarette taxes results in fewer kids starting to smoke, and in more adults quitting while at the same time providing substantial revenue to fund important health, as well as tobacco prevention programs*¹¹.

No mesmo norte: *“Every state and the federal government can achieve significant health and revenue gains by further increasing tobacco taxes. Governments can raise even more revenue - and reduce all tobacco use - by increasing taxes”*¹².

O mesmo pode-se dizer com relação ao Brasil. No mínimo no que tange ao IPI - cuja aplicação, segundo a Constituição Federal de 1988, deve se dar seletividade em função da essencialidade dos produtos - o que se constata é que, de fato, a taxa dos produtos leva em consideração a sua natureza/qualidade. De acordo com a Tabela (TIPI) atualmente vigente, a grande maioria dos produtos do gênero alimentício, como leites e derivados, farinhas, derivados do trigo, café, cereais, frutas e vegetais são tributados à alíquota zero ou sequer tributados. Situação inversa ocorre, por exemplo, com bebidas alcóolicas, cuja alíquota flutua entre 10% e 30%. O mesmo pode-se dizer com relação aos refrigerantes, doces, chocolates e assemelhados, os quais são todos tributados. E quanto ao tabaco, dependendo do produto, o IPI é aplicado com alíquota de até 300%.

¹⁰ Disponível em: <<https://tobaccoatlas.org/topic/taxes/>>. Acesso em 17/03.2021.

¹¹ Disponível em: <<https://www.lung.org/policy-advocacy/tobacco/tobacco-taxes> >. Acesso em 17/03/2021.

¹² Disponível em: <<https://www.tobaccofreekids.org/what-we-do/us/state-tobacco-taxes>>. Acesso em 17/03/2021.

Tanto no Brasil e no mundo, portanto, os tributos sobre o consumo são utilizados de maneira a considerar a essencialidade ou não dos produtos, o que revela a legítima preocupação do Estado em utilizar essa importante ferramenta de maneira justa e atenta aos princípios constitucionais e de forma a revesti-la de caráter de instrumento de intervenção e de política social.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

É certo que, atualmente, vive-se na era do consumismo, onde todos os cidadãos são constantemente impulsionados e estimulados a adquirir bens e produtos de toda sorte no mercado de consumo. Considerando que essa realidade é potencialmente causadora de problemas sociais, como doenças que podem decorrer do consumo de alimentos prejudiciais à saúde, é razoável presumir que cabe ao Estado assumir alguma responsabilidade no sentido de controlar determinadas espécies de consumos.

Ganha importância, nesse raciocínio, a utilização, por parte do Poder Público, de impostos em sua dimensão extrafiscal, isto é, quando utilizados com finalidade que ultrapassa a mera arrecadação e mira, essencialmente, outros interesses econômicos e sociais legitimamente perseguidos pelo Estado. A utilização de tributos sobre o consumo, por meio dos princípios da seletividade e essencialidade, no sentido de desonerar produtos essenciais e, ao mesmo tempo, onerar produtos considerados prejudiciais, é um típico exemplo de tributação extrafiscal.

A aplicação de impostos com a finalidade de desestimular ou dificultar a aquisição de bens e produtos considerados prejudiciais à saúde - como bebidas alcoólicas, bebidas adoçadas, alimentos ricos em gordura ou em açúcar e o próprio tabaco e seus derivados - tem se mostrado uma prática amplamente adotada em diversos locais do planeta, inclusive no Brasil. A utilização de tributos nessa modalidade, sobre esses produtos, tem se mostrado amplamente vantajosa aos Estados, pois não apenas aumenta a arrecadação (por meio de alíquotas maiores), como também contribui para melhores índices da saúde da população, além de ser uma ferramenta de política normalmente bem aceita pela sociedade.

Há inúmeras pesquisas decorrentes de todos os cantos do globo que atestam a validade de se utilizar tributos com essa finalidade, havendo concretos resultados no sentido de que políticos de preços e de tributação diferenciada, nesses casos, implica redução do consumo. Se essa redução, no entanto, é suficiente, ainda não é possível saber.

Por fim, não se pode negar que a realidade mundial - em que já se fala da 4ª Revolução Industrial, marcada pela inteligência artificial e pela hiperconectividade - já vem sofrendo novas modificações que podem impactar no estudo dessa matéria. Em um ambiente em que as chamadas economias compartilhadas (*shared economies*) ganham mais e mais espaço (vide a supervalência, por exemplo, da Uber, da Airbnb, da Netflix, entre outras, em detrimento dos então tradicionais agentes do mercado) e no qual as pessoas deixam de se preocupar com a propriedade dos bens/produtos (economia circulante) e onde a aquisição de bens ganha novos contornos, é natural que a validade da tributação extrafiscal como ferramenta de política social deixe de ter tanta relevância.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, João Batista de. **Manual de Direito do Consumidor**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BOFF, Salete Oro; BORTOLANZA, Guilherme. As relações de consumo e o amparo principiológico: análise a partir do sistema constitucional contemporâneo. In: PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; HORN, Luiz Fernando Del Rio (Orgs.). **Relações de Consumo: humanismo**. Caxias do Sul: Educs, 2011. p. 257/271.

BRUM, Alajuiara dos Reis. Era Digital: a importância da reflexão no processo educacional. In: GAGLIETTI, Mauro; COSTA, Thaise Nara Graziottin; CASAGRANDE, Aline (Orgs.). **O Novo no Direito**. Ijuí: Unijuí, 2014. p. 543/566.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CANAZARO, Fábio. **A Essencialidade Tributária: Norma de Promoção da Igualdade nos Impostos sobre o Consumo**. 2012. 169f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COSTA, Rafael Santiago. Tributação Extrafiscal: necessidade de análise dos objetivos e resultados efetivos. **Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, n. 37, p. 193-210, jan./fev. 2009.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. **A Essencialidade como Princípio Constitucional à Tributação**: sua aplicação pela seletividade. 2008. 140f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2008.

GOMES, Daniela Vasconcellos. A sociedade de consumo e a atual desvalorização do consumidor como ser humano. In: PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; HORN, Luiz Fernando Del Rio (Orgs.). **Relações de Consumo**: humanismo. Caxias do Sul: Educus, 2011. p. 129/151.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

KOOPMAN, Christopher; MITCHELL, Matthew; THIERER, Adam. The Sharing Economy and Consumer Protection Regulation: The Case For Policy Change. **Business, Entrepreneurship, & The Law**, v. 8, Pepperdine University.

MACHADO, Hugo Brito. Serviços Públicos e Tributação. In: TORRES, Heleno Taveira (Coord.). **Serviços Públicos e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 268/297.

MARQUES, Alessandra Garcia. Inovação e Direitos Fundamentais: o Impacto do Aplicativo Uber no Mercado Consumidor Brasileiro. **Revista de Direito do Consumidor**, v. 107, p. 59-97, set./out. 2016.

McKENDRICK, Neil. The Consumer Revolution of Eighteenth-Century England. In: McKENDRICK, Neil; BREWER, John; PLUMB, J. H. (Eds.). **The Commercialization of Eighteenth Century England**. Bloomington: Indiana University Press, 1982.

PASQUALOTTO, Adalberto. Valor e desvalor da livre iniciativa. **Civilistica.com.**, ano 8, 2019.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008.

PEREIRA, Mioranza Koppe Pereira; BOSSARDI, Rafaela Beal. Relações de Consumo ou o Consumo de Relações: as relações afetivas na contemporaneidade. In:

PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; HORN, Luiz Fernando Del Rio (Orgs.). **Relações de Consumo**: humanismo. Caxias do Sul: Educs, 2011. p. 105/128.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Dagoberto Machado dos; OLIVEIRA, Gabriela de. As diversas fases do humanismo no consumo. In: PEREIRA, Agostinho Oli Koppe; HORN, Luiz Fernando Del Rio (Orgs.). **Relações de Consumo**: humanismo. Caxias do Sul: Educs, 2011. p. 153/167.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. São Paulo: Edipro, 2016.

TAXING 'unhealthy' foods won't reduce obesity. **Canadian Student Review**, Fraserinstitute: 2013. p. 9/13.

VASQUES, Sérgio. **Origem e Finalidades dos Impostos Especiais de Consumo**. Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, set./out. 2005. p. 49/98.

11. POLÍTICA TRIBUTÁRIA E DESAFIOS DA PROTEÇÃO DE DADOS NA INDÚSTRIA 4.0¹



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-11>

Susana Sbrogio'Galia²

Resumo

A transformação digital fomentou a Indústria 4.0 e converteu dados pessoais em patrimônio multidimensional do indivíduo. Contudo, os efeitos das normas protetivas quanto ao tratamento de dados pessoais repercutirão de forma diferenciada nos variados ramos do Direito, notadamente naquilo que distingue o Direito Público do Direito Privado. Ciente desta nova realidade, este estudo analisa a política fiscal de tratamento de dados dos contribuintes, amparada no Direito Tributário e em normas protetivas de dados pessoais, com a finalidade de garantir a efetividade dos direitos fundamentais.

Palavras-chave: Indústria 4.0. Política tributária. Proteção de dados pessoais. Direitos fundamentais.

1 INTRODUÇÃO: DELIMITAÇÃO DO ESTUDO A PARTIR DO INFLUXO DA MUDANÇA NO SETOR PÚBLICO E PRIVADO

A velocidade das mudanças produzidas pela transformação digital no contexto da indústria 4.0 - ou "Quarta Revolução Industrial" - desafia não somente a capacidade de adaptação do setor privado, no intento de conferir maior eficiência e produtividade, mas, da mesma forma, impõe ao poder público acompanhar e responder pelas demandas advindas dos desdobramentos econômicos, políticos e

¹ O presente artigo foi elaborado a partir de estudo realizado na disciplina de Tributação, Desenvolvimento e Tecnologia, no Curso de Doutorado em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), ministrada pelo Professor Doutor Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira, a quem agradeço as valiosas contribuições.

² Juíza Federal, Mestre e Doutoranda do programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), integrante da Turma Nacional de Uniformização (TNU) para o biênio 2020-2022. <http://lattes.cnpq.br/4784102934177155>

sociais, levados a efeito pela incorporação das abruptas e radicais transformações tecnológicas para automação e compartilhamento de dados.

Novas tecnologias que permitem agregar valor aos consumidores e aumentar a produtividade exigem adequação da política fiscal com o intuito de proporcionar o desenvolvimento econômico sustentável e o bem-estar social. Cumpre ao Estado figurar como agente de transformação social por meio da governança digital. E a relevância de ações transparentes e responsivas implica a preparação para a nova configuração que se instaura com esta dinâmica de inovação.

Um dos pilares estruturais do novo modelo econômico nascido com a indústria 4.0 é o compartilhamento de dados. A computação em nuvem possibilita que serviços internos e intraorganizacionais sejam oferecidos e utilizados pelos participantes da cadeia de valor. A seu turno, o sistema de Big Data Analytics identifica tendências e padrões, fornecendo correlações e outras informações úteis, inseridas em grande quantidade de dados armazenados, caracterizados pelo volume, velocidade e variedade de configuração.

O impacto destas mudanças tecnológicas fomentou políticas públicas em distintos níveis de proteção no âmbito dos direitos fundamentais de liberdade, privacidade e livre desenvolvimento da personalidade, no que concerne ao tratamento de dados pessoais.

Influenciada pelas iniciativas globais, a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.709/2018 - doravante LGPD), inspirou-se no Regulamento Geral de proteção de dados da União Europeia, que disciplinou a forma de coleta, armazenamento e compartilhamento de informações pessoais para impor a observância de *standards* de adequação, necessidade, proporcionalidade, transparência, segurança e vinculação à finalidade, ao legítimo interesse e aos parâmetros previamente fixados em lei, além do consentimento do titular dos dados para que seja possível seu efetivo tratamento. Assim, a LGPD normatiza o tratamento de dados pessoais de cidadãos brasileiros, dentro e fora do território nacional, com escopo à proteção jusfundamental.

Não obstante a transformação digital tenha convertido dados pessoais em patrimônio multidimensional do indivíduo, agregando direitos e valor a um só tempo na sua esfera íntima, como em diferentes setores da sociedade, os efeitos das

normas protetivas quanto ao tratamento de dados pessoais repercutirão de forma diferenciada nos variados ramos do Direito, notadamente naquilo que distingue o Direito Público do Direito Privado. Ciente desta nova realidade, este estudo se ocupa de analisar a política tributária de tratamento de dados dos contribuintes, amparada no Direito Tributário e em normas protetivas de tratamento de dados pessoais.

2 TRANSFORMAÇÃO DIGITAL: INDÚSTRIA 4.0 E POLÍTICAS PÚBLICAS

A história da humanidade tem seu início mediado pela comunicação. A linguagem permitiu fluir o trânsito de informações e compor estruturas sociais, das mais simples às complexas, quando os dados do conhecimento passaram a ser facilmente acessados, transmitidos e acumulados³. Não por outro motivo, o manejo da informação encontra-se na gênese do desenvolvimento dos grupos sociais. E o que chamamos hoje de sociedade da informação consiste em nada mais do que o resultado contemporâneo de um longo processo histórico-cultural. Para além de reconhecer nesta configuração a afirmação das estruturas de institucionalização e organização do poder estatal, tal constatação adquire relevância ao ensejar, concomitantemente, a criação de um espaço comum, em que as instituições, as individualidades e o coletivo possam se encontrar.

Estes parâmetros transpõem-se à conjuntura atual, marcada pelo influxo da transformação digital operada em todos os setores da sociedade. Resultado da incorporação da tecnologia digital para solução das mais variadas questões e atendimento das necessidades sociais, a inovação no setor produtivo provocou mudanças procedurais em todos os segmentos da sociedade. E, impulsionada pela expansão da utilização da rede mundial de computadores (*World Wide Web*), a transformação digital impactou sobremaneira o setor privado, alterando o mercado de trabalho, a comunicação global, a ciência, as artes e a economia em geral, aperfeiçoando processos operacionais e mercantis⁴. O setor público, por sua vez, viu-se impelido a acompanhar a intensidade destas mudanças, orientando políticas

³ Sobre o tema vide: HARARI, Yuval Noah. **Sapiens** – Uma breve história da humanidade. Tradução Janaína Marcoantonio. Porto Alegre, RS: L &PM, 2018.

⁴ SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial** [livro eletrônico]. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2019.

públicas para atendimento das necessidades sociais e fomento à integração das nações com vista ao desenvolvimento comunitário.

No setor privado, identifica-se o fenômeno disruptivo da Indústria 4.0 ou Quarta Revolução Industrial⁵. Marcada pela revolução digital, caracteriza-se por uma internet mais ubíqua e móvel, sensores menores, mais poderosos e mais acessíveis. Igualmente, destacam-se mecanismos de inteligência artificial e aprendizado de máquina. As tecnologias digitais já utilizadas na “Terceira Revolução Industrial” – a saber: computadores, softwares e redes – tornam-se mais sofisticadas e integradas na Indústria 4.0, transformando a sociedade e a economia global⁶. Extrai-se disso padrão que explicita a irradiação de uma maior conectividade entre os setores da sociedade e, na esfera das nações, inclina-se em prol da descoberta de potenciais metas compartilhadas.

Este novo cenário ostenta tecnologias que possibilitam as mais diversificadas formas de automação (sistemas ciber-físicos: monitoramento de processos físicos e descentralização da tomada de decisão), simulações, conectividade e troca de dados, abrangendo conceitos como internet das coisas e computação em nuvem. O emprego destas ferramentas permite fomentar o processo produtivo, aumentando a eficiência dos sistemas de produção. Da mesma maneira, agregam maior valor ao mercado consumidor por meio de automação, análise e troca de dados.

Dentre os conceitos tecnológicos utilizados na Indústria 4.0, irão interessar ao objetivo deste estudo a ferramenta de Big Data Analytics, designando o recurso à utilização de software para descobrir tendências, padrões, correlações ou outras informações úteis em gigantescos armazenamentos de dados, que trafegam com grande velocidade e apresentam-se com variedade de configuração. Este mecanismo recorre à Inteligência Artificial (doravante IA), cujos sistemas reproduzem processos intelectuais similares aos dos seres humanos, como a predisposição de raciocinar, encontrar significados, generalizar ou aprender com as informações

⁵ Segundo SCHWAB, o termo “indústria 4.0” foi cunhado em 2011 na feira de Hanover, para descrever como as tecnologias digitais, aproximadamente a partir da virada do século, passam a revolucionar as cadeias globais de valor (Ibidem, posição 237).

⁶ Ibidem, posição 225.

coletadas de experiências passadas⁷.

No setor público, os ventos da mudança trazem consigo iniciativas voltadas à implementação de ações estratégicas, previstas nas grandes agendas internacionais, destacando-se, como um todo, o Objetivo 9, dos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODSs) da Agenda 2030 das Nações Unidas, e em especial a meta 9c, que consiste em “[...] Aumentar significativamente o acesso às tecnologias de informação e comunicação e se empenhar para procurar ao máximo oferecer acesso universal e a preços acessíveis à internet nos países menos desenvolvidos, até 2022”. E, especificamente traduzindo-se em políticas públicas, a transformação digital deve tornar mais eficiente a administração e transparentes os dados públicos.

A par disso, o Brasil instituiu, em março de 2018, documento institucional denominado Estratégia Brasileira para Transformação Digital (E-Digital), visando a promover, mediante emprego de políticas públicas, a transformação digital em dois eixos: 1) transformação digital do governo (administração pública) e da sociedade; e 2) transformação digital da economia⁸.

Para além do enfoque em inovação e utilização de novas tecnologias, a metodologia da E-Digital abrange, no que importa a este estudo, *standard* de confiança e segurança no ambiente digital, o que se insere no âmbito da *Accountability*.

Tem-se na *Accountability*⁹ um novo paradigma para a atividade regulatória nos diversos níveis de deliberação. Por esta via, setores do próprio Estado apuram

⁷ Sobre Big Data Analytics e Inteligência Artificial na Indústria 4.0, ver Klaus Schwab (2019, posições 2419 a 2483 e 2341 a 2379).

⁸ Disponível em: <https://www.gov.br/mcti/pt-br/centrais-de-conteudo/comunicados-mcti/estrategia-digital-brasileira/estrategiadigital.pdf> Acesso em: 13/04/2021.

⁹ O termo “Accountability” não encontra tradução precisa do idioma inglês para o português. Traduzido por “prestação de contas” ou “responsividade” não alcança todos os espectros da multidimensionalidade nele contida. Representa-se aqui a ideia de controle recíproco entre os Poderes do Estado (Accountability horizontal) e prestação de contas e vinculação entre representantes e representados (Accountability vertical), pela expressão “responsabilidade ética”. (MIGUEL, Luís Felipe. **Impasses da accountability: dilemas e alternativas da representação política**. Revista de Sociologia e Política, Curitiba, n. 25, nov. 2005. Disponível em <https://doi.org/10.1590/S0104-44782005000200004>. Acesso em 08 de maio de 2020). Ainda sobre a definição de Accountability, em sua acepção horizontal e vertical, destaca-se a obra *The Self-restraining State: Power and Accountability in New Democracies*, editado por Andreas Schedler, Larry Jay Diamond, Marc F. Plattner (Boulder, Colo.: Lynne Rienner Publishers, Inc., 1999).

as consequências e os resultados colhidos da atuação dos representantes do povo ou agentes da administração, confirmando a respectiva atuação ou responsabilizando-os. Assim também, faz-se possível conferir se as instituições administrativas comprovam atingir seus objetivos sem desvios ou prejuízos para o bem público.

Accountability é a expressão ética do Estado democrático. E a ética, em se tomando a análise fenomenológica do *ethos*, ostenta natureza reflexiva, havida na inter-relação entre o agir ético individual (aspecto subjetivo da *praxis*) e o *ethos*¹⁰ (aspecto objetivo e universal contido na tradição histórico-cultural). Esta inter-relação opera-se no âmbito individual interno do agente ético, chamando-o à responsabilidade da ação racional. Tal desperta no indivíduo o dever de realização do *ethos*-objetivo, inserido na tradição histórico-cultural, a despeito do influxo emocional e de todos os seus interesses particulares. Isso porque a outra faceta do dever ético condiz com a essência do vínculo de que se origina, qual seja, o reconhecimento pelo agente ético de que sua ação dirige-se para a consecução de valores éticos, em um primeiro momento, entendidos como realização do "bem", fazendo nascer a consciência moral.

Este fundamento ético, indissociável das múltiplas dimensões do bem-estar, conflui para concretizar a representatividade democrática, ainda que com base em "standard" majoritário, uma vez que supera a noção de suposto consenso ficcional, para assumir a acepção de senso comum, construído na permanente interação dialética e dialógica. É quando se tem presente que a soma das ordens de preferências individuais não tem a aptidão de gerar uma ordem de preferências coletiva¹¹, mas a representatividade, amparada em valores universais, externa o senso comum. Por outro lado, a responsabilidade ética do Estado (*accountability*),

¹⁰ Corresponde à transliteração de dois termos gregos: *ēthos* (ἦθος – com o sinal gráfico eta inicial) e *ethos* (ἔθος – com o sinal gráfico épsilon inicial). O primeiro termo – *ēthos* – refere-se ao conjunto normativo dos padrões de conduta de determinado grupo social; enquanto o segundo – *ethos* – designa a constância do comportamento do indivíduo em referência e relação de implicação com o *ethos*-costume, segundo Henrique C. Lima Vaz (Escritos de Filosofia IV: introdução à ética filosófica, 1. 7ª. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2015, p. 15).

¹¹ Sobre o tema, têm-se estudos acerca do Teorema da Impossibilidade de Kenneth J. Arrow (in *A Difficulty in the Concept of Social Welfare*. Kenneth J. Arrow. *The Journal of Political Economy*, Vol. 58, No. 4. (Aug., 1950), pp. 328-346. Stable URL: <http://links.jstor.org/sici?sici=0022-3808%28195008%2958%3A4%3C328%3AADITCO%3E2.0.CO%3B2-R>).

ao refletir o próprio conteúdo dual do *ethos* (subjetivo e universal), e, por isso, dialógico (inter-relação entre o *ethos* individual: contexto individual; e universal: valores da tradição histórico-cultural), permite que se reafirme o senso comum. Senso comum agora não mais esvaecido em uma nebulosa equivalência a modelos pouco representativos, porém advindo de um processo deliberativo dialógico, centrado em uma base comum – ponto de convergência - que possibilite a exposição de ideias e a reflexão crítica, abrindo espaço para alterar perspectivas e, assim também, intervir na disposição dos partícipes com relação ao objeto da deliberação¹².

Por conseguinte, uma teoria regulatória amparada em bases éticas possui esteio na representatividade política legitimada pela inter-relação entre representantes e representados, dentro dos parâmetros previstos na Constituição. Em especial, mediante observância dos limites de restrição aos direitos fundamentais, a atividade regulatória, sob esta formatação, valora benefícios, custos e externalidades, tendo em vista as relevantes diretrizes de consecução¹³. Estes propósitos permitirão a hierarquização axiológica em concreto, nos moldes da interpretação tópico-sistemática e da argumentação geral e jurídica.

A aferição em concreto atenta para a transformação do Estado-administração diante do dinamismo imprimido pela transformação digital do setor econômico, exigindo a aplicação de princípios de gestão privada agora também à esfera pública, com ênfase na consecução de metas e na obtenção de resultados. Contudo, colateralmente, essa força motriz faz aflorar movimento tendente ao resgate dos valores do Estado democrático, na acepção de Urbinati, no que concerne à

¹² URBINATI, Nadia. Representação como advocacy: um estudo sobre deliberação democrática. **Revista Política & Sociedade**, v. 9, n. 16, p. 51-88, abr. 2010. p. 86.

¹³ Na lição de Juarez Freitas: “[...] a diretriz da sustentabilidade conduz à necessidade de reconfiguração do tema da regulação, na presente hipótese, com ênfase em: a) reduzir assimetrias, assumido a incorporação do dado axiológico; b) observar o princípio da máxima transparência, afastando obscuridades do processo regulatório e fomentando a participação social; c) observar o dever de motivação, explicando-se o contexto de deliberação, com maior destaque quando ingressar na seara da restrição a direitos fundamentais; d) atuar de forma sistêmica, viabilizando parcerias e a autorregulação; e) atuar na solução de situações emergenciais, na mesma medida em que evita conflitos; f) assumir metas e contemplar os limites traçados pela Constituição; g) traçar contornos à ponderação dos tópicos a serem ponderados, com atenção à necessidade de prevenção e precaução, evitando que se subestimem ou superestimem riscos; h) concretizar o direito à administração pública eficaz e eficiente, e responsiva.” (FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**. 3 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016, pp. 233-243).

representatividade e ao “*negative power*”¹⁴. De um lado, tem-se o papel da sociedade na reafirmação contínua da representatividade democrática, mediante postura participativa pelas diferentes formas de controle das políticas públicas por parte dos representados, e, de outro, pela via da responsabilidade ética do Estado (*accountability*), externada, para além do dever de prestação de contas, igualmente na atuação estatal segundo padrões de moralidade, eficácia, eficiência e proporcionalidade.

Em assim sendo, a responsabilidade ética do Estado demonstra-se indissociável da estrutura do Estado democrático, comprometendo gestores públicos a responder por suas ações, decisões e omissões, posto que vinculados a princípios éticos e a normas jurídicas.

Guiado por princípios de gestão, responsabilidade, transparência, observância à ordem jurídica e aos valores sobre os quais a ordem histórico-cultural se encontra erigida, cumpre ao Estado-administração mais do que garantir a satisfação dos usuários de serviços públicos. Igualmente, cabe-lhe construir uma relação de confiança por meio de procedimentos transparentes, da *accountability*, e do diálogo democrático¹⁵, nos mencionados parâmetros de Urbinati. Neste cenário, a regulação remete à representatividade democrática legitimada pelo processo dialógico - em que razões explicativas confirmam maior transparência às medias adotadas -, pela participação da sociedade civil e pela responsabilidade do Estado quanto às consequências dos seus atos. E isto pode ser aferido em termos de responsabilidade ética do Estado e das suas instituições, traduzindo-se no agir transparente e responsivo, de prestar contas e responder por seus atos.

Desta sorte, a *accountability* ou responsabilidade ética do Estado submete a atividade regulatória a responder pela relação custo-benefício e pela composição

¹⁴ URBINATI, Nadia. **Representative Democracy**. Chicago: University of Chicago Press, 2006. p. 28-29.

¹⁵ Igualmente sobre *accountability*: Costa, Paulo Jorge Nogueira da (2012), O Tribunal de Contas e a Boa Governança Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal, Dissertação de Doutoramento, Coimbra, FDUC. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/21154/3/O%20Tribunal%20de%20Contas%20e%20a%20Boa%20Governan%C3%A7a.pdf> Acesso em 04/05/2021. Veja-se que *Accountability* pode ser compreendida no sentido de: prestar contas, informar, justificar atos de deliberação de agentes públicos à sociedade por meio de instituições incumbidas deste mister.

das externalidades, equacionando a distribuição de benefícios em termos de custo-eficácia, e não apenas por critérios quantitativos ou exclusivamente monetários¹⁶.

Em que pese a cláusula diretiva inserida no art. 20 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (doravante LINDB)¹⁷, apontando para a necessidade de considerar as consequências práticas das decisões emanadas das diferentes esferas do poder, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo encontra-se implícito em nossa Constituição, assumindo o papel de princípio geral integrador das normas jurídicas, segundo o art. 4º., da já referida Lei de Introdução. Demonstra-se, pois, que, no processo de ponderação, valores não são tópicos abstratos a justificar atos deliberativos. Ao contrário, o influxo axiológico opera em concreto, vinculando-se aos tópicos que serão sopesados com a finalidade de informar o ato decisório.

A *Accountability* vincula a administração pública e os representantes do povo à observância do programa ético-normativo contido na Constituição, por meio de controle de órgãos e instituições do próprio Estado. E, assim o fazendo, reafirma o compromisso democrático entre representantes e representados, de forma continuada, pela observância dos preceitos constitucionais¹⁸.

Diante destas ponderações, inicia-se etapa subsequente deste estudo, em que se apuram parâmetros de controle frente à atividade de tratamento de dados para fins fiscais, segundo o paradigma europeu e a legislação nacional.

3 TRIBUTAÇÃO E NOVAS TECNOLOGIAS NA INDÚSTRIA 4.0

A transformação digital impulsionada pela 4ª. Revolução Industrial impactou políticas fiscais, impelindo-as a contemplar tecnologias para tornar eficiente a arrecadação e coibir evasão e fraudes fiscais. Em 2006, a Receita Federal do Brasil colocou em operação o supercomputador T-Rex, fabricado pela IBM. Este

¹⁶ Sobre o influxo do dado axiológico no esquema da ponderação e desvios do consequencialismo centrado em parâmetros quantitativos, tem-se análise de Juarez Freitas (Teoria da regulação administrativa sustentável. RDA – Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 270, pp. 117-145, set./dez. 2015, pp. 121-128).

¹⁷ Decreto-Lei 4.657/42, com redação dada pela Lei 12.376/2010.

¹⁸ Sobre democracia continuada pela observância dos preceitos fundamentais da Constituição, tem-se Dominique Rousseau (O Direito Constitucional contínuo: instituições, garantias de direitos e utopias. Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD) 8(3): 261-271, setembro-dezembro 2016, Unisinos - doi: 10.4013/rechtd.2016.83.01).

equipamento, por meio de circuitos complexos, possui capacidade para cruzar informações com rapidez e precisão, envolvendo número de contribuintes equivalente ao do Brasil, dos Estados Unidos da América (EUA) e da Alemanha juntos¹⁹.

Para tanto, utiliza software que adota técnica de inteligência artificial (IA) para realizar combinação e análise de informações de contribuintes, identificando operações de baixo e alto risco para o fisco, o que importa em apurar se há ou não indícios de fraude. O sistema de IA utilizado tem a capacidade de assimilar o "comportamento" dos contribuintes para detectar irregularidades. A partir de informações de várias fontes – emprego da tecnologia de rede bayesiana em combinações com outras redes²⁰ –, o sistema examina vinculações de empresas com pessoas físicas e jurídicas, de modo a identificar, por meio da detecção de padrões, se o contribuinte realiza negócios simulados, negocia com empresas de fachada e/ou intermediários para fins fraudulentos.

Esse programa de computador faz parte do projeto Harpia, instituído em 2006, partindo de compromisso firmado entre o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior do Brasil com o Departamento de Comércio dos EUA, com o intuito de organizar uma base de dados estatísticos confiáveis para consulta informal de ambos os países, passando gradativamente a integrar e sistematizar as bases de dados da Receita, além de receber informações de outras fontes e compartilhar dados com diversas outras entidades públicas e privadas, em regime de parceria. Este intento, primeiramente focado na prevenção de atividades ilícitas e criminosas, inclusive contrabando de armas e entorpecentes, em esquema de cooperação internacional, em momento posterior passou a compor banco de dados, com o histórico fiscal de cada contribuinte.

¹⁹ Informações obtidas a partir das seguintes fontes: <https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2017/noticia/g1-visita-supercomputador-da-receita-que-analisa-declaracoes-do-ir-veja-video.ghtml>;

https://olhardigital.com.br/2019/02/17/noticias/os_supercomputadores_do_fisco_como_ferramentas_no_combate_a_sonegacao/ Acessos em: 14/04/2021.

²⁰ JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. 1º lugar. Inteligência artificial no sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina. In BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Administração Pública**: Prêmio de Criatividade e Inovação da RFB: 14º Prêmio RFB - 2015: coletânea de monografias premiadas. Brasília: SRF, 2016. p. 9-64. URI <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4622>.

A par disso, em 22 de janeiro de 2007, com o Decreto n^o 6.022, instituiu-se o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, em atendimento à emenda constitucional n^o 42, para desenvolvimento do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007/2010)²¹.

O sistema destina-se à integração dos fiscos com a padronização e compartilhamento das informações contábeis e fiscais, visando a racionalizar e uniformizar as obrigações acessórias para os contribuintes, mediante transmissão concentrada das obrigações acessórias de diferentes órgãos, de modo a conferir maior controle, rapidez e eficiência na apuração de evasão e sonegação fiscal, com recurso ao acesso célere às informações e ao cruzamento de dados.

Na mesma medida em que fomenta o ambiente de negócios para as empresas de todo o país, aumentando a competitividade e reduzindo o custo operacional com emprego da tecnologia para atendimento de obrigações fiscais acessórias, o sistema proporciona maior controle fiscal ao ente arrecadador diante da rapidez no acesso e incremento da qualidade das informações obtidas com a técnica de cruzamento de dados em parceria com órgãos públicos, conselhos de classe, associações e entidades civis, empresas privadas e instituições financeiras. Em suma, o SPED substitui a escrituração contábil em registros físicos ou digitalizados de forma segmentada em registros digitais por modelo de escrituração digital compartilhada com o fisco.

Necessário destacar que estes procedimentos estão sendo migrados gradativamente para a tecnologia de Blockchain, como forma de conferir maior transparência e segurança à utilização de Banco de Dados. Isso desde o final de 2018, quando a base de Cadastro de Pessoa Física (CPF) da Receita Federal começou a se valer da tecnologia de Blockchain, em virtude do respectivo potencial de transparência e segurança, mediante possibilidade de acompanhamento e rastreamento da cadeia lógica e proteção criptográfica das informações²².

²¹ SANTOS, Karina Ribeiro dos, WITT, Cleonice. A utilização de ferramentas de tecnologia da informação na prestação de serviços contábeis. **ÁGORA**: revista de divulgação científica, v. 16, n. 2(A), Número Especial: I Seminário Integrado de Pesquisa e Extensão Universitária. p. 242 – 263.

²² Fonte: <https://cio.com.br/gestao/por-seguranca-e-transparencia-receita-leva-base-de-cpf-para-blockchain/> Acesso em: 14/04/2021.

Aliado ao supercomputador T-Rex e ao sistema Harpia, funciona em sistema de “cluster”, o cérebro eletrônico denominado “Hal”, responsável pelo cruzamento de dados, registro de operações e mapeamento de fluxo de dinheiro, em busca de indícios de fraudes e outros delitos na área financeira. Tal possibilita a entidades como Ministério Público, Polícia Federal, Banco Central do Brasil e COAF (Conselho de Controle de Atividades Financeiras) comparar dados de contribuintes e responsáveis por transações financeiras.

As considerações precedentes demonstram que os dados pessoais se converteram em valioso insumo na Indústria 4.0, e que a política fiscal acompanhou paulatinamente a transição para o modelo econômico originado desta nova realidade tecnológica. Conseqüentemente, impende verificar os parâmetros de proteção para tratamento de dados pessoais na atividade fiscal.

4 TRATAMENTO DE DADOS COM FINALIDADE FISCAL

O Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados da União Europeia (RGPD / UE) 2016/679 (art. 4º, item 1) define dados pessoais como a informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável (titular dos dados), direta ou indiretamente, em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrônica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, econômica, cultural ou social, pertinentes a essa pessoa singular. Por sua vez, a noção de tratamento de dados é trazida no item 2 do mesmo artigo: uma operação ou um conjunto de operações efetuadas sobre dados pessoais ou sobre conjuntos de dados pessoais, por meios automatizados ou não automatizados, tais como o recolhimento, o registro, a organização, a estruturação, a conservação, a adaptação ou alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de disponibilização, a comparação ou interconexão, a limitação, o apagamento ou a destruição²³.

²³ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/X:32016R0679&from=PT> Acesso em: 14/04/2021.

Inspirada no Regulamento Europeu, a Lei Geral de Proteção de Dados (Lei 13.709/2018 - RGPD) conceitua dados pessoais, inclusive sensíveis e no que consista seu respectivo tratamento, em seu artigo 5º., incisos I, II e X, a saber: a) dado pessoal: informação relacionada a pessoa natural identificada ou identificável; b) dado pessoal sensível: dado pessoal sobre origem racial ou étnica, convicção religiosa, opinião política, filiação a sindicato ou a organização de caráter religioso, filosófico ou político, dado referente à saúde ou à vida sexual, dado genético ou biométrico, quando vinculado a uma pessoa natural; e tratamento: toda operação realizada com dados pessoais, como as que se referem a coleta, produção, recepção, classificação, utilização, acesso, reprodução, transmissão, distribuição, processamento, arquivamento, armazenamento, eliminação, avaliação ou controle da informação, modificação, comunicação, transferência, difusão ou extração.

Partindo-se da definição legal, os sistemas fiscais, nas operações antes mencionadas, procedem ao tratamento de dados pessoais ao se apropriarem de ferramentas provenientes da Indústria 4.0, tais como Big Data Analytics (Análítica de Big Data) e Data Mining (Mineração de Dados).

O mecanismo de Big Data Analytics explora grandes conjuntos de dados em relação aos quais os sistemas tradicionais são insuficientes para analisar, em virtude da volumosa quantidade, grande velocidade e variedade de configuração²⁴, com escopo à obtenção de determinadas informações²⁵.

Data Mining consiste no processo específico de exploração de dados à procura de padrões consistentes, como regras de associação ou sequências temporais, para detectar relacionamentos sistemáticos entre variáveis, identificando assim novos subconjuntos de dados. Por essa forma, a tecnologia da informação é empregada para descobrir regras, padrões e relacionamentos, identificar tendências-chave e fatores ocultos em grandes bancos de dados, para auxiliar na tomada de decisões sobre estratégias e vantagens na consecução de metas específicas.

²⁴ Com referência a dados estruturados e não estruturados.

²⁵ Sobre Análítica de Big Data e seu significado no âmbito da proteção de dados, ver: HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Big Data e Inteligência Artificial: Desafios para o Direito. Tradução dos Professores Doutores Gabrielle Bezerra Sales Sarlet e Carlos Alberto Molinaro. Revisão do Professor Doutor Ingo Wolfgang Sarlet. **Revista Estudos Institucionais**, v. 6, n. 2, p. 431-506, maio/ago. 2020. Doi: 10.21783/rei.v6i2.484

Importante mencionar que o método tradicional para transformar dados em informação dependia anteriormente de análise e interpretação manual, exigindo analistas familiarizados com dados e a respectiva forma de veiculação, atuando como interface entre usuários e produtos. Posteriormente, esta tarefa não se tornou mais viável financeira e procedimentalmente, diante da nova realidade tecnológica que abrange grande volume e variedade de dados complexos, trafegando em grande velocidade ao mesmo tempo em que apresentam variabilidade no curso do respectivo trânsito. Por isso, houve demanda pela automatização do processo²⁶.

Em um segundo momento, a utilização de Inteligência Artificial (IA) associada ao incremento de hardware potencializado por circuitos complexos tem ampliado de forma significativa a capacidade de análise de dados, no intento de:

[...] reproduzir digitalmente estruturas de decisão semelhantes às humanas, ou seja, de conceber um computador e, em particular, de o programar utilizando as chamadas redes neurais, de modo a poder trabalhar os problemas da forma mais independente possível e, se necessário, continuar a desenvolver os programas utilizados²⁷.

Esta operação decorre do procedimento de Data Mining ou Mineração de Dados, etapa que pode ser inserida no que se denomina “descoberta de conhecimento em base de dados” - *knowledge discovery in databases* (doravante KDD) -, técnica empregada para extrair informação de grandes massas de dados em tarefa que supera a capacidade humana²⁸.

A Mineração de Dados é etapa do processo de “descoberta de conhecimento em base de dados” e depende de técnicas de aprendizado de máquina, reconhecimento de padrões, e estatísticas para encontrar parâmetros de dados. Juntamente com a Mineração de Dados, demais etapas como preparação de dados, seleção de dados, limpeza de dados, incorporação de conhecimento prévio adequado

²⁶ LAROSE, D. T. *Discovering Knowledge in Data: An Introduction to Data Mining*. John Wiley and Sons. Inc., 2005, ix p.1. FAYYAD, Usama; PIATETSKY-SHAPIRO, Gregory; SMYTH, Padhraic. From data mining to knowledge discovery in databases. *AI magazine*, v. 17, n. 3, p. 37, 1996, p. 39.

²⁷ HOFFMANN-RIEM, 2020, p. 441.

²⁸ FAYYAD, 1996 e Piatetsky-Shapiro 1991: Piatetsky-Shapiro, G. 1991. Knowledge Discovery in Real Databases: A Report on the IJCAI-89 Workshop. *AI Magazine*, v. 11, n. 5, p. 68–70.

e a interpretação adequada dos resultados de mineração são essenciais para garantir que o conhecimento seja derivado dos dados. A relevância deste processo decorre da necessidade de superação da aplicação cega de métodos de Mineração de Dados (corretamente criticados como dragagem de dados na literatura estatística), que podem implicar atividade perigosa, facilmente levando à descoberta de coisas sem sentido e padrões inválidos²⁹.

A descoberta de conhecimento (KDD) exprime o processo geral para obtenção de informação útil a partir de uma quantidade crescente de dados. Inclui como os dados são armazenados e acessados, como algoritmos podem ser escalados para conjuntos de dados massivos e ainda funcionar de forma eficiente, como os resultados podem ser interpretados e visualizados, e no geral como a interação homem-máquina pode ser útil, modelada e com suporte. Deste modo, o processo de KDD pode ser visto como uma atividade multidisciplinar que engloba técnicas além do âmbito de qualquer disciplina particular, permitindo garantir maior consistência às informações obtidas. Cita-se o exemplo das redes neurais que, embora representem ferramenta poderosa de modelagem³⁰ de dados, demonstram-se de difícil compreensão em comparação com as árvores de decisão, possibilitando enfatizar as propriedades de dimensionamento e robustez dos algoritmos de modelagem para grandes conjuntos de dados³¹.

Considerando que os campos de pesquisa de IA relacionados visam à descoberta de leis empíricas de observação e experimentação, e modelagem causal para a inferência de modelos causais de dados, a descoberta de conhecimento a partir de dados é fundamentalmente um esforço estatístico, em que estatísticas fornecem linguagem e estrutura para quantificar a incerteza que resulta na atividade de dedução de padrões gerais mediante amostragem de dados³².

²⁹ Ibidem.

³⁰ Correspondem a técnicas que podem ser aplicadas, tais como a elaboração de técnicas exploratórias, a estimação de modelos confirmatórios ou a implementação de algoritmos, estritamente vinculadas aos objetivos propostos (sobre modelagem de dados vide LAROSE, Daniel T. *Discovering knowledge in data : an introduction to data mining* / Daniel T. Larose and Chantal D. Larose. Second edition. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2014).

³¹ FAYYAD, 1996.

³² FAYYAD, 1996.

A Mineração de Dados pode ser estruturada em seis fases, ou etapas, como as que compõem o chamado CRISP-DM (*Cross-Industry Standard Process of Data Mining*)³³, são elas: 1 – Compreensão do problema: conhecimento sobre o assunto e respectivos processos com escopo à definição dos objetivos da Mineração de Dados; 2 – Entendimento acerca dos dados: necessidade de descrição clara e objetiva dos dados envolvidos no processo, conferindo transparência às diversas fontes de obtenção e eventuais comportamentos de interdependência entre variáveis; 3 – Preparação dos dados: análises preliminares dos dados, com eventuais tratamentos sobre *outliers*³⁴ ou *missing values*³⁵, de modo que os métodos de Mineração de Dados conduzam a resultados consistentes³⁶; 4 – Fase de modelagem: configuração e aplicação de diversas técnicas para exploração de dados, estimação de modelos confirmatórios ou implementação de algoritmos, voltadas aos objetivos propostos; 5 – Avaliação dos resultados: a partir da delimitação do problema e elementos estatísticos, especialistas de dados testam e avaliam os modelos encontrados na etapa anterior, quanto à qualidade e eficácia para consecução dos objetivos propostos, antes de implantá-los para uso. Nesta etapa, perquire-se se alguma faceta importante do negócio ou problema de pesquisa não foi suficientemente aferida, chegando-se a uma decisão sobre o uso dos resultados da Mineração de Dados; 6 – Fase de Implantação: utilização dos resultados encontrados.

Outrossim, a Mineração de Dados envolve tarefas como Descrição, Estimativa, Predição, Classificação, *Clustering* e Associação para obtenção de informações relevantes³⁷.

³³ LAROSE, 2014.

³⁴ Dados que fogem do padrão idealizado e podem conduzir a resultados inconsistentes.

³⁵ Missing values ou Missing data cuida-se de conceito estatístico relacionado a falhas nos critérios de amostragem que podem conduzir ao enviesamento das estimativas.

³⁶ Envolve técnicas de agrupamento de variáveis e categorização segundo critérios específicos de acordo com os objetivos da análise.

³⁷ LAROSE, 2014, pp. 8-14: Considerando que a Mineração de Dados foca em encontrar maneiras de descrever padrões e tendências nos dados, descrições de padrões e tendências costumam sugerir possíveis explicações para esses mesmos padrões e tendências. Por isso, os modelos de Mineração de Dados devem ser transparentes na maior medida possível. Ou seja, os resultados do modelo de Mineração de Dados devem descrever padrões claros que são passíveis de intuitiva interpretação e explicação. No ponto, tem-se que alguns métodos de Mineração de Dados são mais adequados para uma interpretação transparente do que outros. A título de ilustração, as árvores de decisão fornecem uma visão intuitiva e explicação mais acessível quanto aos resultados obtidos. De outra forma, as

Constata-se, assim, ser possível a depuração de dados e o aprimoramento de técnicas de categorização e agrupamento de dados de forma a prevenir resultados enviesados, evidenciando-se procedimento que não dispensa a supervisão humana, como forma de garantir resultados consistentes e equitativos.

Transpostos estes parâmetros para procedimentos destinados à apuração de informações fiscais, tributação de rendimentos e prevenção de fraudes, a Receita Federal do Brasil emprega etapas de filtragem das informações fiscais, que inicia no próprio computador dos contribuintes, no programa que gera a Declaração de Rendimentos, mediante a checagem da veracidade e correção dos dados informados por estes³⁸.

Quando do envio da Declaração à Receita, checagens mais simples, amparadas em dados estruturados, são realizadas, consistindo no preenchimento válido de campos referentes a dados do contribuinte. Após, procede-se ao cruzamento de informações relativas a rendimentos, aluguéis, despesas médicas e previdência complementar, movimentações financeiras, além de informações sobre profissionais liberais, carnê leão e deduções fiscais. A inconsistência destas informações geraria estágios da denominada "malha fina", em que, conforme o caso e o apontamento do filtro, ocorrem verificações de maior complexidade mediante utilização de técnicas de IA e Mineração de Dados.

Segundo noticiado pelo próprio órgão, o sistema possui aptidão para comparar declarações de pessoas que moram em um mesmo bairro de uma cidade,

redes neurais são comparativamente dotadas de maior opacidade para leigos, devido à sua característica não linear e complexa. Na estimativa, projeta-se o valor da variável alvo com base em valores dos preditores (outros parâmetros ou variáveis de aferição). A seu turno, a predição realiza prognose a partir das variáveis informadas.

A classificação elenca uma variável de destino categórica (não numérica), em que o modelo de Mineração de Dados examina um grande conjunto de registros, cada qual contendo informações sobre a meta específica.

Clustering consiste no agrupamento de registros, observações ou casos em classes de objetos semelhantes, por meio de associações. Cluster representa uma coleção de registros semelhantes entre si, e diferente de registros em outros clusters. O agrupamento difere da classificação porque não há variável de destino para cluster. Não importa em classificação, estimativa ou predição (prognose) do valor de uma variável de destino. Em vez disso, os algoritmos de agrupamento segmentam todo o conjunto de dados em subgrupos ou clusters relativamente homogêneos.

A tarefa de associação busca descobrir regras para quantificar a relação entre dois ou mais atributos, sob a formatação "Se antecedente, então consequente", provida de embasamento (Tradução livre).

³⁸ Fonte: <https://g1.globo.com/economia/imposto-de-renda/2017/noticia/g1-visit.ghtml>. Acesso em 23/04/2021.

ou que exercem uma mesma profissão, com a finalidade de pesquisar dados discrepantes dentro de um mesmo agrupamento. Acaso a declaração fuja do padrão estimado, é retida na “malha fina”, havendo liberação depois de solvidas inconsistências e omissões.

Este processo adere às diretivas da E-digital para que, inicialmente identificada alguma irregularidade, haja autorregularização, traduzindo-se, em um primeiro momento, na solução dos erros e das inconsistências espontaneamente pelo próprio contribuinte.

O exame integrado do procedimento denota que as diretrizes de confiança e segurança no ambiente digital, e, da mesma forma, o respeito aos direitos fundamentais a seguir analisados, inicia-se antes mesmo do processamento de dados pessoais e permanece durante todo o esquema de descoberta de conhecimento para obtenção de informações úteis. Envolve desde a opção pelos elementos estatísticos que informarão o sistema e engloba a integração das técnicas de Mineração de Dados, de modo a evitar resultados enviesados. Tudo sem prescindir da intervenção humana para aferição e ajuste de tais parâmetros. E, ainda, culminará por legitimar o resultado do processo, a submissão ao titular dos dados para esclarecimentos sobre eventuais inconsistências diagnosticadas. Em especial, esta última providência destaca a importância de equilibrar o contexto das informações fiscais obtidas por meio da Mineração de Dados, dotando o procedimento de feição bilateral, ou seja, suprimindo o caráter unilateral do manejo de dados pessoais pelo fisco, mediante atuação do contribuinte – titular dos dados – no procedimento de retificação de eventuais inconsistências.

Agora, cumpre perquirir em que medida a política tributária para tratamento de dados observa o balizamento delineado pelos parâmetros de responsabilidade ética a que o Estado Democrático se encontra vinculado, na pretensão de cumprimento do seu programa normativo assentado no respeito aos direitos fundamentais.

5 POLÍTICA TRIBUTÁRIA PARA TRATAMENTO DE DADOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

O art. 4^a. da LGPD afasta a incidência da Lei em questões relativas à segurança pública, defesa nacional, segurança do Estado e atividades de investigação e repressão de infrações penais, no que se inclui a fraude fiscal e financeira. Apesar disso, na atividade de apuração fiscal, o órgão de fiscalização, nos moldes acima referidos, procede ao tratamento de dados pessoais - inclusive sensíveis - que demandam proteção no âmbito do acesso à informação. Portanto, para além da vigência de segmentos da LGPD, aprazados para agosto de 2021, a aplicação integrada de disposições da Lei de Acesso à Informação (Lei 12.654/12 – LAI) orienta para a proteção de dados pessoais na persecução do interesse público e das correlatas políticas públicas (art. 7^o.-III da LGPD³⁹). É o que se depreende do *caput* do artigo 23 da LGPD⁴⁰, ao referir aos entes públicos indicados no art. 1^o. da LAI.

³⁹ Art. 7^o O tratamento de dados pessoais somente poderá ser realizado nas seguintes hipóteses: III - pela administração pública, para o tratamento e uso compartilhado de dados necessários à execução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições do Capítulo IV desta Lei;

⁴⁰ Art. 23. O tratamento de dados pessoais pelas pessoas jurídicas de direito público referidas no parágrafo único do art. 1^o da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), deverá ser realizado para o atendimento de sua finalidade pública, na persecução do interesse público, com o objetivo de executar as competências legais ou cumprir as atribuições legais do serviço público, desde que: I - sejam informadas as hipóteses em que, no exercício de suas competências, realizam o tratamento de dados pessoais, fornecendo informações claras e atualizadas sobre a previsão legal, a finalidade, os procedimentos e as práticas utilizadas para a execução dessas atividades, em veículos de fácil acesso, preferencialmente em seus sítios eletrônicos; II - (VETADO); e III - seja indicado um encarregado quando realizarem operações de tratamento de dados pessoais, nos termos do art. 39 desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 13.853, de 2019) IV - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.853, de 2019) § 1^o A autoridade nacional poderá dispor sobre as formas de publicidade das operações de tratamento.

§ 2^o O disposto nesta Lei não dispensa as pessoas jurídicas mencionadas no *caput* deste artigo de instituir as autoridades de que trata a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação).

§ 3^o Os prazos e procedimentos para exercício dos direitos do titular perante o Poder Público observarão o disposto em legislação específica, em especial as disposições constantes da Lei nº 9.507, de 12 de novembro de 1997 (Lei do Habeas Data), da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 (Lei Geral do Processo Administrativo), e da Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação).

§ 4^o Os serviços notariais e de registro exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público, terão o mesmo tratamento dispensado às pessoas jurídicas referidas no *caput* deste artigo, nos termos desta Lei.

§ 5^o Os órgãos notariais e de registro devem fornecer acesso aos dados por meio eletrônico para a administração pública, tendo em vista as finalidades de que trata o *caput* deste artigo.

A finalidade do tratamento conferido aos dados pessoais afigura-se determinante para definição dos requisitos a serem observados e das responsabilidades a que se sujeitam os entes públicos definidos no art. 23 da LGPD. Se a finalidade do manejo de dados pessoais destina-se à consecução do interesse público, incidem as regras do Capítulo IV da LGPD, segundo se depreende dos artigos 24 a 26 da mesma lei⁴¹.

Amparado no interesse público, o tratamento e compartilhamento de dados pessoais dispensa consentimento para execução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres, em consonância com disposições do Capítulo IV da LGPD (art. 7º.-III⁴²). E o tratamento posterior de dados pessoais manifestamente públicos ou tornados públicos pelo titular observará os propósitos legítimos e específicos para o novo tratamento e a preservação dos direitos, assim como os fundamentos e os princípios previstos na LGPD (art. 7º., §7º⁴³). Logo, a dispensa de consentimento para tratamento e compartilhamento de dados destinados à operacionalização de políticas públicas justifica-se enquanto o ente público se mantiver atrelado estritamente às finalidades previamente previstas em lei, contanto que estas normas contemplem aferição proporcional do interesse público.

⁴¹ Art. 24. As empresas públicas e as sociedades de economia mista que atuam em regime de concorrência, sujeitas ao disposto no art. 173 da Constituição Federal, terão o mesmo tratamento dispensado às pessoas jurídicas de direito privado particulares, nos termos desta Lei.

Parágrafo único. As empresas públicas e as sociedades de economia mista, quando estiverem operacionalizando políticas públicas e no âmbito da execução delas, terão o mesmo tratamento dispensado aos órgãos e às entidades do Poder Público, nos termos deste Capítulo.

Art. 25. Os dados deverão ser mantidos em formato interoperável e estruturado para o uso compartilhado, com vistas à execução de políticas públicas, à prestação de serviços públicos, à descentralização da atividade pública e à disseminação e ao acesso das informações pelo público em geral.

Art. 26. O uso compartilhado de dados pessoais pelo Poder Público deve atender a finalidades específicas de execução de políticas públicas e atribuição legal pelos órgãos e pelas entidades públicas, respeitados os princípios de proteção de dados pessoais elencados no art. 6º desta Lei.

⁴² Art. 7º O tratamento de dados pessoais somente poderá ser realizado nas seguintes hipóteses: (...) III - pela administração pública, para o tratamento e uso compartilhado de dados necessários à execução de políticas públicas previstas em leis e regulamentos ou respaldadas em contratos, convênios ou instrumentos congêneres, observadas as disposições do Capítulo IV desta Lei;

⁴³ "§ 7º O tratamento posterior dos dados pessoais a que se referem os §§ 3º e 4º deste artigo poderá ser realizado para novas finalidades, desde que observados os propósitos legítimos e específicos para o novo tratamento e a preservação dos direitos do titular, assim como os fundamentos e os princípios previstos nesta Lei."

Não obstante, estas asserções não afastam a complexidade do problema, em parte pela vagueza e opacidade existente na delimitação dos contornos pertinentes ao termo "interesse público", em parte pela inerente multidimensionalidade de que se revestem as metas públicas, por vezes abarcando diligências em diferentes setores da sociedade. Ainda assim, o Poder Público não se isenta de investir em estratégias de confiança e segurança no ambiente digital, bem como de manter o dever de transparência e adstrição às normas regulamentadoras das metas fixadas.

É que, a despeito da indeterminação normativa de que se reveste a expressão "interesse público" nas cláusulas abertas inseridas na LGPD – abertura tida como necessária para conferir maior flexibilidade no trato de políticas públicas –, as balizas constitucionais do Estado Democrático de Direito não blindam o denominado princípio da supremacia do interesse público da sua incidência proporcional, visto que é mandado a ser otimizado de acordo com o caso concreto, submetido pois ao esquema da ponderação dos bens e interesses em jogo⁴⁴.

Nos termos explicitados por Caliendo⁴⁵, mesmo a imposição de obrigações tributárias acessórias exige incidência proporcional:

O princípio da proporcionalidade exige que o meio a ser utilizado deva ser o mais adequado e necessário, implicando que estes devam ser os menos gravosos ao cidadão-contribuinte. Se um procedimento puder ser realizado eficientemente pelo Estado não há porque transferir este ônus para o contribuinte. Se existir um princípio colaborativo este é igualmente dirigido à contribuição do Estado em favor do cidadão e não o contrário. Os deveres de cooperação não possuem eficácia direta, somente as limitações constitucionais possuem⁴⁶.

Extraem-se importantes parâmetros sobre o tema da emblemática decisão do

⁴⁴ Sobre submissão do interesse público à proporcionalidade, vide: DANIEL WUNDER HACHEM, Princípio constitucional da supremacia do interesse público. Belo Horizonte: Fórum, 2011; e GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. Revista de Investigações Constitucionais. Curitiba, vol. 4, n. 2, p. 95-130, maio/ago. 2017. DOI: 10.5380/rinc.v4i2.53437.

⁴⁵ CALIENDO, Paulo. Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte. Scientia Iuris, Londrina, v. 20, n. 2, p.28-50, jul. 2016. DOI: 10.5433/2178-8189.2016v20n2p28 ISSN: 2178-8189.

⁴⁶ Ibidem, p.48

Tribunal Constitucional Federal da Alemanha sobre a Lei do Censo (1983)⁴⁷, em que reconhecido o direito à autodeterminação informativa advindo dos direitos fundamentais da personalidade, englobando todos os dados pessoais, inclusive sensíveis e alcançando não somente a esfera privada, senão também “[...] elementos individualizáveis da tributação, os quais são grandezas econômicas (faturamento, lucro, renda, entre outros) resultantes de ganhos em um mercado aberto”⁴⁸. O paradigma germânico igualmente registra que o direito à autodeterminação não seria ilimitado, devendo ser aferido no contexto da doutrina dos limites-dos-limites⁴⁹.

⁴⁷ Grupos de cidadãos que impugnavam a lei federal de recenseamento alemã, editada em 1982, propuseram reclamações constitucionais perante o Tribunal Constitucional Federal Alemão (BVerfG). O objetivo da lei impugnada consistia na realização de censo demográfico no de 1983, em que, além do levantamento do número de habitantes do país, haveria coleta de uma série de outros dados pessoais dos cidadãos: “Em sede de liminar, o Tribunal Constitucional Federal suspendeu os efeitos da lei de recenseamento e acabou por julgar parcialmente procedentes as reclamações constitucionais. Em sua base, a realização do censo foi mantida, mas foi consideravelmente modificada, conforme as ordens do Tribunal, para que fosse procedida por meios que resguardassem a segurança dos dados dos cidadãos a serem entrevistados, como por exemplo, pela proibição de que alguns dados obtidos, como nome e endereço, fossem transferidos a outros órgãos de governo” (MENKE, Fabiano. A Proteção de Dados e o Direito Fundamental à Garantia da Confidencialidade e da Integridade dos Sistemas Técnico-Informacionais no Direito Alemão. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, ANO 5 (2019), Nº 1, p. 782-809, pp. 783-784).

⁴⁸ SEER, Roman. Proteção de dados e tributação na Alemanha: repercussões do Regulamento Geral sobre Proteção de Dados. Tradução de Diogo Brandau Signoretti. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília v. 22 n. 126 Fev./Maio 2020 p. 20-47, p. 23. DOI: <http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2020v22e126-2128>

⁴⁹ *Ibidem*, p. 24. Por limites-dos-limites designa-se a doutrina constitucional alemã desenvolvida pelo Tribunal Constitucional (BVerfG), “[...] segundo a qual a própria limitação de direitos fundamentais também está sujeita a limites, por isso a expressão limite-do-limite” (*Ibidem*). Sobre o ponto, tem-se: SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 32, n. 98, p. 105-149, jun. 2005, p. 132. Segundo Sarlet, restou convencido pela doutrina e jurisprudência, como proibição de insuficiência, a insuficiente implementação dos deveres de proteção do Estado (Untermassverbote), partindo-se da doutrina de Canaris e Isensee, aplicada pelo Tribunal Constitucional alemão, de forma que “o legislador, ao implementar um dever de prestação que lhe foi imposto pela Constituição (especialmente no âmbito dos deveres de proteção) encontra-se vinculado pela proibição de insuficiência, de tal sorte que os níveis de proteção (portanto, as medidas estabelecidas pelo legislador) deveriam ser suficientes para assegurar um padrão mínimo (adequado e eficaz) de proteção constitucionalmente exigido. A violação da proibição de insuficiência, portanto, encontra-se habitualmente representada por uma omissão (ainda que parcial) do poder público, no que diz com o cumprimento de um imperativo constitucional, no caso, um imperativo de tutela ou dever de proteção [...]”, ressaltando, Sarlet, não se esgotar nessa dimensão omissiva. Assim também define Streck, considerando que a “proibição de proteção deficiente” refere-se à estrutura que o princípio da proporcionalidade adquire na aplicação dos direitos fundamentais de proteção, constituindo, por isso, uma de suas faces na qualidade de critério estrutural para determinação dos direitos fundamentais (STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbote) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbote) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. *Revista da Ajuris*, Porto Alegre, v. 32, n. 97, p. 171-201, mar. 2005, p. 179-180). Observa-se que a análise realizada pelos autores elucida

Com o intuito de delimitar os contornos de proteção a direitos fundamentais, o Tribunal Constitucional da Alemanha trabalha com *standards* ou padrões mínimos a serem observados quanto à intervenção tributária. São eles⁵⁰:

- 1- Certeza e clareza da norma que autoriza o tratamento de dados: a decisão vinculativa sobre a finalidade do tratamento de dados, a identificação da autoridade estatal que realiza o manejo dos dados pessoais e a definição de quais atividades estatais serão realizadas a partir das informações obtidas devem ser estabelecidas pelo Poder Legislativo, para legitimar-se perante o Estado Democrático;
- 2- Direito de informação do titular acerca da coleta de dados inclusive não relacionados estritamente às informações fiscais de prestação obrigatória.
- 3- Sigilo Fiscal: Proteção contra o uso e o repasse indevido de dados do titular, obtidos pelas autoridades tributárias, salvo exceções específicas previstas em lei.

Então, embora não se imponha a necessidade de consentimento do titular dos dados para consecução de políticas públicas com finalidade fiscal, parâmetros mínimos de proteção de dados pessoais devem ser atendidos.

Em sua jurisprudência sobre a interceptação de comunicações em investigações criminais, o Tribunal Europeu dos Direitos Humanos (TEDH) fixou critérios mínimos que devem estar contemplados em legislação sobre a matéria, como forma de evitar abusos de poder. Tal comporta alguma divergência com relação à jurisprudência da União Europeia⁵¹, que propugna patamar mais amplo de proteção à política de interceptação de dados, do que a Corte Europeia dos Direitos Humanos, que estabelece padrões mínimos de proteção. Em resumo, pode-se considerar que a Corte Europeia de Direitos Humanos pauta-se por princípios de

o conteúdo deste instituto denominado proibição de insuficiência, na condição de mecanismo para que se entenda a restrição aos limites-dos-direitos fundamentais no processo exegético.

⁵⁰ SEER, 2020, p. 24-26: decisões do Tribunal Constitucional Federal alemão (BVerfG), 2007/2008.

⁵¹ Vide: *Tele2 Sverige AB v. Post- och telestyrelsen e Secretary of State for the Home Department v. Tom Watson e o.* (fonte disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX%3A62015CJ0203> Acesso em: 04/04/2020)

razoabilidade e previsibilidade dos critérios adotados para a prática de interceptação de informações, desde que com previsão em lei⁵².

No plano jurídico interno, mesmo o cumprimento de obrigações principais e acessórias pelos contribuintes não dispensa a necessidade de esclarecimentos, pelo fisco, sobre a abrangência do uso e das permissões de acesso a dados pessoais (artigo 6º.-I, III e IV, da LGPD⁵³).

No Recurso Extraordinário nº 601.314, que tramitou sob o rito dos recursos com repercussão geral reconhecida (tema 225), o Supremo Tribunal Federal (STF) julgou constitucional os termos da Lei Complementar 105/2001, quanto ao compartilhamento de dados entre instituições, por regimes fiscais, fixando a seguinte tese:

[...] o 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade

⁵² 1) Acessibilidade à lei que prevê a medida de tratamento de dados pessoais; 2) Âmbito claro de aplicação da medida de tratamento de dados pessoais, em termos de natureza das infrações, categorias de pessoas cujas comunicações são passíveis de interceptação e finalidades para as quais a interceptação pode ser usada; 3) Indicação clara da duração da medida de tratamento de dados pessoais; 4) Autorização prévia da medida de tratamento de dados pessoais, de preferência por uma autoridade judicial, mas, em qualquer caso, por uma autoridade independente e imparcial; 5) Procedimentos de armazenamento, acesso, exame, uso e destruição dos dados interceptados, que devem ser adequados, relevantes e limitados ao propósito pré-definido; 6) Condições para comunicar os dados interceptados a outras partes, por exemplo, autoridades internacionais ou parceiros, sob as quais o potencial de abuso deve ser levado em consideração; 7) Supervisão da implementação da medida de tratamento de dados pessoais por um órgão de supervisão independente com poderes, competência, acesso e controle efetivo e contínuo suficientes; e 8) Obrigação de notificação da medida de tratamento de dados pessoais às pessoas em causa e existência de recursos disponíveis: esses dois fatores estão indissociavelmente ligados no sentido de que, se a obrigação de sigilo para proteger a atividade tornar nula a obrigação de notificação, é imperativo que os indivíduos sempre tenham a oportunidade de buscar soluções protetivas. Parâmetros extraídos da jurisprudência do TEDH sobre a interceptação orientada e do caso Weber e Saravia v. Alemanha (Application no. 54934/00 by Gabriele WEBER and Cesar Richard SARAIVIA against Germany, 29/06/2006. Disponível em: [https://hudoc.echr.coe.int/fre#%22itemid%22:\[%22001-76586%22\]](https://hudoc.echr.coe.int/fre#%22itemid%22:[%22001-76586%22])) Acesso em: 07/09/2020). Vide igualmente TEDH, Information Note 219 - June 2018 Article 8, pp. 19-22, disponível em: https://www.echr.coe.int/Documents/CLIN_2018_06_219_ENG.pdf Acesso em 07/07/2020.

⁵³ Art. 6º As atividades de tratamento de dados pessoais deverão observar a boa-fé e os seguintes princípios: I - finalidade: realização do tratamento para propósitos legítimos, específicos, explícitos e informados ao titular, sem possibilidade de tratamento posterior de forma incompatível com essas finalidades; (...) III - necessidade: limitação do tratamento ao mínimo necessário para a realização de suas finalidades, com abrangência dos dados pertinentes, proporcionais e não excessivos em relação às finalidades do tratamento de dados; IV - livre acesso: garantia, aos titulares, de consulta facilitada e gratuita sobre a forma e a duração do tratamento, bem como sobre a integralidade de seus dados pessoais; (...)

contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal".⁵⁴

Em voto do Ministro Luís Roberto Barroso, ficou assentado naquela oportunidade que:

Em relação à adequação da medida, é preciso verificar se o acesso direto aos dados bancários dos contribuintes por parte da Administração Tributária é um meio idôneo para alcançar os fins pretendidos. Isto é, se as restrições impostas aos direitos fundamentais dos contribuintes são aptas a promover os interesses contrapostos de permitir que a fiscalização promova um combate eficaz aqueles contribuintes que buscam sonegar tributos, omitir receitas, ocultar patrimônio e dar curso à evasão de fiscal. Nesse sentido, entendo ser fora de dúvidas que um instrumento que imponha às instituições financeiras, e não ao contribuinte eventualmente interessado em se esquivar do pagamento, a obrigação de prestar as informações que podem levar a efetiva apuração do valor devido dos tributos, é um mecanismo com aptidão de promover a finalidade de combater as mais diversas formas de fuga ilegítima da tributação e controlar o fluxo de capitais, inclusive, para fins penais. (grifo nosso).

Nesta quadra, infere-se que a informação obtida de dados pessoais exprime valor econômico na Indústria 4.0, na medida em que representa toda a potencialidade de um mercado consumidor. Operações algorítmicas de manejo de metadata, dados não estruturados e o emprego de Big Data Analytics podem projetar flutuações de mercado, direcionamento de demandas e até influenciar tendências de consumo, mediante emprego de técnicas de indução de comportamento denominadas *nudges* e *sludges*⁵⁵.

⁵⁴ Por sua vez, na tese firmada em julgamento ao tema 990 dos recursos sob o rito da repercussão geral, o STF, dispensou a prévia autorização judicial para compartilhamento de dados com fins de persecução criminal (RE 1055941 RG / SP).

⁵⁵ Técnica popularizada pelos economistas comportamentais Richard Thaler e Cass Sunstein no livro "Nudge: o empurrão para a escolha certa", sendo incorporado no desenvolvimento de políticas governamentais de indução de comportamento positivos em relação ao meio ambiente, saúde e economia, para exemplificar. Os *sludges*, por sua vez, também buscam influenciar o comportamento humano, porém sendo mais empregados na iniciativa privada no sentido de induzir o consumo,

A pessoa torna-se um perfil correspondente à massa compactada dos seus próprios dados⁵⁶. Este perfil possui valor agregado de diferentes dimensões, dependendo da perspectiva do observador. Possui um valor econômico para a iniciativa privada, e também político, para o Estado. Projeta-se que concomitantemente possua um valor social, considerado por ambos, na expressão da dimensão ética das desejadas sociedades de bem-estar⁵⁷.

Transportando-se este cenário para o setor público, a informação extraída do tratamento de dados cumpre converter-se em mecanismo de proteção dos cidadãos, na reafirmação da soberania nacional, para prevenir crimes graves, de alcance transnacional, violação aos direitos humanos, e, assim também, promover políticas públicas.

Porém, para os direitos humanos refletidos na efetividade dos direitos fundamentais, o valor agregado sempre remeterá à qualidade do que é humano e transcende à soma de dados pessoais. Esta dimensão de valor agregado, tomado por expressão do valor intrínseco do ser humano, encontra seu conteúdo na dignidade da pessoa humana, fundamento que, antes e sempre, traçará a diretriz que impede a dissociação dos atributos da personalidade. Seja qual for o propósito da humanidade e os avanços tecnológicos atingidos pelo potencial do seu intelecto, a conduta não prescindirá do parâmetro que impede visualizar na pessoa humana a condição de mero objeto.

Deste modo, ainda que a tecnologia e a ciência conduzam-se por métodos que depurem e reduzam a realidade a unidades de informação, a pessoa nunca poderá ser restringida à massa compacta dos seus dados. Não permite ser assim manipulada e instrumentalizada, daí se extraindo a dimensão atualizada do conteúdo dos direitos fundamentais à privacidade, à liberdade de consciência, à autodeterminação e autonomia e, principalmente, ao direito de não ser discriminada pelos atributos da sua personalidade. Tudo isso encontrando relação de implicação

umentando o impulso de consumir, como exemplo, destacando, ainda que simuladamente, a escassez do produto para que seja vendido com valor maior ou adquirido de forma mais impulsiva.

⁵⁶ Identificada por Danilo Doneda como "digital persona". Vide: DONEDA, Danilo. Da Privacidade à Proteção de Dados Pessoais: Fundamentos da Lei Geral de Proteção de Dados. 2ª. Edição. São Paulo, SP: Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda, 2000. Kindle Edition. Location 3703.

⁵⁷ Inclusive na figura de dígitos, nos moldes das denominadas sociedades 5.0.

com o princípio da dignidade da pessoa humana⁵⁸, na proporção dos limites que impedem a conversão do que é humano em objeto. Embora os direitos da personalidade não possuam integral equivalência de conteúdo com o princípio da dignidade humana, permitindo modulação, estão ligados inexoravelmente ao desenvolvimento do potencial humano, quando cada singularidade expressa um valor necessário à composição complexa da sociedade.

Em termos de proteção de dados manejados para fins fiscais, o interesse público exige ponderação em concreto diante de situações destinadas a prevenir abusos, ao exemplo dos crimes graves, de dimensões transnacionais, para evitar violação de direitos humanos, viabilizar a consecução de políticas públicas e proteger os cidadãos. No entanto, os direitos e bens jurídicos protegidos sob o pressuposto do interesse público e das regras de soberania nacional devem ser cotejados com o direito à privacidade, intimidade e não discriminação, de modo a restringir a possibilidade de práticas abusivas por parte das autoridades estatais.

Frente ao aparente conflito de normas, alguns instrumentos de controle, tais como consentimento e notificação prévia, bem como submissão prévia à autoridade judicial para fins de autorização, culminam por ser infirmados. Entretanto, quando instrumentos de proteção são enfraquecidos para possibilitar a consecução de uma suposta finalidade protetiva maior, a contrapartida deve representar a constituição de mecanismos de controle, prevenção e responsabilização mais efetivos. Nisto reside a proporcionalidade e a aferição da dimensão de peso ou equivalência dos direitos e bens jurídicos tutelados, no emprego da doutrina dos limites-dos-limites.

No ponto, concluiu-se pela necessidade de a disciplina para utilização de dados pessoais, em situações emergenciais ou especiais, conter previsão quanto a procedimentos para assegurar o sigilo e a higidez do material coletado, porém conferindo publicidade e transparência sobre as condições de coleta, seleção e armazenamento de dados. Pode-se citar, especialmente, a imprescindibilidade de elaboração de estudos para prevenir e precaver possíveis danos advindos da coleta

⁵⁸ Sobre a articulação da dignidade da pessoa humana com algumas das categorias de direitos fundamentais, vide: SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10 ed. rev. atual. e ampl. 3. tir. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, pp. 122-127. E, em especial com relação aos direitos da personalidade. p.129-132.

e utilização de dados pessoais, nos moldes dos relatórios de impacto à proteção de dados (RIPD) e das demais técnicas de *Accountability*.

Tem-se na responsabilidade ética ou *Accountability* um novo paradigma para a atividade regulatória nos diversos âmbitos de deliberação, fazendo-se possível conferir se as instituições administrativas comprovam atingir seus objetivos sem desvios ou prejuízos para o bem público.

Relativamente às sanções aplicáveis em caso de práticas abusivas, o art. 52 da LGPD prevê consequências advindas da prática de infrações pelo ente público nos incisos I, IV, V, VI, X, XI e XII (§3º. do mesmo dispositivo). Na especial hipótese de tratamento de dados para fins fiscais, destaca-se a possibilidade de advertência para regularização do tratamento indevido conferido a dados pessoais, além de bloqueio e eliminação dos dados pessoais a que se refere a infração. Por outro lado, as disposições dos incisos X, XI e XII, que dizem respeito à suspensão de funcionamento do banco de dados e suspensão e proibição à atividade de tratamento de dados, poderiam comprometer a execução de políticas públicas na seara fiscal, esbarrando na prevalência do interesse público, por serem desproporcionais, na medida em que culminariam na supressão da atividade fiscalizatória. Demonstra-se, então, sanção proporcional ao indevido tratamento de dados pelo ente fiscal, a correção ou supressão dos dados que originaram a infração⁵⁹.

⁵⁹ Art. 52. Os agentes de tratamento de dados, em razão das infrações cometidas às normas previstas nesta Lei, ficam sujeitos às seguintes sanções administrativas aplicáveis pela autoridade nacional: (Vigência)

I - advertência, com indicação de prazo para adoção de medidas corretivas;

(...)

IV - publicização da infração após devidamente apurada e confirmada a sua ocorrência;

V - bloqueio dos dados pessoais a que se refere a infração até a sua regularização;

VI - eliminação dos dados pessoais a que se refere a infração;

(...)

X - suspensão parcial do funcionamento do banco de dados a que se refere a infração pelo período máximo de 6 (seis) meses, prorrogável por igual período, até a regularização da atividade de tratamento pelo controlador; (Incluído pela Lei nº 13.853, de 2019)

XI - suspensão do exercício da atividade de tratamento dos dados pessoais a que se refere a infração pelo período máximo de 6 (seis) meses, prorrogável por igual período; (Incluído pela Lei nº 13.853, de 2019)

XII - proibição parcial ou total do exercício de atividades relacionadas a tratamento de dados. (Incluído pela Lei nº 13.853, de 2019)

(...)

§ 3º O disposto nos incisos I, IV, V, VI, X, XI e XII do **caput** deste artigo poderá ser aplicado às entidades e aos órgãos públicos, sem prejuízo do disposto na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, na Lei

Para adiante da necessidade de regulação prévia e efetiva do tratamento de dados pessoais com finalidade fiscal, o pacto democrático deve ser constantemente reafirmado por práticas que contemplem o equilíbrio de forças entre o poder público e a sociedade. Esta relação de razoabilidade ou proporcionalidade se equilibra mediante a previsão legal de normas que observem padrões mínimos de proteção, reforçados, por técnicas efetivas de responsabilidade ética (*accountability*) que incluam relatórios de impacto de proteção de dados, abrangendo medidas de prevenção e precaução aos abusos advindos do uso indevido de dados pessoais. Estes parâmetros conferem transparência à atuação da administração, ao que deve ser agregada ampla publicidade.

CONCLUSÃO

A posição multifacetada do bem jurídico tutelado - proteção de dados - e a perspectiva não finalística do direito à privacidade permitem antever neste direito fundamental caráter relacional e associado ao princípio da dignidade humana. O princípio da dignidade da pessoa humana figura, de forma positivada ou não, no alicerce dos Estados democráticos, possibilitando a formação de um espaço de convergência para integração de metas entre Estado e sociedade.

Por conseguinte, em que pese o estudo possibilite inferir a tensão existente entre padrões regulatórios e diretrizes nacionais para consecução de políticas públicas e proteção de dados pessoais, faz-se possível o emprego da atividade ponderativa para delimitação do âmbito de efetividade dos direitos fundamentais. É quando o termo equidistante entre a proteção de dados pessoais e o interesse público converge para o respeito ao valor intrínseco do ser humano, que não permite ser convertido em mero instrumento ou objeto, uma vez que dotado de razão e consciência, que lhe impulsionam o livre desenvolvimento da personalidade.

O interesse público justifica políticas fiscais proporcionalmente realizadas se estas são destinadas à proteção dos cidadãos e a coibir a violação de direitos

nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 13.853, de 2019)

humanos e fundamentais, desde que amparadas em regulação que, embora relativize critérios de proteção de dados para alcançar o respectivo intento, restaure o equilíbrio jusfundamental ao reforçar os pontos flexibilizados, estabelecendo mecanismos de prevenção e precaução eficazes, conferindo transparência e publicidade aos instrumentos de regulação para desempenho destas atividades, e fixando a forma de repressão de abusos e assunção de responsabilidades pelas entidades coletoras e detentoras de dados pessoais.

Em conclusão a este estudo, evidencia-se que a relação de equilíbrio entre interesse público e proteção a direitos fundamentais na adoção de políticas fiscais exige a observância de *standards* protetivos que se estendem desde a necessidade de regulação prévia, clara e juridicamente segura, à qual seja conferida transparência e publicidade, até as formas de desenvolvimento das etapas de apuração de irregularidades fiscais mediante a descoberta de conhecimento em base de dados. E, ainda, parâmetros tais seguiriam orientando os já mencionados mecanismos de prevenção e precaução eficazes, incluindo a repressão de abusos e responsabilização de entes públicos, na forma da lei.

Observados critérios eficazes para proteção de dados pessoais, prevenção e responsabilização de atividades abusivas, preserva-se o âmbito protetivo do direito fundamental à liberdade, privacidade e ao livre desenvolvimento da personalidade. Evita-se que a personalidade seja reduzida a uma mera unidade de informação, para instrumentalização por entidades privadas ou pelo poder público, independentemente dos fins que almejam. Impede-se que a *persona digital* traduza-se em versão atualizada de históricas e recorrentes tentativas de converter o ser humano em objeto.

REFERÊNCIAS

CALIENDO, Paulo. **Princípio da subsidiariedade em matéria tributária: o caso da expansão dos deveres de colaboração do contribuinte.** *Scientia Iuris*, Londrina, v. 20, n. 2, p.28-50, jul. 2016. DOI: 10.5433/2178-8189.2016v20n2p28 ISSN: 2178-8189.

COSTA, Paulo Jorge Nogueira da (2012), **O Tribunal de Contas e a Boa Governança Contributo para uma reforma do controlo financeiro externo em Portugal,**

Dissertação de Doutorado, Coimbra, FDUC. Disponível em: <<https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/21154/3/O%20Tribunal%20de%20Contas%20e%20a%20Boa%20Governan%C3%A7a.pdf>>. Acesso em 04/05/2021.

DONEDA, Danilo. **Da Privacidade à Proteção de Dados Pessoais: Fundamentos da Lei Geral de Proteção de Dados**. 2 ed. [Kindle Edition]. São Paulo, SP: Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda, 2000.

FAYYAD, 1996 e Piatetsky-Shapiro 1991: Piatetsky-Shapiro, G. 1991. Knowledge Discovery in Real Databases: A Report on the IJCAI-89 Workshop. In: **AI Magazine**, v. 11, n. 5, p. 68–70.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 95-130, maio/ago. 2017. DOI: 10.5380/rinc.v4i2.53437.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: direito ao futuro**, 3ª.ed. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

_____. Teoria da regulação administrativa sustentável. **RDA – Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 270, p. 117-145, set./dez. 2015.

HACHEM, Daniel Wunder. Princípio constitucional da supremacia do interesse público. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens – Uma breve história da humanidade**. Tradução Janaina Marcoantonio. Porto Alegre, RS: L &PM, 2018.

HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Big Data e Inteligência Artificial: Desafios para o Direito. Tradução dos Professores Doutores Gabrielle Bezerra Sales Sarlet e Carlos Alberto Molinaro. Revisão do Professor Doutor Ingo Wolfgang Sarlet. **Revista Estudos Institucionais**, v. 6, n. 2, p. 431-506, maio/ago. 2020. Doi: 10.21783/rei.v6i2.484

JAMBEIRO FILHO, Jorge Eduardo de Schoucair. 1º lugar. Inteligência artificial no sistema de seleção aduaneira por aprendizado de máquina. In: BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. **Administração Pública: Prêmio de Criatividade e Inovação da RFB: 14o Prêmio RFB - 2015: coletânea de monografias premiadas**. Brasília: SRF, 2016. p. 9-64. URI <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/4622>.

LAROSE, D. T. **Discovering Knowledge in Data: An Introduction to Data Mining**. John Wiley and Sons. Inc., 2005.

MENKE, Fabiano. A Proteção de Dados e o Direito Fundamental à Garantia da Confidencialidade e da Integridade dos Sistemas Técnico-Informacionais no Direito Alemão. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, ano 5, n. 1, p. 782-809, 2019.

MIGUEL, Luís Felipe. Impasses da accountability: dilemas e alternativas da representação política. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 25, nov. 2005. Disponível em <https://doi.org/10.1590/S0104-44782005000200004>. Acesso em 08 de maio de 2020.

ROUSSEAU, Dominique. O Direito Constitucional contínuo: instituições, garantias de direitos e utopias. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, v. 8, n. 3, p. 261-271, set./dez., 2016.

SANTOS, Karina Ribeiro dos, WITT, Cleonice. A utilização de ferramentas de tecnologia da informação na prestação de serviços contábeis. **ÁGORA: revista de divulgação científica**, v. 16, n. 2(A), Número Especial: I Seminário Integrado de Pesquisa e Extensão Universitária. p. 242 – 263.

SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 32, n. 98, p. 105-149, jun. 2005.

_____. **Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10 ed. rev. atual. e ampl. 3. tir. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, pp. 122-127. E, em especial com relação aos direitos da personalidade, pp.129-132.

SCHEDLER, Andreas, Diamond, Larry Jay, Plattner, Marc F. **The Self-restraining State: Power and Accountability in New Democracies**. Boulder, Colo.: Lynne Rienner Publishers, Inc., 1999.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. [livro eletrônico]. Tradução Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2019.

SEER, Roman. Proteção de dados e tributação na Alemanha: repercussões do Regulamento Geral sobre Proteção de Dados. Tradução de Diogo Brandau Signoretti. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v. 22, n. 126, p. 20-47, fev./maio 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2020v22e126-2128>.

STRECK, Lenio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbote) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbote) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. **Revista da Ajuris**, Porto Alegre, v. 32, n. 97, p. 171-201, mar. 2005.

URBINATI, Nadia. Representação como advocacy: um estudo sobre deliberação democrática. **Revista Política & Sociedade**, v. 9, n. 16, p. 51 – 88, abr. 2010.

_____. **Representative Democracy**. Chicago: University of Chicago Press, 2006.

VAZ, Henrique C.Lima. **Escritos de Filosofia IV**: introdução à ética filosófica, 1. 7 ed. São Paulo: Edições Loyola, 2015.

12. STOCK OPTIONS: ELEMENTOS PARA AFASTAR A NATUREZA REMUNERATÓRIA



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-12>

*Diego Sena Bello*¹

Resumo: A presente pesquisa tem o escopo de analisar a divergência relativa à natureza jurídica das *Stock Options* (verba salarial ou indenizatória), bem como avaliar os critérios adotados pelos julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na análise da temática à luz dos conceitos e normas da área trabalhista. Além disso, ao final, indicam-se os elementos que, à luz do exposto, encontram amparo jurídico para serem considerados no momento de análise da natureza jurídica das *Stock Options*. Para tanto, a presente pesquisa inicia a abordagem apresentando alguns aspectos gerais e relevantes sobre o tema, avança para expor o conceito técnico e a instrumentalização prática dos planos e, posteriormente, adentra na temática central da natureza jurídica dessa parcela, discorrendo sobre a divergência de interpretação existente entre a doutrina e a jurisprudência trabalhista e os julgados do CARF. Por fim, faz-se um cotejo dos elementos usualmente considerados pelos julgados do CARF à luz do conceito de remuneração, de modo a, ao final, apresentar aqueles que tecnicamente merecem ser ponderados e analisados efetivamente quando da análise fática dos planos de opções de compras de ações.

Palavras-chave: *Stock Options*. Remuneração. Verba Indenizatória. Tributação. Natureza jurídica.

1 INTRODUÇÃO

A globalização vem fomentando a competitividade entre empresas e produtos

¹ Doutorando e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Pós-Graduado em Direito do Trabalho no Centro Universitário Ritter dos Reis - Uniritter. Graduado em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Pesquisador do Núcleo de Pesquisas CNPQ/PUCRS Relações de Trabalho e Sindicalismo. Advogado. E-mail: dsb.bello@gmail.com

de todo o mundo, incentivando, portanto, a busca por uma melhora na eficiência da produção tanto no tocante à redução de custo, quanto na qualidade do produto. Assim, empresas buscam trabalhadores para integrar suas equipes que efetivamente se dediquem ao labor e queiram crescer conjuntamente com a empresa.

Nesse cenário surgiu há alguns anos a ideia das *Stock Options*, que, a título preliminar, apenas para fins introdutórios, consiste na concessão pelo empregador ao empregado de ações da empresa, para que esse empregado se sinta engajado e motivado a produzir e contribuir com o crescimento da empresa. Entende-se que o crescimento da empresa gerará a valorização dos papéis e, por conseguinte, um benefício econômico para o empregado detentor daquela ação.

Ocorre que no Brasil há uma divergência no tocante à natureza jurídica das verbas decorrentes dessa operação, tendo em vista que o Tribunal Superior do Trabalho e a doutrina juslaboral majoritariamente entendem que essas verbas não possuem natureza salarial. Contudo, por outro lado, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais predominantemente entende que as *Stock Options* possuem natureza salarial e, desse modo, devem ser tributadas como remuneração.

Nessa esteira, o problema dessa pesquisa apresenta relevância social e jurídica na medida em que encontramos atualmente grandes empresas tendentes a adotar essa metodologia, a qual é aplicada por muitas outras fora do Brasil, angariando, portanto, as vantagens inerentes a esse instituto. Contudo, o risco de autuação por parte do Fisco e a divergência no tocante à natureza jurídica traz insegurança jurídica para as empresas, as quais ficam receosas avaliando se devem adotar os planos de opções de compras de ações e tratar como verba de natureza indenizatória, correndo o risco de serem autuadas, ou se devem tratar como uma verba salarial e pagar tributos (indevidos).

Assim sendo, a definição sobre o tema é necessária para trazer segurança jurídica e proteger a atividade econômica. Indiscutivelmente tributar e alcançar direitos aos trabalhadores é essencial para os fins sociais garantidos pela Constituição. Contudo, o anseio por tributar retira competitividade do Brasil, incentivando a saída de diversas empresas do mercado brasileiro para o exterior, o que, ao fim e ao cabo, resultará na queda da arrecadação tributária e no desemprego.

Dessarte, insta destacar que o objeto da presente pesquisa é sugerir elementos que devam ser utilizados na análise da natureza jurídica das *Stock Options* pelos julgadores do CARF, de modo a aproximar o entendimento juslaboral dos entendimentos dos julgadores. Com esse propósito, lança-se mão do método de abordagem hipotético-dedutivo, auxiliado pelos métodos de procedimento histórico, comparativo, monográfico e tipológico. Outrossim, como método de interpretação tem-se o sistemático.

Por fim, destaca-se que essa é uma pesquisa, quanto à natureza, teórica, tendo em vista que a proposta é embasá-la através da pesquisa bibliográfica, sendo desenvolvida, portanto, a partir dos procedimentos técnicos bibliográfico e documental, haja vista que utiliza materiais como livros, artigos científicos e demais documentos (todos devidamente indicados nas referências). Assim, classifica-se essa pesquisa como qualitativa.

2 STOCK OPTIONS

As *Stock Options*, também identificadas como plano de outorga de ações, representam a busca incessante e moderna das organizações empresariais no sentido de combinar os interesses dos trabalhadores com os interesses empresariais, de modo a reter talentos e promover o crescimento da empresa no mercado globalizado.

Insta mencionar que a globalização vem exigindo das empresas uma mudança radical, uma vez que permite uma comunicação muito célere entre os indivíduos, aproximando todos os agentes da sociedade, bem como tornando o comércio entre os países territorialmente distantes uma realidade. Assim, obviamente, um produto produzido no Brasil precisa competir em qualidade e preço com um produto produzido, por exemplo, na China, sob pena de perder espaço no mercado consumidor.

Dessarte, percebe-se que os diversos ramos da atividade empresarial se dedicam à busca de novas alternativas, sempre primando pela melhoria da qualidade final do produto e pela redução do custo de produção, e, por conseguinte, o direito também se desenvolve à luz dessas premissas. Nessa perspectiva se desenvolveu a

ideia das *Stock Options* e se situa a discussão interdisciplinar (direito do trabalho e direito tributário) acerca da natureza jurídica dos planos, tendo em vista que, naturalmente, a classificação dada a esses impacta na tributação incidente.

Contudo, para compreensão da discussão ora proposta e análise do problema de pesquisa, revela-se pertinente iniciar a abordagem destacando alguns aspectos gerais relevantes no tocante às *Stock Options*, bem como compreender o que, efetivamente, é esse instituto.

2.1 ASPECTOS GERAIS DAS STOCK OPTIONS

As *Stock Options* surgiram nos Estados Unidos da América em meados da década de 1950, mas somente ganharam popularidade e relevância no aspecto econômico e jurídico na década de 1980. Em razão da pertinência para a realidade econômica globalizada, o instituto, através das empresas multinacionais, do setor bancário e de tecnologia e informática, foi se dispersando pelo mundo, sendo que na década de 1990 chegou a Europa e ao Brasil.²

Sustentam Alexandre Evaristo Pinto e Marcos Shigueo Takata³ que se identificou, naquela época nos EUA, "uma tendência ao divórcio entre a propriedade das ações (que é dos acionistas) e o controle da companhia (que estava sendo exercido pelos diretores em razão da dispersão do capital nos casos de "controle gerencial") [...]". Assim sendo, havia uma alta probabilidade de conflito de interesses entre os acionistas, os quais almejavam o crescimento da empresa, e os administradores, os quais buscavam maximizar seus benefícios.

Dessa forma, nasce a necessidade de criar mecanismos capazes de auxiliar no alinhamento dos interesses da companhia/seus acionistas e dos trabalhadores, no momento específico, aqueles que ocupam cargo de administração/gestão. Gize-se, desde já, que houve uma evolução relevante nesse quesito, já sendo possível encontrar empresas que implementam as *stock options* para o corpo de empregados,

² DAL MAS, Viviane Castro Neves Pascoal M. **Stock options na relação de emprego**. São Paulo: LTr, 2008. p. 17.

³ PINTO, Alexandre Evaristo; TAKATA, Marcos Shigueo. Stock Options à luz dos precedentes do CARF. In: Lucas Bevilacqua; Vanessa Marini Cecconello; Michell Przepiorka. (Org.). **Tributação Federal - Jurisprudência do CARF em debate**. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 283-316. p. 285.

de modo a fidelizá-los e incentivá-los a buscar o crescimento da organização como um todo.

Nessa esteira, insta destacar que as *stock options*, conforme ensinam Adriana Andrade e José Paschoal Rossetti, ao detalhar o "sistema" de remuneração dos administradores com o objetivo de alinhar os interesses desses ao da companhia, são adequadas para o atingimento de objetivos de longo prazo, ou seja, a questões mais estratégicas da empresa, haja vista estarem atreladas ao sucesso da organização e, conseqüentemente, a valorização de suas ações.⁴ É importante destacar, contudo, que os planos de opções de compras de ações são apenas um dos meios pelo qual se alinham os interesses dos empregados aos da companhia.

Ganha destaque o referido instrumento nos últimos anos no Brasil e no mundo justamente pelas características da geração que hoje está ingressando no mercado de trabalho. Pesquisas realizadas no âmbito da psicologia e da administração de empresas apontam que a geração X (nascidos entre 1965 e 1980) está gradativamente dando espaço no mercado de trabalho para a geração Y e Z (nascidos entre 1981 e 1999), bem como que há uma grande diferença no perfil desses indivíduos.

Autores da Administração de Empresas assinalam como características marcantes desse novo profissional, dentre outras, a procura constante por reconhecimento e gratificação, por novos desafios, pelo equilíbrio entre trabalho e família, bem como o fato de serem impacientes, as vezes imediatistas.⁵ Nessa esteira, mister destacar a lição de Christian Fabián Castillo Urco, Marcelo Javier Mancheno Saá, Daniel Esteban Chamorro Murillo e Jenny Margoth Gamboa Salinas ao apontarem que:

[...] os administradores devem conhecer as características de uma geração que tem muitas expectativas para contribuir, melhorar e resolver os problemas que a humanidade enfrenta atualmente. É por isso que os gerentes precisam aprender

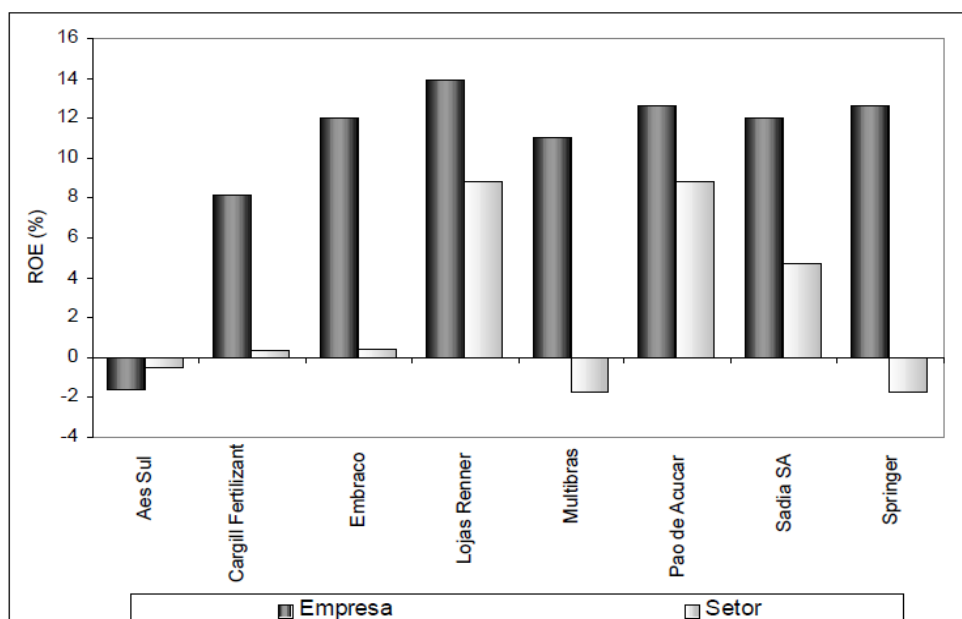
⁴ ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 238-239.

⁵ URCO, Christian Fabián Castillo; SAÁ, Marcelo Javier Mancheno; MURILLO, Daniel Esteban Chamorro; SALINAS, Jenny Margoth Gamboa. Felicidade no trabalho na geração Millennials, novos desafios para os administradores. **Braz. J. of Develop.**, Curitiba, v. 5, n. 9, p. 14571-14582 sep. 2019. p. 14577.

mais sobre os níveis de satisfação e felicidade de seus funcionários, de modo a desenvolver estratégias **para melhorar os níveis de comprometimento organizacional** à medida que as novas gerações se fundem com as mais antigas estabelecidas. (grifou-se).

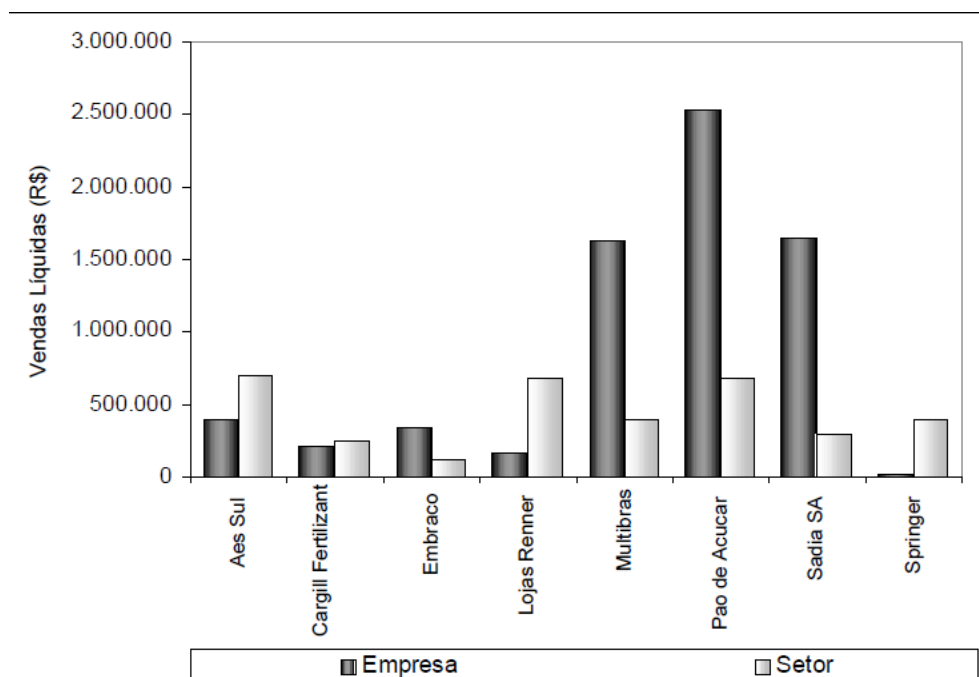
Dessarte, vislumbra-se que as *Stock Options* aderem a essa nova realidade e expectativa do mercado de trabalho. Contudo, impende destacar que a adoção dos planos de opção de compra de ações também se revela, no aspecto comercial, interessante para a empresa, uma vez que há uma melhora no desempenho econômico e nas vendas líquidas, conforme demonstram os gráficos abaixo:⁶

a) Gráfico de desempenho econômico



⁶ MARCON, Rosilene; GODOI, Christiane Kleinübing. **Remuneração por Stock Options e Desempenho das Empresas: um estudo preliminar com empresas brasileiras**. In: ENANPAD 2003, 2003, Atibaia. Anais do Enanpad 2003. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/7/enanpad2003-grt-2140.pdf. p. 1-16. p. 11-12.

b) Gráfico de vendas líquidas



Registre-se, contudo, que os dados numéricos supracitados foram levantados em 2003, mas indiscutivelmente a adoção das *Stock Options* gera um maior engajamento dos empregadores e, conseqüentemente, uma melhora no desempenho da empresa. É justamente por esse aspecto que diversas empresas têm adotado esse modelo, sendo relevante citar, a título exemplificativo, empresas como PagSeguro, Nubank e Gympass.⁷

Ainda a título de informações gerais sobre o instituto, cumpre destacar que a ordem jurídica brasileira vem dedicando atenção ao tema, haja vista a controvérsia no tocante à definição da natureza jurídica das *Stock Options* e a conseqüente tributação incidente. Em 2015, Carlos Bezerra apresentou um Projeto de Lei (n. 286/2015), o qual propõe o acréscimo do Art. 458-A à Consolidação das Leis do Trabalho – CLT para dispor sobre a concessão de Opções de Ações (*Stock Options*).

⁷ ZOGBI, Paula. Brasil imita vale do silício com stock options para retenção de talentos. **Infomoney**. mai. 2019. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/carreira/brasil-imita-vale-do-silicio-com-stock-options-para-retencao-de-talentos/>. Acesso em: 01 mai. 2021.

O referido projeto de lei apresenta critérios para definir se as opções possuem ou não natureza salarial.⁸

Outro exemplo de proposta de regulamentação sobre o instituto encontrava-se no denominado Marco Legal das Startups, contudo, no Senado o capítulo que tratava das *Stock Options* foi suprimido com a justificativa, diga-se, acertada, de que o tema não se referia somente as *startups*, bem como demandava legislação específica.⁹ Ademais, o projeto inicial ao tratar do tema definia como tendo natureza salarial, o que também era objeto de críticas, haja vista a tributação inerente, que reduz a vantajosidade da adoção.¹⁰

Vislumbra-se, portanto, que o tema é cadente no cenário jurídico e econômico brasileiro, de tal modo que propor elementos para definir a natureza jurídica das *Stock Options* é de grande relevância. Assim, após a contextualização, apresentação da origem e da relevância das *Stock Options*, emerge a necessidade de conceituar e compreender o instituto à luz da doutrina, para construir o embasamento teórico necessário para responder o problema dessa pesquisa.

2.2 STOCK OPTIONS: O QUE SÃO?

As *Stock Options*, conforme mencionado alhures, são planos de outorga de ações cujo objetivo é conceder aos empregados uma quantidade de ações da empresa com vistas a entregar-lhes retorno financeiro através do crescimento da companhia e valorização das ações. Nessa linha, relevante a definição de Alan Greenspan¹¹ para quem as *Stock Options* “[...] is a unilateral grant of value from

⁸ BEZERRA, Carlos. **Projeto de lei da Câmara nº 286, de 2015**. Acrescenta o Art. 458-A à Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, para dispor sobre a concessão de Opções de Ações (Stock Options). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946411>. Acesso em: 01 mai. 2021.

⁹ BRASIL, **Lei Complementar n. 182, de 1 de junho de 2021**. Institui o marco legal das startups e do empreendedorismo inovador; e altera a Lei n. 6.404, de 15 de novembro de 1976, e a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-182-de-1-de-junho-de-2021-323558527>. Acesso em: 01 mai. 2021.

¹⁰ PIOVESAN, Eduardo. Câmara aprova marco legal das startups. **Câmara dos Deputados**. mai. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/757768-camara-aprova-marco-legal-das-startups/>. Acesso em: 01 mai. 2021

¹¹ GREENSPAN, Alan. Stock options and related matters. **Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem**. Ano 5, n. 17, p. 13-19, jul./set. 2002. p. 15.

existing shareholders to an employee. It is a transfer through the corporation of part of the market capitalization owned by existing shareholders."

Nessa esteira, Sergio Pinto Martins¹² conceitua: "Stock option é o plano em que são estabelecidos os requisitos da opção de compra de ações. Existe a possibilidade de o empregado adquirir as ações da empresa por preço em média abaixo do mercado e de vendê-las com lucro."

Jorge Cavalcanti Boucinhas Filho,¹³ por sua vez, leciona que "[...] as ações ficam estocadas (daí a palavra stock), reservadas, garantindo-se a esses empregados qualificados o direito de comprá-las por valores históricos depois de um período de expectativa e de revendê-las pelo preço de mercado, realizando lucro."

Assim sendo, insta destacar que normalmente os planos são compostos por quatro fases, a saber:¹⁴

- 1) Outorga: Período que o empregador outorga o direito de opção e permite aos empregados aderirem ao plano.
- 2) Período de *Vesting*: Consiste no período de consolidação do direito de opção, ou seja, no transcurso do prazo fixado e período para que o empregado atinja as condições pré-fixadas no plano;
- 3) Exercício: Compreende a fase (lapso temporal) que o empregado tem para optar, uma vez atingidos os requisitos, se exerce o direito de compra nos termos e condições estabelecidos.
- 4) Venda: Período posterior ao exercício do direito pelo empregado, no qual ele poderá livremente dispor da ação, inclusive, podendo vendê-la para realizar o lucro auferido.

O empregado, portanto, tem a possibilidade de, transcorrido o período de *vesting*, exercer o direito de compra das ações e, assim, adquiri-las por valores históricos, auferindo lucro, quando da venda pelo valor de mercado atual, haja vista a valorização que se deu do papel quando comparado o valor exigido no exercício e o valor de mercado. Dessarte, verifica-se que há uma vantagem econômica para o

¹² MARTINS, Sergio Pinto. Direito do trabalho. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 265.

¹³ FILHO, Jorge Cavalcanti Boucinhas. Stock Options Plans na visão da doutrina e dos tribunais brasileiros. **Revista dos Tribunais**. vol. 2, p. 409 – 430, 2012. p. 411.

¹⁴ FILHO, Jorge Cavalcanti Boucinhas. Stock Options Plans na visão da doutrina e dos tribunais brasileiros. **Revista dos Tribunais**. vol. 2, p. 409 – 430, 2012. p. 411.

empregado, o que, na visão da doutrina, é o elemento marcante desse instituto, pois estimula a produtividade dos trabalhadores, uma vez que o sucesso da empresa traz benefícios a todos.¹⁵

A discussão no tocante à natureza jurídica da vantagem auferida pelo empregado e a consequente tributação incidente decorre justamente da presença de duas circunstâncias, quais sejam: a) a outorga das ações estar vinculada à relação laboral; b) a vantagem ao final estar intimamente vinculada ao mercado de ações. Assim, conforme será melhor apresentado no desenvolvimento dessa pesquisa, há divergência quanto a natureza salarial ou não dessa receita.

Entretanto, ainda para compreender o que são as *Stock Options*, é importante registrar que apesar do aumento na utilização das *Stock Options* no Brasil, conforme mencionado alhures, não há uma legislação específica sobre a matéria, seja ela previdenciária, trabalhista e/ou tributária. Assim, tem-se que a única disposição legal sobre a matéria encontra-se no parágrafo 3º do art. 168, da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A),¹⁶ o qual dispõe:

§ 3º O estatuto pode prever que a companhia, dentro do limite de capital autorizado, e de acordo com plano aprovado pela assembleia-geral, outorgue opção de compra de ações a seus administradores ou empregados, ou a pessoas naturais que prestem serviços à companhia ou a sociedade sob seu controle.

Por fim, insta destacar que os planos de outorga de ações, no entanto, podem ser utilizados tanto por companhias de capital aberto, quanto de capital fechado. No entanto, para a discussão ora proposta, essa distinção não merece maior atenção, bastante, por ora, assimilar a possibilidade de adoção por ambas.

Não obstante a convergência quanto a origem e definição do instituto pela literatura, conforme apresentado nas linhas que sucedem, há grande divergência quanto a natureza jurídica das *Stock Options*, haja vista a busca por identificar se o

¹⁵ BRITTO, Felipe Lorenzi de; FIGUEIREDO, Fernanda Balieiro; BUENO, Iva Maria Souza. **Stock options: os planos de opção de compra de ações**. São Paulo: Almedina, 2017. p. 12.

¹⁶ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em 01 mai. 2021.

proveito econômico obtido pelo empregado nessa operação pode (ou não) ser classificado como remuneração e, desse modo, tributado como tal. A título preliminar, cabe destacar que há basicamente duas correntes, uma sustentando que as *Stock Options* não integram a remuneração do empregado e não podem fazer base para incidência de tributos e, por outra banda, outra corrente que reconhece o vínculo dessa verba com o trabalho prestado pelo empregado e defende a natureza salarial e, ao fim e ao cabo, a tributação como salário.

Desse modo, dedica-se o próximo capítulo a apresentar os argumentos de cada corrente para ao final apresentar uma proposta de análise para diferenciação no caso prático.

3 A NATUREZA JURÍDICA DAS STOCK OPTIONS

A natureza jurídica das *Stock Options* é tema controverso, uma vez que a doutrina trabalhista e o Tribunal Superior do Trabalho, à luz da definição legal de remuneração e da divisão das rubricas que integram – ou não – a remuneração do empregado, consolidou seu entendimento no sentido de que as *Stock Options* não possuem natureza salarial. Contudo, por outra banda, o Fisco e o CARF, majoritariamente, defendem a natureza salarial do proveito econômico obtido com os Planos e, desse modo, impõem a tributação como se verba de natureza salarial fosse. Ocorre que a compreensão trabalhista se revela tecnicamente mais acertada, contudo, de modo a produzir convergência, far-se-á uma compilação dos elementos necessários para afastar a natureza salarial da verba de modo a, pelo menos, tentar produzir um consenso na temática e, ao fim e ao cabo, trazer segurança jurídica para a temática.

Dessarte, para construir uma base teórica sólida para tratar dos elementos necessários para afastar a natureza salarial da verba, é necessário compreender anteriormente os argumentos que embasam a posição trabalhista e do fisco, conforme será apresentado detalhadamente no tópico a seguir:

3.1 DO CONFLITO DE INTERPRETAÇÃO ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA

O fisco ao analisar a incidência ou não da contribuição previdenciária sobre as *Stock Options* parte a sua análise das disposições do art. 22, I, da Lei 8.212/91, o qual trata das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento. Veja-se a redação do inciso supracitado:

[...] vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Nota-se, portanto, que a contribuição social sobre a folha de pagamento, nos termos da lei, deverá incidir sobre o total das remunerações pagas, a qualquer título, que tenham por objetivo retribuir o trabalho prestado. Verifica-se, portanto, consoante a lição de Alexandre Evaristo Pinto e Marcos Shigueo Takeda, que “[...] o legislador previdenciário não desejou incluir valores indenizatórios ou ressarcitórios no âmbito de tal contribuição [...]”.

A Receita Federal, a partir dessa interpretação do dispositivo legal supracitado, bem como do pronunciamento técnico CPC 10 – que dispõe sobre os pagamentos baseados em *Stock Options* – entende que o ganho auferido pelo empregado possui natureza salarial e, dessa feita, está sujeito ao mesmo tratamento fiscal e previdenciário dispensado a qualquer outro rendimento de natureza salarial.¹⁷

¹⁷ DELEGACIA da Receita Federal em Belo Horizonte autua empresa por remunerar executivos através de “Stock Options”. **Receita Federal**, Brasília, 04/09/2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/setembro/delegacia-da-receita-federal-em-belo-horizonte-autua-empresa-por-remunerar-executivos-atraves-de-201cstock-options201d>>. Acesso em: 01 mai. 2021.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), nesse mesmo sentido, possui jurisprudência majoritária,¹⁸ afirmando que as *Stock Options* possuem natureza remuneratória, tendo em vista que, na sua percepção, não está presente o caráter mercantil nessa operação. Nesse sentido a emenda que segue:

Os beneficiários que adquirem ações no bojo de um plano de Stock Options não são, assim, meros investidores com os quais a companhia faz negócios em condições favorecidas, mas administradores e executivos de fundamental importância para o sucesso dos negócios, cujo grau de comprometimento com o futuro da empresa deve ser sempre alimentado, sendo as Stock Options um dos mais eficientes instrumentos nesse mister. Esse é o contexto em que o risco envolvido nas políticas de remuneração baseada em ações deve ser entendido, e não o do mero risco mercantil, de quem adquire ações em mercado de balcão ou em bolsa de valores. Imaginar uma política remuneratória baseada em ações desvinculada dos riscos da flutuação dos valores das ações, data venia, simplesmente não é possível. O risco de flutuação do valor das ações, na verdade, é desejado e conhecido por todos os agentes envolvidos em uma política remuneratória dessa natureza, pois ele atua como fator de alinhamento entre os interesses da empresa, dos acionistas e dos beneficiários contemplados com as opções de compra de ações. E esse risco, não se perca de vista, é um risco muito bem dimensionado pela empresa e pelos beneficiários dos planos de Stock Options, não podendo, até por ser imanente à política remuneratória baseada em ações, ser um elemento de descaracterização de sua natureza de

¹⁸ OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. FATO GERADOR. Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como remuneração, cabível, desta forma a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Processo n. 11080.732476/2013-18. Acórdão n. 9202-008.532. Data da Sessão: 28/01/2020).

[...] REMUNERAÇÃO INDIRETA. OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. Os pagamentos efetuados pelas empresas a seus diretores, sob a forma de opções de compra de ações - Stock Options, condicionada à permanência do beneficiário na empresa, caracterizam-se como retribuição ao trabalho prestado, portanto têm natureza remuneratória. (Recurso Especial do Procurador. Processo nº 16327.721356/2012-80. Acórdão 9202-005.968. Data da Sessão 26/09/2017).

remuneração. Como já demonstrado pela fiscalização as Stock Options são um dos componentes da remuneração variável dos administradores e executivos beneficiários, sendo a possibilidade de não percepção ou de percepção em patamares menores que os esperados algo intrínseco a esse tipo de remuneração;

Ainda no que tange ao entendimento do CARF, é necessário referir que algumas decisões do órgão trazem um elemento novo na medida em que avaliam a natureza jurídica da parcela a partir da presença – ou não - da onerosidade. Assim, constroem a tese de que se o plano for oneroso, ou seja, houver desembolso pelo empregado, gerando risco na operação, estar-se-á diante de uma verba não salarial. Entretanto, se o plano gratuito ou com risco para o empregado extremamente mitigado, entende o CARF que a verba possui natureza salarial.¹⁹

Alexandre Evaristo Pinto e Marcos Shiguelo Takeda compilam as características que tem levado os julgadores a decidir pela natureza salarial dos planos nos seguintes itens:²⁰

(i) obrigatoriedade de adesão ao plano 'stock options', o que poderia demonstrar que inexistente voluntariedade por parte do beneficiário; (ii) inexistência de onerosidade na aquisição da ação, quer seja em virtude sua gratuidade para o beneficiário, quer seja em virtude da instituição de um preço vil; (iii) inexistência de risco de mercado para o beneficiário, que pode tanto ser derivada da falta de onerosidade quanto pela existência de alguma cláusula que retire ou mitigue o

¹⁹ STOCK OPTIONS. CARÁTER MERCANTIL. PARCELA NÃO INTEGRANTE DO SALÁRIO REMUNERAÇÃO. No presente caso, o plano de stock options é marcado pela onerosidade, pois o preço de exercício da opção de compra das ações é estabelecido a valor de mercado, pela liberalidade da adesão e pelo risco decorrente do exercício da opção de compra das ações, de modo que resta manifesto o seu caráter mercantil, não devendo os montantes pagos em decorrência do referido plano integrarem o salário de contribuição. (Recurso Voluntário Provido. Processo nº 16327.721357/2012-24. Acórdão 2401-003.889. Data da Sessão 11/02/2015)

OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. FATO GERADOR DE IMPOSTO DE RENDA. Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como remuneração, cabível, desta forma a incidência de contribuições sociais previdenciárias. (Recurso Especial do Procurador. Processo nº 16327.721357/201224. Acórdão 9202006.628. Data da Sessão 21/03/2018).

²⁰ PINTO, Alexandre Evaristo; TAKATA, Marcos Shiguelo. Stock Options à luz dos precedentes do CARF. In: Lucas Bevilacqua; Vanessa Marini Cecconello; Michell Przepiorka. (Org.). **Tributação Federal - Jurisprudência do CARF em debate**. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 283-316. p. 299.

risco de quem possui uma opção de compra de ação; (iv) habitualidade, isto é, a 'stock option' passa a ser concedida com frequência, tal qual uma remuneração salarial; (v) sujeição do beneficiário a metas vinculadas, o que pode vir a demonstrar algum caráter retributivo direto do trabalho prestado para o beneficiário; e (vi) existência de cláusula de limitação de perdas para o beneficiário, o que denota que o risco permanece no todo ou em parte significativa com a instituidora do plano de 'stock options'.

Em sentido diverso, a doutrina trabalhista majoritariamente defende a natureza não salarial das *Stock Options*, conforme vislumbra-se da lição de Luciano Martinez²¹ ao sustentar “[...] que a mera outorga de direito de compra das ações por valores históricos, depois de um período de expectativa, remete o tema para o campo mercantil, e não trabalhista”.

Nessa esteira segue, ademais, o entendimento do Tribunal Superior do Trabalho, no qual a jurisprudência dominante é no sentido de que *Stock Options* não possuem natureza salarial, mas sim mercantil e, por conseguinte, não devem ser considerados como remuneração do empregado.²²

²¹ MARTINEZ, Luciano. **Curso de direito do trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 581.

²² [...] STOCK OPTION PLANS. NATUREZA SALARIAL. Não se configura a natureza salarial da parcela quando a vantagem percebida está desvinculada da força de trabalho disponibilizada e se insere no poder deliberativo do empregado, não se visualizando as ofensas aos arts. 457 e 458 da CLT. (...). (TST; RR 3273/1998-064-02-00; Quarta Turma; Rel. Min. Antônio José de Barros Levenhagen; Julg. 15/03/2006; DJU 31/03/2006)

[...] STOCK OPTIONS. O programa pelo qual o empregador oferta aos empregados o direito de compra de ações (previsto na Lei de Sociedades Anônimas, n. 6404/76, art. 168, § 3º) não proporciona ao trabalhador uma vantagem de natureza jurídica salarial. Isso porque, embora a possibilidade de efetuar o negócio (compra e venda de ações) decorra do contrato de trabalho, o obreiro pode ou não auferir lucro, sujeitando-se às variações do mercado acionário, detendo o benefício natureza jurídica mercantil. O direito, portanto, não se vincula à força de trabalho, não detendo caráter contraprestativo, não se lhe podendo atribuir índole salarial. Recurso de revista não conhecido. (TST – Processo 217800-35.2007.5.02.0033 – Rel. Ministro Maurício Godinho Delgado – 6ª Turma. Data: publicação no DEJT em 03.12.2010).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO DE REVISTA. COMPRA DE AÇÕES VINCULADA AO CONTRATO DE TRABALHO. -STOCK OPTIONS-. NATUREZA NÃO SALARIAL. EXAME DE MATÉRIA FÁTICA PARA COMPREENSÃO DAS REGRAS DE AQUISIÇÃO. LIMITES DA SÚMULA 126/TST. As -stock options-, regra geral, são parcelas econômicas vinculadas ao risco empresarial e aos lucros e resultados do empreendimento. Nesta medida, melhor se enquadram na categoria não remuneratória da participação em lucros e resultados (art. 7º, XI, da CF) do que no conceito, ainda que amplo, de salário ou remuneração. De par com isso, a circunstância de serem fortemente suportadas pelo próprio empregado, ainda que com preço diferenciado fornecido pela empresa, mais ainda afasta a novel figura da natureza salarial prevista na CLT e na Constituição. De todo modo, torna-se inviável o reconhecimento de natureza salarial decorrente da possibilidade de compra de ações a preço

Analisando os argumentos que embasam essa compreensão trabalhista, verifica-se que a construção da tese parte da definição legal de remuneração à luz da legislação e da doutrina especializada, bem como do conceito legal de prêmios, conforme segue:

O conceito legal de remuneração encontra-se no *caput* do art. 457 da CLT, que assim dispõe: “Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.”²³ Dessarte, Alice Monteiro de Barros,²⁴ leciona que entende-se por remuneração “[...] a retribuição devida e paga ao empregado não só pelo empregador, mas também pelo terceiro, de forma habitual, em virtude do contrato de trabalho.”

Sobre a definição legal de remuneração prevista no artigo supracitado da CLT, mister destacar que a própria norma é extremamente clara ao dispor que as definições trazidas pelo dispositivo – e obviamente seus incisos e parágrafos – devem ser considerados para todos os efeitos legais, o que torna tais disposições aplicáveis tanto para fins trabalhistas, quanto previdenciários e fiscais.

Assim sendo, necessário destacar que o art. 457 da CLT, além da definição legal de remuneração, no seu §2º dispõe acerca do NÃO integra a remuneração para todos os fins (repisa-se, trabalhista, previdenciário e fiscal), e assim dispõe:²⁵

reduzido pelos empregados para posterior revenda, ou a própria validade e extensão do direito de compra, se a admissibilidade do recurso de revista pressupõe o exame de prova documental - o que encontra óbice na Súmula 126/TST. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR- 85740-33.2009.5.03.0023, Relator Ministro: Mauricio Godinho Delgado, Data de Julgamento: 15/12/2010, 6ª Turma, Data de Publicação: DEJT 04/02/2011).

RECURSO DE REVISTA DA RECLAMADA. (...) 5. PLANO DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. INTEGRAÇÃO. NÃO CONHECIMENTO. Em que pese a possibilidade da compra e venda de ações decorrer do contrato de trabalho, o trabalhador não possui garantia de obtenção de lucro, podendo este ocorrer ou não, por consequência das variações do mercado acionário, consubstanciando-se em vantagem eminentemente mercantil. Dessa forma, o referido direito não se encontra atrelado à força laboral, pois não possui natureza de contraprestação, não havendo se falar, assim, em natureza salarial. Precedente. Recurso de revista de que não se conhece. (RR - 201000-02.2008.5.15.0140, Relator Ministro: Guilherme Augusto Caputo Bastos. Data de Julgamento: 11/02/2015, 5ª Turma, Data de Publicação: DEJT 27/02/2015).

²³ BRASIL. **Consolidação das leis do trabalho (CLT)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 01 mai. 2021.

²⁴ BARROS, Alice Monteiro. **Curso de direito do trabalho**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2009. p. 749.

²⁵ BRASIL. **Consolidação das leis do trabalho (CLT)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 01 mai. 2021.

§2º As importâncias, ainda que habituais, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, prêmios e abonos não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário. (grifo nosso).

Os prêmios, portanto, claramente não integram a remuneração do empregado, contudo, o que são, para efeitos legais, os prêmios? A resposta está no §4º do mesmo dispositivo legal, o qual assim menciona: "Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades."²⁶

Nota-se, dessarte, que os prêmios são liberalidade, ou seja, parcelas de caráter facultativo concedidas pelo empregador, que podem ser pagas individualmente ou para toda a empresa e tem o objetivo específico de incentivar o empregado a contribuir além do ordinariamente esperado.²⁷

Por fim, necessário registrar que o argumento no sentido da natureza não salarial segue ainda através da semelhança que a parcela possui com a denominada a participação nos lucros e resultados da empresa, a qual indiscutivelmente não possui natureza salarial em virtude da redação do art. 7º, XI, da Carta Magna.²⁸

Isso posto, vislumbra-se que a divergência no que tange à natureza jurídica da parcela sequer parte da interpretação divergente dos conceitos legais de remuneração e prêmio, o que seria o devidamente adequado, uma vez que a legislação trabalhista é expressa ao dispor que seus efeitos são aplicáveis para todos os fins, ou seja, trabalhista, previdenciário e fiscal. Desse modo, equivocou-se o Fisco ao trazer para o conceito de remuneração elementos que a legislação específica não trouxe e, ao mesmo tempo, desconsiderar outros que a própria norma define como essenciais para a análise da questão.

²⁶ BRASIL. **Consolidação das leis do trabalho (CLT)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 01 mai. 2021.

²⁷ STÜRMER, Gilberto; FINCATO, Denise Pires. **A reforma trabalhista simplificada: comentários à Lei nº 13.467/2017**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2019. p. 51.

²⁸ DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 14. ed. São Paulo: LTr, 2015. p. 764.

Assim sendo, para, à luz dos argumentos supracitados, afastar a natureza salarial das *Stock Options*, a presente pesquisa avança no tópico seguinte nessa temática.

3.2 STOCK OPTIONS: ELEMENTOS PARA AFASTAR A NATUREZA REMUNERATÓRIA

Os julgadores do CARF, conforme compilado por Alexandre Evaristo Pinto e Marcos Shigueo Takeda e já mencionado alhures, fazem a avaliação dos planos para identificar a natureza jurídica da verba a partir de 06 (seis) elementos, quais sejam: a) obrigatoriedade da adesão; b) onerosidade; c) (in)existência de risco de mercado para o beneficiário; d) habitualidade; e) sujeição do beneficiário a metas; e f) existência de cláusula de limitação de perdas para o beneficiário.²⁹

Ocorre, no entanto, que à luz da definição legal de remuneração e prêmio, art. 457, *caput* e §4º da CLT, verifica-se que os elementos indicados nas letras “d” e “e” não devem prosperar, senão veja:

Inicialmente, no tocante à habitualidade, impende destacar que os conselheiros do CARF definem esse elemento quando da análise dessa temática no Conselho “[...]como a previsibilidade - o que afasta o conceito de eventualidade - qualificada pela reiteração, gerando uma expectativa nos potenciais beneficiários da recorrência na oferta de opções de ações [...]”.³⁰ Ademais, sustentam que

[...] o termo remuneração, no ordenamento jurídico brasileiro, corresponde à totalidade de retribuições em dinheiro ou em utilidades, recebidas habitualmente pelo trabalhador em contraprestação aos serviços prestados. Logo, tudo o que é

²⁹ PINTO, Alexandre Evaristo; TAKATA, Marcos Shigueo. Stock Options à luz dos precedentes do CARF. In: Lucas Bevilacqua; Vanessa Marini Ceconello; Michell Przepiorka. (Org.). **Tributação Federal - Jurisprudência do CARF em debate**. 1ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 283-316. p. 299.

³⁰ OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. FATO GERADOR. Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como remuneração, cabível, desta forma a incidência de contribuições sociais previdenciárias. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Processo n. 11080.732476/2013-18. Acordão n. 9202-008.532. Data da Sessão: 28/01/2020).

pago aos administradores da empresa, em retribuição ao trabalho, é remuneração e integra o salário de contribuição, base de incidência previdenciária.³¹

No entanto, vislumbra-se aqui uma interpretação restritiva da CLT, uma vez que, conforme mencionado anteriormente, o conceito legal de remuneração encontra-se no *caput* do art. 457 da CLT, que dispõe *in verbis*: "Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber."³² Desse modo, como bem reconhece a doutrina trabalhista, de fato considerar-se-á remuneração (de forma geral) toda importância paga em retribuição ao trabalho prestado.

A análise dos planos a partir do elemento da habitualidade, entretanto, acaba por generalizar que tudo que retribua o trabalho e seja pago habitualmente integrará a remuneração do trabalhador, ou seja, incorre em evidente omissão em relação ao disposto no §2º, do art. 457 da CLT, o qual expressamente menciona importâncias que, mesmo pagas habitualmente, não integram a remuneração para todos os fins, ou seja, trabalhista, previdenciário e fiscal. Para relembrar, segue o dispositivo *ipsis litteris*:³³

§2º As importâncias, **ainda que habituais**, pagas a título de ajuda de custo, auxílio-alimentação, vedado seu pagamento em dinheiro, diárias para viagem, **prêmios** e abonos **não integram a remuneração do empregado, não se incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.** (grifo nosso).

³¹ OPÇÃO DE COMPRA DE AÇÕES. STOCK OPTIONS. FATO GERADOR. Os pagamentos efetuados a funcionários, executivos e demais prestadores de serviço da empresa, por meio de opção de compra de ações, caracterizam-se como remuneração, cabível, desta forma a incidência de contribuições sociais previdenciárias. PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Processo n. 11080.732476/2013-18. Acordão n. 9202-008.532. Data da Sessão: 28/01/2020).

³² BRASIL. **Consolidação das leis do trabalho (CLT)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 01 mai. 2021.

³³ BRASIL. **Consolidação das leis do trabalho (CLT)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 01 mai. 2021.

Dessarte, entende-se que é equivocado considerar na análise da natureza jurídica das *Stock Options* o elemento da habitualidade, sob pena de incorrer em equívoco na interpretação dos conceitos e normas jurídicas supracitadas.

O outro elemento que merece uma análise mais detalhada trata da verificação dos planos a partir da existência de condição que imponha ao beneficiário a sujeição a metas vinculadas, o que, na compreensão dos julgados, acabaria por demonstrar um caráter retributivo direto do trabalho prestado e, assim, seria elemento indicativo da natureza salarial da parcela.

Novamente discorda-se do posicionamento dos julgados que acolhem esse como um elemento condicionante, uma vez que suprime da análise o conceito legal de prêmio apresentado pela CLT, o qual, repisa-se, não integra a remuneração do empregado por força do disposto no art. 457, §2º da CLT. Sobre esse aspecto, necessário relembrar que os prêmios são liberalidades, ou seja, parcelas de caráter facultativo concedidas pelo empregador, que podem ser pagas individualmente ou para toda a empresa e tem o objetivo específico.

Nessa esteira, a definição legal do dispositivo supracitado: “Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, **em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado** no exercício de suas atividades.”³⁴ (grifou-se).

Verifica-se, dessarte, que os prêmios estão vinculados e somente se caracterizam como tais quando o recebimento estiver relacionado e retribuindo o desempenho superior ao ordinariamente esperado, ou seja, há uma vinculação entre o pagamento e o atingimento de metas pelo empregado. Outrossim, relembra-se que os prêmios retribuem o trabalho prestado, mas não integram a remuneração do empregado para todos os fins. Assim, o fato de retribuir o trabalho não pode ser elemento de avaliação da natureza jurídica, sob pena de o Fisco alterar conceitos.

Entende-se, portanto, diferentemente do indicado nos julgados no CARF que reconhecem a natureza salarial às *Stock Option*, que a vinculação a metas específicas e superiores ao ordinariamente esperado é elemento marcante para

³⁴ BRASIL. **Consolidação das leis do trabalho (CLT)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 01 mai. 2021.

afastar a natureza salarial da parcela e não para que se reconheça como de natureza salarial.

Nessa medida, apesar de os demais elementos - Adesão voluntária, Onerosidade e Risco de Mercado – também encontrarem ressalvas a partir da classificação das *Stock Options* como prêmios, entende-se que, em razão do caráter mercantil da operação, os argumentos apresentados pelo Fisco revelam-se coerentes. É sabido que o direito do trabalho (assim como os outros ramos do direito) não se presta a fraudes e, desse modo, utilizar-se de conceitos e definições com o intuito de ludibriar o Fisco é equivocado, assim, sugere-se que a avaliação da natureza jurídica das *Stock Options*, de modo a identificar o seu caráter mercantil e coligar a tese do Fisco com as definições juslaborais, seja realizada a partir da análise desses três elementos, a saber:

- a) Adesão voluntária – Nesse quesito verifica-se se o empregado é obrigado a aderir ao plano ou de fato é uma liberalidade, um benefício concedido pelo empregador com vistas a coligar os interesses do trabalhador ao da empresa e fidelizá-lo ao empregador.
- b) Onerosidade – deve-se analisar se os planos ofertam as ações a título gratuito ou há um desembolso pelo empregado. Concorda-se, portanto, com o Fisco quando entende que a onerosidade traz indicativos do caráter mercantil à operação.
- c) Risco de Mercado – em sendo uma operação de mercado que visa justamente incentivar o empregado a buscar resultados para empresa, é necessário que se tenha o risco de perda pela desvalorização, sob pena de desvirtuar a própria essência do instituto. Se ofertado a título gratuito ou preço vil, obviamente, qualquer ganho – pela simples volatilidade do mercado, por exemplo – geraria uma receita ao empregado e, portanto, esse não estaria incentivado a alcançar objetivos além do ordinariamente esperado.

Dessarte, a partir das considerações alhures apresentadas acerca dos elementos trabalhados nos julgados do CARF, essa pesquisa pretendeu conciliar os entendimentos tão disparis e construir uma proposta de solução para o problema que possa coadunar tais entendimentos e, desse modo, trazer segurança jurídica

para a adoção das *Stock Options* pelas empresas no Brasil. É importante avançar na interpretação dos institutos, superando a ânsia do Fisco de tributar por tributar, sem considerar a exegese adequada dos conceitos jurídicos, haja vista que o anseio pela tributação traz insegurança jurídica e, desse modo, afasta do cenário nacional a aplicabilidade do instituto e, por conseguinte, das vantagens que o mesmo traz para a atividade econômica brasileira.

Não se pode olvidar que somente haverá direitos trabalhistas e impostos enquanto existirem empregadores/empresas economicamente saudáveis e competitivas no mercado globalizado. Assim, obviamente precisa-se tutelar direitos e tributar, contudo, deve-se incentivar o desenvolvimento da atividade empresarial.

CONCLUSÃO

O cenário apresentado é, conforme exposto no desenvolvimento da pesquisa, extremamente problemático e inseguro juridicamente, haja vista a divergência no tocante à definição da natureza jurídica das *Stock Options*. Não se pode admitir que áreas do direito tenham interpretação disparis sobre o mesmo instituto, sob pena de trazer prejuízos às partes envolvidas, ao direito e a toda a sociedade. Além disso, deve-se partir da premissa basilar de que o Direito, apesar da divisão em áreas de estudo, é uma ciência única.

Assim sendo, a proposta apresentada na presente pesquisa é no sentido de justamente buscar pontos de convergência entre os entendimentos, elencando, ao final, elementos que poderiam transitar em uma via intermediária, viabilizando, portanto, um consenso.

É de suma relevância lembrar que a globalização aproximou os mercados e torna-os extremamente competitivos na medida que um produto brasileiro, por exemplo, compete certamente com produtos da China, tanto no mercado nacional, quando em mercados do exterior. Assim, é preciso avaliar os novos institutos – pode-se considerar as *Stock Options* relativamente novas, uma vez que ganham maior aplicabilidade nas últimas décadas – sem preconceitos e premissas ultrapassadas, fazendo uma interpretação sistemática do direito e atentos para a necessidade de avançar enquanto ordenamento jurídico e ambiente de negócios.

Desse modo, repisa-se que é importante que o Fisco supere a “ânsia” de tributar por tributar, totalmente desconexa da exegese dos conceitos jurídicos aplicáveis a matéria como é o caso das *Stock Options*, em que o Fisco deixa de considerar o que a legislação e a doutrina trabalhista definem por verbas integrantes ou não da remuneração. Nesse sentido, mister lembrar que o art. 457 da CLT traz disposições aplicáveis “para todos os efeitos legais”, ou seja, de aplicação tanto no âmbito trabalhista, quanto previdenciário e tributário.

Além disso, trazer segurança jurídica é também essencial, pois tributar e autuar empresas de maneira incorreta ou, ao menos, com base em interpretações equivocadas de conceitos, é prejudicial para a atividade econômica brasileira. Por fim, vale ressaltar, novamente, que não se pode olvidar que os direitos trabalhistas e impostos são essenciais para atender aos preceitos constitucionais, contudo, somente terá pagamento de impostos e concessão de direitos trabalhistas em um ambiente economicamente favorável, ou seja, com empresas economicamente saudáveis e competitivas no mercado globalizado.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BARROS, Alice Monteiro. **Curso de direito do trabalho**. 5. ed. São Paulo: LTr, 2009.
BEZERRA, Carlos. **Projeto de lei da Câmara nº 286, de 2015**. Acrescenta o Art. 458-A à Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, para dispor sobre a concessão de Opções de Ações (Stock Options). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=946411>. Acesso em: 01 mai. 2021.

BRASIL. **Consolidação das leis do trabalho (CLT)**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm>. Acesso em: 01 mai. 2021.

BRASIL, **Lei Complementar n. 182, de 1 de junho de 2021**. Institui o marco legal das startups e do empreendedorismo inovador; e altera a Lei n. 6.404, de 15 de novembro de 1976, e a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-complementar-n-182-de-1-de-junho-de-2021-323558527>. Acesso em: 01 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm>. Acesso em 01 mai. 2021.

BRITTO, Felipe Lorenzi de; FIGUEIREDO, Fernanda Balieiro; BUENO, Iva Maria Souza. **Stock options**: os planos de opção de compra de ações. São Paulo: Almedina, 2017.

DAL MAS, Viviane Castro Neves Pascoal M. **Stock options na relação de emprego**. São Paulo: LTr, 2008.

DELEGACIA da Receita Federal em Belo Horizonte autua empresa por remunerar executivos através de "Stock Options". **Receita Federal**, Brasília, 04/09/2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2018/setembro/delegacia-da-receita-federal-em-belo-horizonte-autua-empresa-por-remunerar-executivos-atraves-de-201cstock-options201d>>. Acesso em: 01 mai. 2021.

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 14. ed. São Paulo: LTr, 2015.

FIGUEIRAS, Gabriela de Almeida. Opção de compra de ações no direito brasileiro - Possibilidade de enquadramento como operação mercantil. **Revista dos Tribunais**, v. 7, p. 83-123, 2014.

FILHO, Jorge Cavalcanti Boucinhas. Stock Options Plans na visão da doutrina e dos tribunais brasileiros. **Revista dos Tribunais**, v. 2, p. 409 – 430, 2012.

GREENSPAN, Alan. Stock options and related matters. **Revista de Direito Bancário, do Mercado de Capitais e da Arbitragem**, ano 5, n. 17, p. 13-19, jul./set. 2002.

MARCON, Rosilene; GODOI, Christiane Kleinübing. Remuneração por Stock Options e Desempenho das Empresas: um estudo preliminar com empresas brasileiras. In: ENANPAD 2003, 2003, Atibaia, **Anais do Enanpad...**, Atibaia, 2003. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/7/enanpad2003-grt-2140.pdf. p. 1-16.

MARTINEZ, Luciano. **Curso de direito do trabalho: relações individuais, sindicais e coletivas do trabalho**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito do trabalho**. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

PINTO, Alexandre Evaristo; TAKATA, Marcos Shigueo. Stock Options à luz dos precedentes do CARF. In: BEVILÁCQUA, Lucas; CECCONELLO; Vanessa Marini; PRZEPIORKA; Michell. (Org.). **Tributação Federal - Jurisprudência do CARF em debate**. 1 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 283-316.

PIOVESAN, Eduardo. Câmara aprova marco legal das startups. **Câmara dos Deputados**. mai. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/757768-camara-aprova-marco-legal-das-startups/>. Acesso em: 01 mai. 2021

STÜRMER, Gilberto; FINCATO, Denise Pires. **A reforma trabalhista simplificada: comentários à Lei nº 13.467/2017**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2019.

URCO, Christian Fabián Castillo; SAÁ, Marcelo Javier Mancheno; MURILLO, Daniel Esteban Chamorro; SALINAS, Jenny Margoth Gamboa. Felicidade no trabalho na geração Millennials, novos desafios para os administradores. **Braz. J. of Develop.**, Curitiba, v. 5, n. 9, p. 14571-14582, seT. 2019.

ZOGBI, Paula. Brasil imita vale do silício com stock options para retenção de talentos. **Infomoney**, mai. 2019. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/carreira/brasil-imita-vale-do-silicio-com-stock-options-para-retencao-de-talentos/>. Acesso em: 01 mai. 2021.

13. TRIBUTAÇÃO, CONSUMO DIGITAL E PANDEMIA: A FISCALIDADE REGRESSIVA COMO PARADIGMA E PARADOXO NA SUPERAÇÃO (?) DA CRISE E OS CAMINHOS PARA UM NECESSÁRIO UPDATE TRIBUTÁRIO



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-13>

Isaac Rodrigues Cunha¹

1 INTRODUÇÃO

Em um período de tantas incertezas e medos como o atual, a banda de blues-rock *Ten Years After* alcançou bastante sucesso com a canção "*I'd love to change the World*",² tão animada quanto desalentadora. Marcantes no mesmo nível sua melodia psicodélica e as várias moções e emoções que se podem destacar da letra – a qual se encerra com nada menos que um grito de "*Stop the war!*", em clara oposição à Guerra do Vietnã, que ali, em 1971, contava já com mais de 15 (quinze) anos. Chama-nos mais atenção, porém, o trecho em que se ouve: "*Tax the rich / Feed the poor / Till there are / No rich no more*".

O excerto é seguido do refrão e tema paradoxal que dá nome à própria música: "*I'd love to change the world / But I don't know what to do / So I'll leave it up to you*". Com efeito, ali, mesmo nos festivais de Woodstock, mais uma vez os tributos eram levantados no complexo dilema entre a limitação das liberdades e, especialmente, da propriedade privada e a redução das desigualdades. E não foi a primeira canção ou banda a dedicar-se a isto, valendo lembrar que os próprios *Beatles*, insatisfeitos com

¹ Doutorando (2020), Mestre (2017) e Bacharel (2014) em Direito pela Universidade Federal do Ceará - PPGD/UFC. Professor do Centro Universitário Maurício de Nassau – UNINASSAU. Assessor Jurídico no Ministério Público do Estado do Ceará – MPCE. Professor membro da Comissão de Educação Jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil - Ceará - CEJ-OAB/CE. E-mail: isaac.rodrigues.cunha@gmail.com.

² LEE, A. *I'd love to change the World* [música], *A Space in Time* [álbum], *Ten Years After*, 1971. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CTUsFm0BAu8>>. Acesso em: 13 mar. 21.

a tributação sobre a renda que viera a recair sobre seus integrantes após tamanho sucesso (e lucros), lançaram "*The Taxman*" ("O cobrador de tributos").³

Não por acaso, reclamações mais ou menos exageradas como as que fizeram os Garotos de Liverpool⁴ fazem-se ouvir, infelizmente não em belas canções, ano a ano quando do período de declaração e recolhimento do Imposto de Renda. E tal acontece mesmo enquanto o IR represente, se não para a população em geral, pelo menos para os tributaristas, possível consenso em torno de sua instituição e cobrança, sobretudo se comparado a outras modalidades de imposto ou mesmo outras espécies tributárias, uma vez que corresponde a uma prestação pessoal, direta e progressiva.

Ocorre, todavia, que nem mesmo a lógica progressiva, segundo a qual "quem pode pagar mais deve pagar mais", isentou a tributação sobre a renda de críticas e mesmo opositores, no Brasil, sobretudo à época de sua instituição, ainda em 31 de dezembro de 1922. A título de exemplo, ninguém menos que Rui Barbosa desferiu seu ensaio *O Impôsto Sobre a Renda*, de 1898, no qual atribuía ao imposto de renda, ao mesmo tempo, dificuldades práticas, caráter duvidoso de suas vantagens orçamentais, medo de que o imposto sobrecarregasse a população por conta de supostos "vícios fiscais, que o seu mecanismo de coletação e cobrança tende naturalmente a desenvolver".⁵

O mesmo autor afirmava ainda que, pela sua "essência", tal espécie tributária seria "o mais intrusivo dos impostos, o mais inquisitório, o mais ocasionado a conflitos entre a autoridade e os contribuintes". Para Barbosa, ao devassar fortunas, o imposto de renda também devassaria a vida privada em seu recato, expondo à publicidade oficial o cidadão, sua intimidade, seu trabalho, suas economias, seus recursos, e ainda, em clara defesa da livre iniciativa, "os segredos do capital, com as suas opulências e as suas fraquezas, as suas depressões e as suas prosperidades, tudo quanto pode excitar contra êle apetites e fomentar manobras hostis".⁶

³ HARRISON, G. *Taxman* [música], Revolver [álbum], The Beathles, 1966. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=l0zaebtU-CA>>. Acesso em: 07 set. 21.

⁴ "[...] *If you drive a car / I'll tax the street / If you try to sit / I'll tax your seat / If you get too cold / I'll tax the heat / If you take a walk / I'll tax your feet / Taxman! [...]*".

⁵ BARBOSA, R. **Obras Completas de Rui Barbosa**, Vol. XXV, 1898, Tomo III, A Imprensa, Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1947, p. 29.

⁶ *Id.*, *ib.*, *loc. cit.*

Para a atenuação em grande escala de tais inconvenientes, porém, Barbosa acreditava apenas em um Governo moderado, além de “um povo educado na consciência do dever”, realidades as quais o autor reputava como ambas ausentes no Brasil de seu tempo.⁷ Mas o que dizer, porém, de um tributo em que essa consciência não é tão fácil se não, pelo contrário, muito difícil de se vislumbrar na prática? Em verdade, uma vez levantadas tais preocupações, de caráter inegavelmente liberal, em defesa da individualidade e da propriedade, isto não ocorre com os tributos incidentes sobre o consumo.

Insurgindo-se a população contra tributos diretos e progressivos, como o é o Imposto de Renda, acaba que Estado se volta, quase que instantaneamente, para a válvula de escape (ou melhor, “válvula de coleta”) dos tributos indiretos e regressivos. Era como entendia, por exemplo, Adam Smith, em seu ensaio *Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms* de 1763, quando trata da remuneração de Magistrados por seu tempo e trabalho:

Da mesma forma, é necessário que o magistrado que dedica seu tempo e trabalho aos negócios do Estado seja compensado por isso. Para tanto, e para custear as despesas do governo, algum fundo deve ser levantado. Daí a origem da receita. O assunto a ser considerado sob este título será o meio adequado de arrecadar receita, que deve vir do povo por meio de impostos, taxas etc. Em geral, qualquer receita que possa ser arrecadada de forma mais insensível do povo deve ser preferida [...].⁸

O fato é que, para evitar a insatisfação das classes ricas, *i. e.* aquelas que têm *renda* a ser alcançada, logicamente, por um tributo sobre a renda, os governantes acabaram preferindo os impostos indiretos. Por conta disso ou não, o imposto de renda no Brasil só passou a vigorar em 31 de dezembro de 1922, nos termos do artigo 31 da Lei n. 4.625 daquele ano, apesar de tentativas anteriores, com impostos ou

⁷ *Id., ib., loc. cit.*

⁸ SMITH, A. **Lectures on Justice, Police, Revenue and Arms**. Oxford: Clarendon Press, 1896. Disponível em: <https://oll-resources.s3.us-east-2.amazonaws.com/oll3/store/titles/2621/Smith_LecturesJustice1647_Bk.pdf>. Acesso em: 20 fev. 2021.

projetos semelhantes, pelo menos, em 1843, 1844, 1867 e 1879.⁹ No entanto, esta não era uma peculiaridade de uma nação "jovem" como o Brasil, mera colônia até as primeiras décadas do Século XIX.

Em França, por exemplo, por muito tempo só houve tentativas fracassadas como as dos séculos XVII e XVIII, com os chamados "*dièxème*" e "*vingtième*", assim denominados por conta das alíquotas de 10% e 20% nas quais se baseavam, respectivamente, mas que logo foram reduzidos a 5% e depois a nada. Isso porque somente na década de 1910, já no Século XX, é que o sistema tributário francês instituiu efetivamente seu imposto de renda, pouco mais que uma década antes do Brasil, que o fizera, como já assinalado, em 1922.¹⁰ E como se mantinham as finanças antes disto? Por meio da tributação do trabalho e do consumo, obviamente.

Afinal, esta é a tradição fiscal do capitalismo ocidental, este é o seu paradigma tributário: os governantes evitam, o tanto quanto puderem, lançar mão de tributos diretos, sobretudo pela grande resistência das classes mais abastadas e, em razão dessa, mais atingidas por tal tributação; por compensação, a fiscalidade é direcionada para os tributos indiretos, ainda que afetem estes o tão defendido poder de compra/consumo; os tributos regressivos, nesta sistemática, acabam representando grande parte da infame "carga tributária" do País.

Tal estado de coisas se intensifica em um cenário no qual, como reflexo do próprio capitalismo e do (hiper)consumismo que lhe é característico, a tributação acaba sendo vista apenas como uma violação ao mencionado poder de compra, apartada de suas finalidades mais nobres de distribuição de riquezas, redução de desigualdades, regulação econômica, indução de comportamentos benéficos, desestímulo a comportamentos maléficis etc. O tributo aparenta ser maléfico nesta distopia em que as figuras do "cidadão" e da "sociedade" dão lugar às do "consumidor" e do "mercado", respectivamente, sobre o que já advertia, ainda em

⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **80 anos de imposto de renda no Brasil: 1922-2002** [on-line source]. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/principal.asp>>. Acesso em: 01 mar. 21.

¹⁰ NÓBREGA, C. B. da. **História do imposto de renda no Brasil, um enfoque da pessoa física** (1922-2013). Brasília: IBET/Receita Federal, 2014, p. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2016/05/Imp.-Renda.pdf>>. Acesso em: 28 fev. 21.

2003, Paulo Bonavides.¹¹

Mas o que aconteceria se, paradoxalmente, esse paradigma, o da tributação indireta e regressiva, o dos impostos sobre o consumo, acabasse por mostrar-se tão injusto quanto necessário? E o que dizer de um cenário no qual as importantes receitas oriundas deste mesmo paradigma fossem drasticamente afetadas por conta de uma súbita retração no consumo, das compras e vendas, do comércio, enfim, dos negócios atingidos por tal tributação? E se, simultânea e paradoxalmente, outros negócios, pautados na assim chamada Economia Digital, ainda não alcançados pelo mesmo regime de tributação do consumo, apresentassem, ao contrário, assombroso crescimento?

Pode-se dizer que isto tudo se dera durante a Pandemia do Novo Coronavírus (Sars-Cov-19 / Covid-19). Isso porque se observou que, uma vez fechado o comércio presencial, como medida sanitária preventiva, houve acentuada queda nas arrecadações dos Estados, demasiado dependentes de tributos indiretos cujos fatos geradores se davam, justamente, em negócios presenciais. Paradoxalmente, mesmo num período de crise, o comércio digital cresceu vertiginosamente, acarretando grande circulação de valores, ainda de modo totalmente virtual, não alcançados pela tributação clássica.

Isto tudo posto, tem-se como objetivo geral do presente estudo, justamente, apontar possíveis "atualizações" de que necessita sofrer a tributação do consumo em geral, sobretudo diante da expressividade a que chegou a Economia Digital e com vistas a evitar, como precaução, quedas arrecadatórias, especialmente em períodos de crises nas quais seja fundamental a atuação do Estado como vetor de políticas públicas. Estas, sabidamente dependentes dos tributos, reclamam um necessário *update* fiscal: ao se atualizarem os negócios e a própria forma de consumir, bem

¹¹ "O advento da globalização e a feroz instauração de seu colonialismo gerado nas entranhas da tecnologia contemporânea acrescentaram ao vocabulário em uso nos meios de comunicação uma semântica do poder, em que o cidadão é o consumidor, a sociedade é o mercado, o Estado a capitania de um império, a Nação, um agregado de súditos e vassallos, a soberania, um fóssil de ciência política, o agricultor, um servo da gleba, o trabalhador, um ocasional prestador de serviço, não raro um desqualificado, um imolado desse processo econômico seletivo e eliminatório que o arremessa ao desemprego." BONAVIDES, P. **Teoria constitucional da democracia participativa**: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade. São Paulo, Malheiros, 2003, p. 69.

como sempre novas são as crises, busca-se deslindar de forma a tributação precisa adequar-se a este cenário.

Para tanto, elegem-se como objetivos específicos os seguintes, em número de 5 (cinco): (i) recobrar, ainda que brevemente, o entendimento da doutrina e da própria jurisprudência acerca dos assim chamados tributos indiretos; (ii) avaliar a tributação sobre o consumo no Brasil, comparando-a com outras modalidades fiscais, bem assim como outros países da analisados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico; (iii) analisar os efeitos da Pandemia sobre o consumo, bem como sobre a tributação incidente sobre este, sobretudo as quedas na arrecadação das espécies relacionadas ao comércio presencial.

E ainda: (iv) compreender a realidade em que se insere a tributação no contexto da Economia Digital, avaliando o que entende a doutrina, especialmente, sobre o conceito de “presença digital relevante” ou “significativa”; (v) destacar as principais novidades em matéria da tributação da economia digital no Pós(?) - Pandemia, sobretudo as diretrizes e ações concretas compactuadas pelos Ministros de Finanças e Diretores de Bancos Centrais das 7 (sete) maiores economias mundiais, quando reunidos, em maio e junho do ano corrente, com líderes do Fundo Monetário Internacional, do Banco Mundial, da OCDE e do Comitê de Estabilidade Financeira.

A hipótese que norteia esta exposição é a seguinte: se o Estado ainda depende do paradigma regressivo da tributação do consumo, não deveria esta dedicar-se mais aos diversos bens e serviços que circulam de forma demasiado expressiva no mundo digital, ao invés de concentrar seus esforços no comércio tradicional, responsável, às mais das vezes, pela circulação de mercadorias e serviços que compõem o *primo-vivere-deinde-philosophare* dos cidadãos? Acredita-se que muita riqueza circule, intocada, intocável, em um mundo “que não se vê”, enquanto o mundo em que se vive depende, para o custeio de direitos e políticas públicas, de novas fontes de tributação.

2 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA COMO PARADIGMA E PARADOXO

Apesar da dimensão já assinalada do hiperconsumo(ismo), tem-se que o

problema da tributação indireta não reside simplesmente em atingir ou não atingir o “poder de compra” do consumidor/contribuinte/cidadão. Isso porque a defesa do consumidor, ainda que seja, ao mesmo tempo, garantia fundamental e fundamento da Ordem Econômica (art. 5º, XXXII, e art. 170, V, da Constituição), não tem caráter absoluto. Além disso, uma vez sendo a atividade fiscal constitucionalmente pautada e claramente destinada ao custeio do Estado e de seus serviços, a tributação do consumo possui tanto função arrecadatória quanto regulatória do próprio consumo, inclusive de forma mais incisiva, como ocorre com os assim chamados “tributos do pecado”.¹²

Dessa feita, tem-se que o problema, ao contrário, reside muito mais na relação entre contribuinte e Estado do que na relação entre consumidor e fornecedor. Não é a repercussão econômica, o ônus repassado pelo contribuinte “de direito” ao contribuinte “de fato”, mas, sim, por conta de este último ignorar toda essa dinâmica. É o que se pode chamar, querendo-se adotar uma nomenclatura para tanto, de “ilusão fiscal”.¹³ Nesse fenômeno, o contribuinte iludido, em termos gerais, seria aquele que ignora: a) quais são os tributos que paga; b) a quem os paga; c) por que os paga; d) como os paga; e) o quanto paga; e f) para onde vai o dinheiro arrecadado após entrar nos cofres do Estado.

Acredita-se seja tal o efeito da tributação indireta, valendo, porém, defini-la cientificamente, sobretudo com o que já têm assentado tanto a doutrina quanto a Jurisprudência pátria. Interessa, igualmente e logo em seguida, analisar como tais conceitos – das finanças e do direito – relacionam-se com a realidade econômica brasileira, de modo geral, sobretudo diante de um patente cenário de desigualdade

¹² É o caso das altas alíquotas ou tributos específicos aplicados a produtos e/ou serviços considerados danosos ou voluptuários, como o álcool (*sin tax*), o cigarro etc., tendo ocorrido experiências, ainda vigentes ou não, em outros países de tributação mais incisiva sobre produtos açucarados (México, por exemplo, por meio seu *Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, desde 01/01/2014) ou mesmo da pornografia, conforme se percebeu na Itália, cuja indústria do sexo cinematográfico fatura milhões.

¹³ Sobre o assunto, cf. artigo laureado com 1º lugar no I Concurso de Artigos Científicos, categoria estudantes, do Sindicato dos Fazendários do Ceará – SINTAF/CE: CUNHA, I. R. Tributação indireta, anestesia fiscal e cidadania no Brasil: Atualidade de centenária Teoria da Ilusão Fiscal de Amilcare Puviani (1903). In: *Artigos científicos do Sintaf [on-line]*. Fundação SINTAF, 1. ed., Fortaleza: Edições Função SINTAF / Sindicato dos Fazendários dos Ceará, 2017, p. 108-122. Disponível em: <<http://www.fundacaosintaf.org.br/arquivos/files/Ebook%20Artigos%20Cientificos%20do%20Sintaf.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 21.

social. Tais questões são fundamentais para analisar as repercussões da Pandemia na tributação do consumo e, conseqüentemente, na arrecadação.

2.1 BREVE (E NECESSÁRIO) RESGATE CONCEITUAL

Os primeiros a se dedicarem à distinção entre impostos diretos e indiretos foram os economistas e financistas, sendo mais recentes as considerações sobre o assunto por parte dos juristas. Desta sorte, um dos primeiros a tratar do tema fora o economista clássico John Stuart Mill. Em verdade, Mill dedicara todo um capítulo do quinto livro de seus *Princípios de Economia Política* para falar sobre o tema, conceituando tanto o que seria um "tributo direto" quanto o que seria um "tributo indireto". Para o autor, se o tributo direto corresponde "[à]quele que é exigido das próprias pessoas que, se pretende ou deseja, devem pagá-lo", os impostos indiretos, por sua vez, "são aqueles que são exigidos de uma pessoa na expectativa e intenção de que se indenize às custas de outrem: tal como o imposto de consumo ou a alfândega".¹⁴

E continua:

O produtor ou importador de uma mercadoria é chamado a pagar um imposto sobre ela, não com a intenção de cobrar uma contribuição peculiar sobre ele, mas para tributar por meio dele os consumidores da mercadoria, de quem se supõe que recuperará o montante por meio de um adiantamento no preço.

Os impostos diretos incidem sobre o rendimento ou sobre as despesas. A maioria dos impostos sobre as despesas são indiretos, mas alguns são diretos, sendo cobrados não sobre o produtor ou vendedor de um artigo, mas imediatamente sobre o consumidor. Um imposto sobre a casa, por exemplo, é um imposto direto sobre as despesas, se cobrado, como geralmente é, do ocupante da casa. Se cobrado do construtor ou proprietário, seria um imposto indireto.¹⁵

¹⁴ MILL, J. S. **Principles of Political Economy**, edited by William J. Ashley, 7th edition, London: Longmans, Green and Co., 1909. Disponível em: <https://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html?chapter_num=68#book-info>. Acesso em: 10 mar. 21.

¹⁵ MILL, *op. cit.*, *loc. cit.*

Para Mill, no caso dos impostos indiretos, o verdadeiro destinatário desses impostos não era o importador ou produtor, mas os consumidores de suas mercadorias. Tal conceito não se desvia muito da definição legal. No Direito Tributário Brasileiro, tributo indireto é aquele legalmente devido por alguém, mas economicamente sofrido por outrem, o que resulta nas classificações de “contribuinte de direito” – aquele previsto na norma tributária como devedor tributário – e “contribuinte de fato”, o que suporta, na prática, a cobrança.¹⁶

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho¹⁷ afirma que esta “classificação histórica” teria dado origem também à distinção, no âmbito do Direito Tributário, entre as figuras do “contribuinte ‘de direito’” e do “contribuinte ‘de fato’”. Para o autor, nos tributos diretos, tais figuras se confundem numa única, o que não ocorre no caso dos tributos indiretos. Nestes, ainda que seja o contribuinte de direito o verdadeiro obrigado a pagar o tributo, este recai sobre a segunda personagem, o contribuinte “de fato”, ocorrendo o que se denomina na Ciência das Finanças de “repercussão” ou “tradução”.¹⁸

Com efeito, em que pese tal repercussão ocorra numa operação a qual extrapola a relação tributária – na tradução, por exemplo, de tributos nos preços de produtos ou serviços, tem-se que o próprio Código Tributário Nacional - CTN possui dispositivos os quais reconhecem e disciplinam, de certa forma, estes conceitos. É o caso do polêmico art. 166 do CTN, que trata da restituição ou repetição dos tributos indiretos. Colhe-se do referido artigo a expressão “tributos que comportem, pela sua natureza, a transferência do respectivo encargo financeiro”¹⁹, da qual se pode extrair, justamente, o conceito de tributo indireto.

Ademais disto, além do reconhecimento de tal distinção pela própria legislação tributária, também o faz a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, para o qual seriam considerados indiretos o ICMS e o IPI, além do ISSQN, quando

¹⁶ MACHADO SEGUNDO, H. de B. **Repetição do tributo indireto**: Incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹⁷ CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 16.

¹⁸ *Id, ibid., loc. cit.*

¹⁹ BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 10 dez. 20.

exigido este por valores proporcionais ao preço do serviço correspondente.²⁰ Não obstante, tem-se que o mencionado fenômeno da repercussão econômica ou financeira dos tributos não ocorre exclusivamente com os tributos classificados como indiretos.

Isso porque um empresário ou fornecedor certamente repassará para o preço de seus produtos ou serviços os valores que deverá pagar, por exemplo, a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, impostos sobre a propriedade predial, sobre a propriedade dos veículos que utiliza na empresa, ou mesmo tributos que recaiam sobre sua pessoa, apartada do negócio, como o Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF. A lógica é aritmética: se o empresário ou fornecedor ganha a vida com o preço que cobra por seus produtos e serviços, esse preço deverá refletir todos os custos que ele arca, inclusive com sua própria vida.

Acontece que, com todos estes tributos “diluídos” nos preços dos produtos e serviços, o cidadão não “sente” tal tributação, valendo, portanto, o conceito de verdadeira “anestesia fiscal”. Para Aliomar Baleeiro, esta seria apontada como uma característica dos tributos incidentes sobre o consumo e de outros tributos considerados indiretos e/ou reais, isto é, incidentes sobre coisas.²¹ Na opinião do financista, tal anestesia importaria mesmo num embaraço à consciência e à cidadania fiscal, pela conhecida metáfora da ave cujas penas são arrancadas sem que ela sinta qualquer dor.²²

Nesse sentido, o anestésico consiste justamente no perfil da relação jurídica em que ocorre, efetivamente, a repercussão econômica: numa relação consumerista/comercial. Aparentemente afastado de seu *status* de contribuinte ou mesmo de cidadão e, por conta disto, apartado também dos direitos e garantias conexos, é considerado, quando muito, como consumidor/comprador. Pelas mesmas razões, encontra-se diante apenas do fornecedor/prestador/vendedor, em muito distante das autoridades fiscais responsáveis pela instituição e cobrança dos

²⁰ MACHADO SEGUNDO, H. de B. Ainda a restituição dos tributos indiretos. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012, p. 228. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/359>>. Acesso em: 17 dez. 2020.

²¹ BALEEIRO, A. **Uma introdução à ciência das finanças**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1973, p. 197.

²² *Id., id., ibid., loc. cit.*

valores repercutidos, e muito mais longe ainda das autoridades responsáveis pela gestão e aplicação destes mesmos recursos, na forma de políticas públicas.

Isso não ocorre com os impostos diretos. No Imposto de Renda, por exemplo, o próprio procedimento de declaração e recolhimento do tributo em questão acaba sendo muito mais "íntimo" por exigir mais atenção do contribuinte, tornando este, em razão disto, mais consciente. Pode ocorrer, porém, que o próprio contribuinte decida, por seu turno, delegar a um terceiro tal incumbência, deixando que apenas seu contador, por exemplo, seja aquele a dialogar com o Fisco. Além disto, há metodologias utilizadas pela própria Receita, como no caso do IR "retido na fonte", que retiram o caráter dialógico da prestação: a cobrança é automática; o contribuinte, um autômato, ao que parece.

Nestes casos, ainda que a declaração seja devida, como obrigação acessória, a retenção em folha dos valores devidos a título de IRPF acaba diluindo os tais valores na gama de informações que se avultam para o trabalhador, por exemplo, em seu holerite, figurando ali a tributação como "apenas mais um desconto" entre outros tantos (previdência, empréstimo, plano de saúde etc.). Como uma necessária deferência ao um dos primeiros pensadores a se dedicaram a tal assunto, essa percepção distorcida da realidade tributária, mesmo no caso de tributos diretos, porque característica da fiscalidade indireta, é chamada de "Hipótese de Mill".²³

Neste cenário, há que se levantar críticas mesmo contra um dos maiores avanços, se não o maior avanço dos últimos tempos em matéria de consciência/cidadania fiscal, qual fora a regulamentação, finalmente, do § 5º do art. 150 da Constituição Federal.²⁴ Isso porque a louvável Lei n. 12.741/2012 provocara alterações num diploma de Direito Privado, no caso a Lei n. 8.078/1990, o Código de Defesa do Consumidor, acrescentando, justamente no rol de direitos básicos do art. 6º, como mais um componente do "direito à informação adequada e clara" do inciso

²³ MAIA, D. B. de M. S. *Tributação indireta e cidadania fiscal: uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal*. 2015. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2015, p. 70. Disponível em: <<http://pergamumweb.sti.ufc.br:8080/pergamumweb/vinculos/.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 21.

²⁴ "Art. 150. [...] § 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". BRASIL.

III,²⁵ aproximando-se mais tal previsão da relação consumidor-fornecedor do que da relação contribuinte-Fisco, cidadão-Estado, cidadão-Sociedade.

Certamente que é antiquado querer separar, inadvertidamente, a Ciência Jurídica entre Direito Público, Privado e Processual, entre disciplinas autônomas e incomunicáveis (Tributário, Consumidor, Comercial etc.), sobretudo quanto se fala em ubiquidade constitucional, eficácia vertical, horizontal e mesmo diagonal dos Direitos Fundamentais etc. Não se pode negar, porém, o caráter emblemático de se colocar a transparência fiscal a que tem direito todo cidadão/contribuinte como "mais uma informação" a que tem direito o consumidor, ao lado das informações, por exemplo, nos termos do próprio inciso III do art. 6º do CDC, sobre quantidade, características, composição, qualidade dos produtos ou serviços.

Quase 25 (vinte e cinco) anos se passaram até tal previsão, isto é, entre o art. 150, § 5º, da redação original da CF/1988, até a Lei n. 12.741/2012. Se mitigada foi, felizmente, a referida "anestesia fiscal", a "dor", porém, que passou a sentir o brasileiro acabou por relacionar-se muito mais com seus *status* de consumidor/comprador do que com seu *status* de cidadão/contribuinte: como já denunciado mais uma vez no presente trabalho, tal estado de coisas o faz perceber a tributação apenas como algo que deixa o produto ou serviço "mais caro" ou "menos acessível" do que como uma prestação cívica de funções sociais das mais diversas.

2.2 O PROBLEMA-PARADOXO DA REGRESSIVIDADE DOS TRIBUTOS INDIRETOS

Se não parece justo que os tributos indiretos acarretem toda a problemática da "ilusão" ou da "anestesia fiscal", sendo mitigada esta de forma, no nosso sentir, inapropriada, porque adstrita à relação de consumo/compra, as consequências econômicas deste tipo de tributo apresentam em cenário ainda mais contraditório, se não injusto. Para Baleeiro, é justamente seu caráter regressivo, ou "inversamente progressivo", o maior defeito das espécies fiscais que recaem especialmente sobre o consumo.²⁶ Isso porque tais impostos retiram um percentual muito maior dos

²⁵ "Art. 6º. São direitos básicos do consumidor: [...] III – a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem".

²⁶ BALEEIRO, *op. cit.*, p. 197.

recursos dos pobres do que dos ricos, "já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas".²⁷

Este é, talvez, o ponto mais polêmico ou controverso do assunto. No entanto, justos ou injustos, os tributos indiretos ainda representam expressiva fonte de receita no Brasil. Todos os entes federativos (União, Estado, DF e municípios) têm seus próprios tributos que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo, repercutindo-se seus valores nos respectivos preços de produtos e serviços. O paradoxo se torna ainda um paradigma a partir do momento em que os Estados, por exemplo, passam a depender substancialmente de tais modalidades, em detrimento das demais, de caráter pessoal.

Nesse sentido, vale conferir o trabalho estatístico mais recente, da lavra da própria Receita Federal, intitulado "*Carga Tributária do Brasil 2019*", publicado em 2021, mas comparando os anos fiscais de 2018 e 2019.²⁸ Dos números que se podem colher do referido estudo, verifica-se que os tributos incidentes sobre o consumo ainda representam percentual bastante significativo da arrecadação.²⁹ Colhe-se da planilha "*Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2019 x 2018*", que os tributos os quais tiveram por base "bens e serviços" importaram, nas arrecadações de 2018 e 2019, em R\$ 1.042.722,52 milhões e R\$ 1.042.722,52 milhões, respectivamente, correspondendo a 44,79% e 43,30% da receita daqueles anos.³⁰

Tais números e percentuais igualmente expressivos se contrastam com o quanto recolhido, de outra banda, em matéria de tributos incidentes sobre a renda, os quais representaram 21,62% e 22,45% das arrecadações do mesmo período.³¹ O mesmo relatório mostra que, se comparada sua tributação com a dos demais países

²⁷ *Id., ibid., loc. cit.*

²⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2019**. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Col. Estudos Tributários. Brasília: Ministério da Fazenda, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2019-v2-publicacao.pdf/@@download/file/CTB%202019%20-%20V2%20-%20publica%C3%A7%C3%A3o.pdf>>. Acesso em: 14 set. 21.

²⁹ *Id., ibid., p. 7.*

³⁰ *Id., ibid., p. 4.*

³¹ *Id., ibid., loc. cit.*

que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico - OCDE, observa-se que a tributação da renda no Brasil é menor do que a tributação média da renda nos demais membros da OCDE, ao passo que, com relação aos tributos que incidem sobre "bens e serviços", o Brasil tributa, em média, mais que os outros países.³²

Isto significa dizer, compulsando as estatísticas apresentadas que o Brasil cobra menos tributos sobre renda, lucro e capital do que países como Canadá, Itália, Estados Unidos, Alemanha, Reino Unido, França, Japão, Portugal, entre outros. A título de ilustração, enquanto em Luxemburgo, país o qual que ocupa o primeiro lugar no PIB *per capita* no mundo atualmente,³³ 15,4% da arrecadação levada em consideração³⁴ fora proveniente de tributos incidentes sobre renda, lucro e ganho de capital, no Brasil esta representara 7,2% no mesmo período.³⁵ Já em relação à receita tributária proveniente das espécies incidentes sobre bens e serviços, isto é, da tributação sobre o consumo, tem-se que apenas 2 (dois) países da OCDE, no caso Hungria e Grécia, superam e por pouco o percentual brasileiro de 14,9%.³⁶

Tais estatísticas, acentuando o caráter precipuamente regressivo da tributação brasileira, denotam um paradoxo o qual nem mesmo o maior dos sofismas pode relativizar: um país mais pobre (Brasil) a tributar menos a renda e mais o consumo do que países ricos (demais membros da OCDE), cujos cidadãos/contribuintes têm mais renda e a população em geral pode consumir muito mais sem o total sacrifício de seus recursos. Tal estado de coisas acentua o caráter injusto de tal modalidade de tributação sobretudo porque tais índices se contrastam com outros indicadores de desigualdade social, pobreza, baixo Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), PIB *per capita*, concentração de renda (Índice Gini)³⁷ etc.

³² *Id., ibid.*, p. 6.

³³ REYNOLDS, O. **The Richest Countries in the World**, Focus Economics [blog], February 25, 2021. Disponível em: <<https://www.focus-economics.com/blog/richest-countries-in-the-world>>. Acesso em: 10 mar. 21.

³⁴ O ano-fiscal levado em conta, nos países da OCDE analisados, foi o de 2018.

³⁵ RECEITA, *op. cit.*, 2021, p. 7.

³⁶ RECEITA, *op. cit.*, 2021, p. 8.

³⁷ Na Pandemia, por ter esta recrudescido a crise econômica (recessão) já instaurada no país, o Índice Gini nas regiões metropolitanas do Brasil atingiu expressivo quociente 0,637, valendo lembrar que, quanto mais próximo do quociente 1,000, mais desigual economicamente é aquela sociedade. Sobre o assunto, cf. SALATA, Andre Ricardo; RIBEIRO, Marcelo Gomes. *Boletim Desigualdade nas*

Num cenário de acentuada desigualdade econômica, os tributos indiretos, que recaem sobre praticamente toda a renda das pessoas pobres, por meio do consumo, acabam sendo ainda mais injustos especialmente porque estas pessoas são muito mais pobres que as pessoas ricas, cuja renda não é comprometida pela tributação sobre o consumo. O abismo socioeconômico torna-se, assim, um abismo tributário, ao que se deve somar, como gravame, o também existente abismo político decorrente do fato de as pessoas, inconscientes que estão da dinâmica fiscal, praticamente em nada participam das decisões que as afetarão em matéria fiscal, tomadas de forma tecnocrática tão-somente por seus representantes políticos ou, pior, pelos representantes das camadas mais ricas, que menos sofrem a tributação sobre o consumo.

3 BAIXA NA ARRECADAÇÃO, ALTA NA ECONOMIA DIGITAL E A NECESSÁRIA "DIGITALIZAÇÃO" DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Deslindadas que foram, na seção anterior, as perspectivas que se debruçam sobre o paradigma da tributação indireta/regressiva no Brasil, cumpre assinalar de que forma a Pandemia COVID-19 acabou por ressaltar emergências também na ordem tributária. Também paradoxalmente, como já salientado na Introdução, a tão criticada tributação do consumo se mostrou absurdamente essencial às finanças públicas, sobretudo num cenário em que a adoção de medidas de enfretamento à crise sanitária instaurada dependeu fortemente do Estado, notadamente dos governos estaduais.

Como se pretende demonstrar na presente seção, a tributação do consumo há que ser atualizada, adaptada à realidade digital, e não apenas simplificada, aglutinada num único imposto/tributo. Tal mudança, sobretudo no ano corrente, já se fez perceber, ao menos como proposta, no âmbito internacional, especialmente por conta da necessária cooperação que deverão empreender as nações, inclusive as mais ricas, para a superação definitiva da própria Pandemia e da crise econômica.

Metrópoles, Observatório das Metrôpoles, PUC/RS, Porto Alegre/RS, n. 04, 2021. Disponível em: <https://www.observatoriodasmetrolopes.net.br/wp-content/uploads/2021/07/BOLETIM_DESIGUALDADE-NAS-METROPOLES_04.pdf>. Acesso em: 14 set. 21.

3.1 A “ALTA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA” NO DISCURSO E NA PANDEMIA DE COVID-19

O mesmo relatório “*Carga Tributária*” de 2021 mostra o Brasil na 21ª posição no “ranking” de arrecadações dos países da OCDE no ano de 2018, com um percentual de 33,3%.³⁸ Tal percentual – vale chamar atenção, sobretudo para a (nova) geração “imposto é roubo” – encontra-se ainda abaixo da média de todos os países, que se arredonda para 34,5%.³⁹ Persiste, porém, o “lugar comum” propagandeado acerca da “alta carga tributária brasileira”, a qual representaria verdadeiro embaraço às atividades empresárias e ao próprio desenvolvimento/crescimento econômico brasileiro, “espantando” investidores estrangeiros.⁴⁰

O problema desta perspectiva reside num expressivo movimento levantado, às mais das vezes de forma gratuita ou mal-intencionada, contra a Administração Tributária, contra Governos ou mesmo contra o próprio Estado. Exemplo sintomático deste “movimento” foram, recentemente, a série de *fake news* divulgadas pelas redes sociais (*Facebook, Instagram* etc.) e, especialmente, pelo aplicativo de mensagens *Whatsapp* acerca de que, supostamente, a alta acentuada nos preços dos combustíveis, notadamente a gasolina, dever-se-ia à incidência do ICMS, portanto “culpa” dos governadores dos estados.

Mesmo sendo verdade que os estados, constitucionalmente autorizados para tanto, cobram ICMS sobre combustíveis, fato é que as alíquotas aplicadas sobre tais cobranças não são aumentadas faz tempo – mais de anos ou mesmo há mais de uma década, a depender do combustível –, sendo falso dizer que a alta no preço da gasolina, de forma considerável nas últimas semanas e meses, dera-se por conta do ICMS. Outra vez, por meio de lugares comuns e mesmo inverdades, a tributação é posta como um embaraço para o consumidor e, por tal razão, para o cidadão comum.

³⁸ RECEITA, *op. cit.*, 2021, p. 6.

³⁹ *Id.*, *ibid.*, *loc. cit.*

⁴⁰ NES, E. F. Why are the taxes in Brazil so high? *The Brazil Business* [on-line], September 10, 2012. Disponível em: <<https://thebrazilbusiness.com/reflection/why-are-the-taxes-in-brazil-so-high#:~:text=The%20simple%20reason%20why%20the,managed%20to%20achieve%20institutional%20stability>>. Acesso em: 22 dez. 20.

Com maior gravidade, esse mesmo discurso é forçado por fontes outras as quais transparecem possuir respaldo científico, estatístico, portanto num patamar acima, vale dizer, das "correntes" de *fake news* do Whatsapp, mas igualmente carregando dizeres no sentido de que a "alta carga tributária brasileira" seria culpada de questões indizíveis como a evasão fiscal, alta da economia informal e do subemprego que lhe é característico etc. Exemplo emblemático disto é a "calculadora" *Impostômetro*, sabidamente idealizada e mantida por representantes do setor econômico, associações comerciais e industriais e advogados tributaristas.

Para ilustrar, às 16h do dia 14 de setembro de 2021, data da finalização deste artigo, o *Impostômetro* disparava uma "carga tributária" arrecadada na importância, assustadoramente precisa, de R\$ 1.794.471.958.280,16.⁴¹ O portal conta ainda, em acréscimo, com outras informações, no sentido de que tais valores poderia ser convertido milhões de casas, apartamentos, carros de luxo etc. Toda essa imagem negativa do fisco acaba por contribuir para um sentimento negativo generalizado em matéria fiscal, valendo resgatar a figura do contribuinte "mal-humorado" (*Staatsverdrossener*), entre outras tantas figuras trabalhadas por Klaus Tipke na sua *Moral Tributária*.⁴²

Some-se a isto o fato de que tais cálculos, porque enviesados, não levam em conta, por exemplo os altos índices sonegação fiscal, tampouco os fenômenos do "planejamento tributário agressivo" e do BEPS, sigla inglês para "erosão de base e transferência de lucros", questão a que se tem dedicado a OCDE na última década.⁴³ Se o planejamento tributário pode ser levantado como um desdobramento da liberdade em sentido amplo, da legalidade e da livre iniciativa, todas de patamar constitucional, não se pode negar que para cada direito vigente existe sua corruptela: o abuso de direito, o exercício arbitrário das próprias razões.

Não por caso, no sentido contrário ao do *Impostômetro*, referindo como números igualmente expressivos o *quantum* de tributos que *não* são pagos no Brasil,

⁴¹ Valor dado como recolhido de 01/01/2021 a 14/09/2021. INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Impostômetro*, São Paulo: IBPT, 2021. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 14 set. 21.

⁴² TIPKE, Klaus. *Besteuerungsmoral and Steuermoral*. Westdeutscher Verlag GmbH: Wiesbaden, 2000.

⁴³ ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: 29 oct. 20.

o assim chamado *Sonegômetro* marcava, no mesmo instante, impressionantes R\$ 440.764.258.600,90 em tributos não recolhidos.⁴⁴ Obviamente, a questão não tem como ser dirimida por meio de uma simples (?) operação aritmética entre os números trazidos por ambas as calculadoras, como uma subtração entre tributo devido (*tax due*) e tributo pago (*tax paid*). Em verdade, tudo o que tais calculadoras conseguem denotar é “algo de podre no Reino do Brasil”, sobretudo do ponto de vista do cidadão comum, do contribuinte “leigo” (*Steuerlaie*).⁴⁵

O problema se acentua ainda mais quando tal discurso influencia a agenda política tributária, então personificada no(s) discurso(s) do atual Ministro da Economia, Paulo Guedes, por parte do qual é manifesta a defesa do “Estado mínimo”.⁴⁶ Em verdade, a imposição de uma “agenda estatal mínima” por parte do Governo Federal só foi turbada por conta, justamente, da Pandemia de Coronavírus, ao contrário do que pretendia a Presidência, munida desde o início do mandato mesmo de uma Secretaria de Desestatização.

Isso porque, ainda que relutantemente, mesmo o Governo Federal lançara mão de políticas públicas diversas, notadamente a instituição e pagamento, por meses, dos valores assistenciais reunidos no assim chamado “Auxílio Emergencial”, entre outras medidas econômicas, além de políticas especificamente de proteção à saúde. Ao contrário das pautas neoliberais ou de austeridade fiscal características da última década, fez-se perceber em diversos países redor do mundo, inclusive, *mutatis mutandis*, nos Estados Unidos da América durante o mandato de Donald Trump, certa “guinada” keynesiana para combater a Pandemia de COVID-19.⁴⁷

Por outro lado, a Pandemia também mostrou que o paradigma ainda altamente baseado em impostos sobre o consumo não funciona, por óbvio, quando os consumidores não podem consumir. Se é característico dos tributos indiretos que estes sejam pagos, por meio da repercussão econômica, pelo destinatário final do

⁴⁴ Valor dado como não-recolhido de 01/01/2021 a 14/09/2021. SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. *Sonegômetro*, Brasília: SINPROFAZ, 2021. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>. Acesso em: 16 mar. 21.

⁴⁵ TIPKE, *op. cit.*

⁴⁶ Infeliz e hercúleo trabalho seria, por meio de “clipagem”, angariar e reunir aqui as inúmeras vezes em que o referido Ministro defendeu tal bandeira, por hora aceitando-se ser isto de conhecimento público e notório.

⁴⁷ HIDALGO, D. C. Keynes contra el coronavirus, *The Conversation*, em 23 mar. 2020, 19h. Disponível em: <<https://theconversation.com/keynes-contra-el-coronavirus-134303>>. Acesso em: 20 dez. 20.

produto ou serviço (consumidor), e não pelo fornecedor ou prestador, isto não ocorre justamente quando o produto não é comprado, quando o serviço não é prestado etc. Foi o que ocorreu especialmente nas fases mais graves da Pandemia de Coronavírus.

Com efeito, sendo comprovadamente uma das medidas mais eficazes contra a proliferação do Sars-Cov-19, o isolamento social, inclusive no nível de *lockdown*, foi adotado pelas administrações estaduais e municipais por todo o Brasil, sobretudo diante da inércia do Governo Federal, ainda hoje negacionista, em adotar medida qualquer nesse sentido. Posto o isolamento total, ressaltados os serviços reputados como essenciais, o comércio "de rua", o comércio dos *shopping centers* etc. parou quase completamente. À medida que o consumo diminuiu, também diminuiu a arrecadação dos tributos incidentes no consumo, sobretudo o ICMS, de competência dos estados.⁴⁸

Estimativas do 1º semestre de 2020 apontavam para uma queda nas arrecadações no montante de R\$ 16 (dezesesseis) bilhões.⁴⁹ Nas palavras da própria Secretaria do Tesouro Nacional, ao divulgar a Boletim "*Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral*", "[e]m 2020, a carga tributária bruta (CTB) do governo geral (governo central, estados e municípios) foi de 31,64% do PIB, o que representa uma redução de 0,87 pontos percentuais do PIB em relação a 2019".⁵⁰ Consta da mesma Nota Técnica que tal comportamento "foi influenciado pelos efeitos sobre a atividade econômica e isenções tributárias relacionados à pandemia do coronavírus".⁵¹ No auge da pandemia, o Estado do Ceará teria registrado maior queda na arrecadação, tendo registrado uma perda real de 6,3%.⁵²

⁴⁸ CUNHA, M. Secretários de Fazenda falam sobre queda de arrecadação dos estados, *Rádio Senado*, Notícias, July 07, 2020, 14:22pm. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2020/07/21/secretarios-de-fazenda-falam-a-comissao-da-covid-19-sobre-queda-na-arrecadacao-dos-estados>>. Acesso em: 10 dez. 20.

⁴⁹ PITOMBO, J. P. Estados perdem R\$ 16 bilhões em arrecadação no 1º semestre, *Folha de São Paulo* [on-line], August 2, 2020, 23:15pm. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/08/estados-perdem-r-16-bilhoes-em-arrecadacao-no-1o-semester.shtml>>. Acesso em: 10 dez. 20.

⁵⁰ SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral* (2020), Março de 2021, Brasília: STN, 2021, p. 5. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233>. Acesso em: 14 set. 21.

⁵¹ *Id., ibid., loc. cit.*

⁵² CEARÁ foi o estado com maior queda na arrecadação em 2020, mas tendência é de recuperação, *Diário do Nordeste*, Negócios, em 5 fev. 21, às 18h29min. Disponível em:

Tal situação acabara por repetir-se em 2021. É se colhe, por exemplo, de dados do próprio *Impostômetro* para municípios de São Paulo, especialmente no Vale do Paraíba, que sofreram uma queda na arrecadação, até o último dia 18 de agosto, na monta de R\$ 675,8 milhões.⁵³ Como proteger a saúde e a vida da população, por meio de políticas, num cenário como este? Se o Estado brasileiro foi e ainda é fundamental para a superação da Pandemia, isto é, para salvar a vida dos cidadãos, sobretudo ante mais de meio milhão de mortos por COVID, como o faria sem o sacrifício das reservas públicas, tampouco por meio de (mais) endividamento, se o fato gerador de sua principal fonte de receita tributária – o consumo *tête-à-tête* – não puder, por medida de segurança, acontecer?

3.2 DE UMA ECONOMIA DIGITAL INALCANÇÁVEL À “DIGITALIZAÇÃO” DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A tributação no Brasil, se não no mundo como um todo, reclama certo “*update*”, valendo mesmo um inadvertido estrangeirismo para declinar esta atualização, que se fez sentir nas mais diversas searas do espírito humano, mas que ainda a passos lentos caminha no campo fiscal. Se nos últimos 10 (dez), 20 (vinte) ou 30 (trinta) anos, a tecnologia evoluíra de forma exponencial, isto se fez perceber para o homem comum na substituição de sua Kodak pelo Instagram; dos cursos por correspondência pelas plataformas EAD; dos encontros às escuras para o Tinder; do cheque pré-datado para o PIX etc.

É um cenário de desenvolvimento tecnológico tal que mesmo operações vitais, como a realização de uma cirurgia, por exemplo, ou mesmo fatais, como a decisão por bombardeio realizada por um *drone*, possuem como instrumento a Inteligência Artificial. Esta, em verdade, não está só restrita aos grandes centros tecnológicos, médicos ou militares, mas é também acessível e acessada pelo cidadão comum, ao

<<https://diariodonordeste.verdesmares.com.br/negocios/ceara-foi-o-estado-com-maior-queda-na-arrecadacao-em-2020-mas-tendencia-e-de-recuperacao-1.3043232>>. Acesso em: 14 set. 21.

⁵³ ALVES, X. Com pandemia, RMVale tem queda de 28,5% na arrecadação de impostos, *O Vale*, Economia, em 22 ago. 21, 00h08min. Disponível em: <<https://www.ovale.com.br/economia/com-pandemia-rmvale-tem-queda-de-28-5-na-arrecadac-o-de-impostos-1.182246>>. Acesso em: 14 set. 21.

realizar, por exemplo, uma busca na *internet*, ao traduzir o resumo deste trabalho para o inglês, francês, italiano, sânscrito etc., cada vez com maior correção das traduções.

Fato é que, se o mundo todo se tornara, em grande medida, digital, uma digitalização também do Direito Tributário se faz necessária. Necessária é sua atualização, o que não reflete necessariamente apenas uma "questão de tamanho", voltando-se ao volátil discurso da "alta carga tributária". A Pandemia denotou a urgência em se atingir tal modernização, sobretudo porque em muito dependeram dos tributos as políticas públicas adotadas para seu contorno e ainda o serão para sua superação por completo no futuro. A queda nas arrecadações, justamente quando o Estado mais dela dependia para salvar vidas, demonstrou que o problema não é "quanto", mas "como", ou antes mesmo "o que" tributar.

Se em primeiro lugar, e por vários motivos, o Brasil precisa superar o aspecto ainda predominantemente regressivo de seu sistema tributário, a supressão inadvertida e abrupta dos tributos que incidem sobre o consumo não é a resposta para tanto: igualmente por vários motivos. A tributação do consumo, ademais da considerável receita que garante, sobretudo aos estados, permite igualmente a adoção de políticas extrafiscais relevantíssimas, por meio de sanções premiaias a contribuintes, tributação a menor de atividades benéficas, valendo também o inverso, sobretudo diante de externalidades provocadas pela atividade econômica.

Desta sorte, a tributação do consumo não deve ser simplesmente suprimida, mas, sim, simplificada, como ponto de partida. Nesse sentido, despontam as propostas de instituição, à semelhança de outros países, de um IVA, sigla para "Imposto sobre Valor Agregado", substituindo alguns tributos federais (IPI e PIS/CONFINS), um tributo estadual (ICMS) e um municipal (ISSQN), todos incidentes sobre o consumo. Em linhas gerais, tais tributos seriam reunidos numa espécie única, portanto arrecadados de uma única vez, para serem repassados depois aos demais entes federativos.

Com efeito, pelo menos 2 (dois) Projetos de Emenda Constitucional sobre o tema estão em discussão lá e cá nas Duas Casas do Congresso Nacional, quais sejam a PEC n. 45/2019 e a n. PEC 110/2019. Outras propostas ainda em discussão, no contexto da apregoada "Reforma Tributária", encampam também a bandeira da

simplificação dos tributos sobre o consumo, como o fez uma das propostas apresentada pelo Ministério da Economia, há pouco mais que 1 (um) ano, mas ainda não submetida a votações⁵⁴. Não sendo o IVA tema central do presente artigo, cumpre apenas advertir que apenas a simplificação não será suficiente, haja vista que os tributos sobre o consumo também precisam, finalmente “digitalizados”, considerar as novas formas de consumo, sobretudo o digital.

Isso porque a própria Pandemia apresentara um cenário no qual, enquanto o comércio baseado na presença física definhava, sofrendo as consequências do isolamento social, com muitas empresas indo mesmo à falência, o comércio eletrônico, pelas mesmas razões (era a única forma de comprar) aumentou consideravelmente. Com milhões de novos clientes – muitos daqueles que, até então, nunca haviam comprado nada pela internet antes ou o tinha feito de forma esporádica – o setor experimentou um crescimento sem precedentes. Tudo isto apesar da Pandemia, apesar da recessão que se faz sentir desde 2008, 2015, 2017.

55

Tal crescimento do *e-commerce* tão inesperado quanto exasperado pode ser ilustrado com um nome (e sobrenome), por exemplo, o de Jeff Bezos, ex-CEO da Amazon, o qual, na Pandemia, estava em vias de se tornar o primeiro trilionário da história.⁵⁶ Isto tudo enquanto grande parte da humanidade ou passava fome ou dependia visceralmente do socorro governamental para não perecer.

No entanto, em vez de ter representado tal fenômeno um paradoxo ou mais uma contradição do Capitalismo, consistiu ele, na verdade, em uma consequência lógica das novas formas de investimentos, comércio, consumo, negócios, educação, comunicação etc. ora permitidas pelas novas tecnologias. Por sua totipotência, polivalência, a tecnologia atual permite que se gere não apenas um, mas muitos

⁵⁴ SOUSA, J. de. **Reforma tributária**: o que contempla o projeto entregue pelo governo, *Consultor Jurídico*, Opinião, August 8, 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/juliana-souza-reforma-tributaria-projeto-governo>>. Acesso em: 10 jan. 21.

⁵⁵ DESIDÉRIO, Mariana. E-commerce vende R\$ 33 bilhões na pandemia puxado por alimentos e bebidas, *Exame* [on-line], Notícias, July 22, 2020. Disponível em: <<https://exame.com/negocios/e-commerce-vende-r-33-bilhoes-na-pandemia-puxado-por-alimentos-e-bebidas/>>. Acesso em: 10 mar. 21.

⁵⁶ TOGOH, I. Jeff Bezos 'Trillionaire' Is Trending On Twitter. Here's Why, *Forbes*, Business, May 14, 2020. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/isabeltogoh/2020/05/14/jeff-bezos-trillionaire-is-trending-on-twitter-heres-why/?sh=65b7f672e3dd>>. Acesso em: 20 fev. 21.

negócios bilionários envolvendo a Engenharia *software*, navegação, serviço de *streaming* e *e-commerce*. Essa realocação de recursos – do mundo físico para o digital – acaba justamente por exigir também uma realocação das matrizes tributárias, uma adaptação dos sistemas tributários, especialmente em economias frágeis.

Em tal cenário, duas circunstâncias não podem coexistir, sobretudo num Estado Social de Direito que se preze por democrático: (i) um espaço virtual intangível, inatingível, mas que nele se traduzam diversos negócios jurídicos, sobretudo de compra e venda, com vultuosa circulação de riquezas trocadas por produtos ou serviços; (ii) um espaço físico no qual as pessoas ainda em muito dependem da atividade prestacional do Estado, sendo esta dependente de recursos oriundos de tributos, tributos estes que não conseguem, por silêncio legal nesse sentido, chegar àquele mesmo espaço virtual inalcançável.

Como advertia Xavier Oberson pouco tempo antes da própria Pandemia de 2019-2022?, uma “tributação justa” dos lucros alcançados pelas atividades empresárias que operam no mundo virtual é de todo necessária.⁵⁷ O autor aponta, entre tantas outras questões em torno da adaptação dos sistemas tributários à realidade da(s) Inteligência(s) Artificial(is), o desenvolvimento de conceito relevante para o debate da tributação da economia digital como um todo, qual o de “presença econômica significativa”, o qual tem tido bastante espaço no atual debate da OCDE.⁵⁸

Para o autor, tal conceito traz a lume diversas atividades econômicas expressivas, mas que realizam, ao mesmo tempo, de forma remota e automatizada, gerando lucro para sociedades empresárias que sequer residem nos locais onde operam por meio de seus sistemas informatizados. Nesse cenário, ainda que não possuam sede, filial ou qualquer estabelecimento em determinado país, tais empresa acarretam um impacto econômico considerável, sobretudo pelo número de usuários que eventualmente *consomem* tais produtos e/ou serviços prestados exclusivamente no mundo virtual, sem qualquer exaurimento no mundo físico.⁵⁹

⁵⁷ OBERSON, Xavier. **Taxing robots**. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence. Cheltenham, UK: Elgar, 2020.

⁵⁸ *Id.*, *ibid.*.

⁵⁹ OBERSON, *op. cit.*

Com efeito, tem-se ainda que o fato de que, especialmente nos locais com mais tímido desenvolvimento econômico e social, a economia digital acaba por representar a maior, se não toda ou mesmo a única a base tributável em tais localidades. Em tal cenário, a riqueza movimentada pela economia digital em tais locais por eles passa, deles sai, esvai, sem deixar qualquer "rastro", isto é, sem que se retenha um mínimo de riqueza a ser destinada, na forma de receitas tributárias, ao custeio de direitos. Negar a incidência do Direito Tributário sobre tais transações, porque digitais, remotas, automatizadas etc., prejudica o financiamento de políticas públicas destinadas justamente às pessoas que sustentam essa mesma economia digital, consumindo dia após dia os bens e serviços que ela oferece.

CONCLUSÃO

Veja ou outra na ordem do dia, um "novo" imposto sobre as transações financeiras online (*e-tax*) é recorrentemente adicionado ao debate. Os especialistas tributários estão divididos sobre o assunto. Para alguns, tal *e-tax* representaria uma volta disfarçada da antiga Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira, a famigerada CPMF, cobrada até 2007, já em substituição ao anterior IPMF, igualmente incidentes sobre transações financeiras. Para outros, consistiria, de fato e de direito, em numa nova modalidade tributária, a ser aplicada especificamente sobre as transações de comércio eletrônico.

A simples instituição de um "tributo eletrônico", porém, não se mostra como simples solução ao problema do vácuo tributário que se faz perceber, as mais das vezes, na galáxia da *internet*. Isso porque, na esteira das reflexões que iniciaram o presente artigo, um novo imposto eletrônico provavelmente se desdobraria como um imposto sobre o consumo, portanto indireto, sujeito à repercussão econômica. Simplesmente instituir uma nova modalidade tributária, voltada ao comércio eletrônico, em muito poderia provocar que fosse ela arcada pelos consumidores finais.

De outra banda, a depender da expressividade do *quantum* cobrado, a tecnologia poderia restar inacessível justamente para quem uma alíquota, ainda que mínima, cobrada acima do preço do produto, já prejudica seu orçamento precarizado.

Para tal situação, todavia, a própria disciplina tributária da Constituição Federal de 1988 já possui diretriz clara, sendo o caso de a tributação do *e-commerce* restar incluída no âmbito do ICMS, conforme dispõe o inciso III do § 2º do art. 155, segundo o qual tal tributo “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”: um produto ou serviço prestado virtualmente, ao ser considerado essencial, não deveria sofrer a mesma exação que outro não-essenciais.

Fato é que esta delicada possibilidade, característica dos tributos indiretos, não permite uma imposição indiscriminada de uma *e-tax* sobre todas as formas de comércio eletrônico, sob pena de prejudicar não apenas os consumidores finais, mas também a livre iniciativa. Isso porque, num cenário em que os encargos tributários são transferidos aos consumidores, estes escolherão justamente os fornecedores/prestadores que mais possam mitigar tais encargo, ou sejam, não os repercutindo em aumentos excessivos em seus preços.

Nesse cenário, as “gigantes” do comércio eletrônico – *e. g.*, Amazon, Mercado Livre etc. –, que já faturam milhões com a atividade, já consolidadas no mercado, sem dúvida, ficariam em uma posição mais satisfatória se comparada com pequenos empresários, microempresas e empresas de pequeno porte. Um tratamento que desfavorecesse, justamente por não conferir tratamento diferenciado a tais iniciativas mais frágeis (porque de menor capital), em muito seria incompatível com o dispõe a própria a CF (arts. 170, IX) e a Lei Complementar n. 123/2006. Um tributo eletrônico instituído de forma inadvertida e indiscriminadamente também não é a solução.

Além de tais questões, vale recobrar que um tributo eletrônico, como necessário *update* ao datado Sistema Tributário Brasileiro em matéria de tributação do consumo, também terá que superar, igualmente, as mesmas disputas de poder econômico, sobretudo no âmbito internacional. Como exemplo disto, pode-se levantar o fracasso do *GAFAM*, tributo eletrônico francês cuja sigla contém, justamente, as iniciais das gigantes da tecnologia: Google, Amazon, Facebook, Apple e Microsoft. Em 2020, quando ainda no poder, Donald Trump ameaçou o Governo de

Macron com o aumento de tarifas fiscais sobre os vinhos franceses caso o tributo fosse efetivamente implementado.⁶⁰

Tais ameaças, que não resistiram aos primeiros meses do Governo Biden, denotam o quão sincronizadas deverão estar as economias mundiais com vistas a evitar ou, ao menos, mitigar, a existência dos “vazios fiscais” que até então se encontram, pulverizados, diluídos em doses homeopáticas, no mundo virtual. Aceno interessante nesse sentido foram as diretrizes e diretrizes e ações concretas compactuadas pelos Ministros de Finanças e Diretores de Bancos Centrais das 7 (sete) maiores economias mundiais, quando reunidos, em maio e junho do ano corrente, com líderes do Fundo Monetário Internacional, do Banco Mundial, da OCDE e do Comitê de Estabilidade Financeira.⁶¹

Entre as inúmeras moções, colhe-se do ponto 16, por exemplo, que se comprometeram aquelas autoridades reunidas em junho do ano corrente em apoiar fortemente os “esforços em curso”, sobretudo no âmbito do G20 e da OCDE, com vistas a “enfrentar os desafios fiscais decorrentes da globalização e da digitalização da economia e para adotar um imposto mínimo global”.⁶² A busca por uma “regulação financeira global”, como exercício de uma “fiscalidade inovadora” (em tempos de muita inovação), aparenta ser parte da solução do problema, como já intuía, ainda em 2012, Tulio Rosembuj, da Universidade de Barcelona.⁶³

Verifica-se de tais reflexões que o mundo inteiro terá de adaptar-se, de forma síncrona, com vistas a finalmente transformar uma economia digital livre ou bastante reduzida de tributos, em uma economia digital equitativamente tributável, tributada. Como na canção que iniciou as primeiras linhas deste artigo, apesar de muitas pessoas quererem salvar o mundo, muitas estão deixando essa solução para outros, principalmente para as próximas gerações. As Ciências das Finanças, porém, não se

⁶⁰ GOTEV, Georgi. Macron backs down on digital tax following Trump's tariff threats, *Euroactiv*, em 21 jan. 20. Disponível em: <<https://www.euractiv.com/section/global-europe/news/macron-backs-down-on-digital-tax-following-trumps-tariff-threats/>>. Acesso em: 23 set. 21.

⁶¹ G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué, *G7 UK Presidency 2021*, em 05 jun. 21. Disponível em: <<https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>>. Acesso em: 20 ago. 21.

⁶² *Ibid.*

⁶³ ROSEMBUJ, Tulio. La regulación financiera global y la fiscalidad innovadora, *Crónica Tributaria*, n. 143, Estudios y Notas, 2012, p. 185-203.

podem dar a tal luxo, devendo, em breve, para ontem, oferecer ou mesmo sofrer uma necessária atualização, superando as contradições.

Afinal, não se busca abandonar, relegar para as gerações pretéritas, a tributação sobre o consumo realizado presencialmente. Importa, diferente e urgentemente, transformá-los, adaptá-los às novas realidades, às novas economias, sobretudo a virtual. Não se busca um mundo "*no rich no more*", sem ricos, sem riqueza, por conta da tributação. Pretende-se, isto sim, um mundo em que não existam riquezas intocáveis, inalcançáveis pela tributação, sobretudo pelas sabidas funções sociais desta.⁶⁴ Estejam estas riquezas circulando no mundo concreto, no mundo material, físico, estejam elas circulando tão-somente no mundo digital.

REFERÊNCIAS

ALVES, X. Com pandemia, RMVale tem queda de 28,5% na arrecadação de impostos. **O Vale**, Economia, em 22 ago. 21, 00h08min. Disponível em: <<https://www.ovale.com.br/economia/com-pandemia-rmvale-tem-queda-de-28-5-na-arrecadac-o-de-impostos-1.182246>>. Acesso em: 14 set. 21.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. v. 1. Rio de Janeiro: Forense, 1973.

BARBOSA, R. **Obras Completas de Rui Barbosa**. v. XXV, 1898, Tomo III, A Imprensa, Rio de Janeiro: Ministério da Educação e Saúde, 1947.

BONAVIDES, P. **Teoria constitucional da democracia participativa**: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade. São Paulo, Malheiros, 2003.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 10 dez. 20.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 12 fev. 21.

⁶⁴ Entre as quais, de fato, "*feed the poor*", como na música, alimentando os famintos com a distribuição de riqueza.

CARVALHO, P. de B. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CEARÁ foi o estado com maior queda na arrecadação em 2020, mas tendência é de recuperação. **Diário do Nordeste**, Negócios, em 5 fev. 21, às 18h29min. Disponível em: <<https://diarionordeste.verdesmares.com.br/negocios/ceara-foi-o-estado-com-maior-queda-na-arrecadacao-em-2020-mas-tendencia-e-de-recuperacao-1.3043232>>. Acesso em: 14 set. 21.

CUNHA, I. R. Tributação indireta, anestesia fiscal e cidadania no Brasil: Atualidade de centenária Teoria da Ilusão Fiscal de Amilcare Puviani (1903). In: **Artigos científicos do Sintaf** [fonte on-line]. Fundação Sintaf, 1. ed., Fortaleza: Edições Função Sintaf / Sindicato dos Fazendários dos Ceará, 2017, p. 108-122. Disponível em: <<http://www.fundacaosintaf.org.br/arquivos/files/Ebook%20Artigos%20Cientificos%20do%20Sintaf.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 21.

CUNHA, M. Secretários de Fazenda falam sobre queda de arrecadação dos estados. **Rádio Senado**, Notícias, 07 de julho de 2020, 14h22. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/radio/1/noticia/2020/07/21/secretarios-de-fazenda-falam-a-comissao-da-covid-19-sobre-queda-na-arrecadacao-dos-estados>>. Acesso em: 10 dez. 20.

DESIDÉRIO, Mariana. E-commerce vende R \$ 33 bilhões na pandemia puxado por alimentos e bebidas, *Exame* [on-line], Notícias, 22 de julho de 2020. Disponível em: <<https://exame.com/negocios/e-commerce-vende-r-33-bilhoes-na-pandemia-puxado-por-alimentos-e-bebidas/>>. Acesso em: 10 mar. 21.

G7 Finance Ministers and Central Bank Governors' Communiqué. **G7 UK Presidency 2021**, em 05 jun. 21. Disponível em: <<https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-and-central-bank-governors-communicue/>>. Acesso em: 20 ago. 21.

GOTEV, Georgi. Macron backs down on digital tax following Trump's tariff threats, **Euroactiv**, 21 jan. 20. Disponível em: <<https://www.euractiv.com/section/global-europe/news/macron-backs-down-on-digital-tax-following-trumps-tariff-threats/>>. Acesso em: 23 set. 21.

HIDALGO, DC. Keynes contra el coronavirus. **The Conversation**, 23 de março de 2020, 19h. Disponível em: <<https://theconversation.com/keynes-contra-el-coronavirus-134303>>. Acesso em: 20 dez. 20.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Impostômetro**. São Paulo: IBPT, 2021. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 16 mar. 21.

LEE, A. **I'd love to change the World** [música], Ten Years After, A Space in Time [álbum], 1971. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=CTUsFm0BAu8>>. Acesso em: 13 mar. 21.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. Ainda a restituição dos tributos indiretos. **Nomos** (Fortaleza), v. 32.2, p. 223-274, 2012. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/view/359>>. Acesso em: 17 de c. 20.

_____. **Repetição do tributo indireto** : incoerências e contradições. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAIA, D. B. de M. S. **Tributação indireta e cidadania fiscal**: uma análise dos mecanismos de conscientização para mitigação da anestesia fiscal. 2015. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza-CE, 2015. Disponível em: <<http://pergamumweb.sti.ufc.br:8080/pergamumweb/vinculos/000025/0000259c.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 21.

MILL, J. S. **Principles of Political Economy**, editado por William J. Ashley, 7ª edição, Londres: Longmans, Green and Co., 1909. Disponível em: <https://www.econlib.org/library/Mill/mlP.html?capitulo_num=68#book-info>. Acesso em: 10 mar. 21.

NES, E. F. Why the taxes in Brazil are so high? **The Brazil Business** [on-line], 10 de setembro de 2012. Disponível em: <<https://thebrazilbusiness.com/reflection/why-are-the-taxes-in-brazil-so-high#:~:text=The%20simplest%20reason%20why%20the,gerenciado%20to%20achieve%20institutional%20stability>>. Acesso em: 22 dez. 20.

OBERSON, Xavier. **Taxing robots**. Helping the Economy to Adapt to the Use of Artificial Intelligence. Cheltenham, UK: Elgar, 2020.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: 29 out. 20.

PITOMBO, JP Estados perdem R \$ 16 bilhões em arrecadação no 1º semestre. **Folha de São Paulo** [on-line], 2 de agosto de 2020, 23h15, Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/08/estados-perdem-r-16-bilhoes-em-arrecadacao-no-1o-semester.shtml>>. Acesso em: 10 dez. 20.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **80 anos de Imposto de Renda no Brasil**: 1922-2002 [fonte on-line]. Brasília: Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/80AnosIR/principal.asp>>. Acesso em: 01 mar. 21.

_____. **Carga Tributária no Brasil 2019**. Análise por Tributos e Bases de Incidência. Col. Estudos Tributários. Brasília: Ministério da Fazenda, 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados->

abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2019-v2-publicacao.pdf/@download/file/CTB%202019%20-%20V2%20-%20publica%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 14 set. 21.

REYNOLDS, O. **Os países mais ricos do mundo**. Focus Economics [*blog*], 25 de fevereiro de 2021. Disponível em: <<https://www.focus-economics.com/blog/richest-countries-in-the-world>>. Acesso em: 10 mar. 21.

SINDICATO NACIONAL DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL.

Sonegômetro, Brasília: SINPROFAZ, 2021. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/>>. Acesso em: 16 mar. 21.

SMITH, A. **Palestras sobre Justiça, Polícia, Receita e Armas**. Oxford: Clarendon Press, 1896. Disponível em: <https://oll-resources.s3.us-east-2.amazonaws.com/oll3/store/titles/2621/Smith_LecturesJustice1647_Bk.pdf>. Acesso em: 20 fev. 21.

SOUSA, J. de. Reforma tributária: o que contempla o projeto entregue pelo governo, **Consultor Jurídico**, Opinião, 8 de agosto de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/juliana-souza-reforma-tributaria-projeto-governo>>. Acesso em: 10 jan. 21.

TIPKE, Klaus. **Besteuerungsmoral and Steuermoral**. Westdeutscher Verlag GmbH: Wiesbaden, 2000.

TOGOH, I. "Trilionário" de Jeff Bezos é tendência no Twitter. Here Why, **Forbes**, Business, 14 de maio de 2020. Disponível em: <<https://www.forbes.com/sites/isabeltogoh/2020/05/14/jeff-bezos-trillionaire-is-trending-on-twitter-aqui-está-por-que/?sh=65b7f672e3dd>>. Acesso em: 20 fev. 21.

14. TRIBUTAÇÃO DA HERANÇA DIGITAL



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-14>

Alan Jece Baltazar¹

Resumo

Com o advento e a utilização da internet, criou-se uma infinidade de novos bens, denominados de bens digitais. E tais bens, quando seu titular falece, resulta num espólio digital, chamado hodiernamente de herança digital. À toda evidência, tal acervo apresenta um aspecto de extrema relevância, qual seja, a possibilidade da incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD). Com efeito, para verificar esta possível incidência, deve-se perquirir se os bens que compõem a herança digital revelam-se (i) insuscetíveis de valoração econômica (estritamente pessoais); (ii) com valor patrimonial concreto, destacando-se as criptomoedas; ou (iii) com valor patrimonial abstrato, notadamente os tokens não-fungíveis (NFTs). A partir desta classificação, inúmeras nuances e discussões se apresentam, em especial no que tange à dificuldade de atribuição de valor dos bens e à ausência de previsão de legal, uma vez que é cediço que a produção legislativa não consegue acompanhar a velocidade das transformações econômicas e sociais. Neste contexto, atualmente, salvo melhor juízo, conclui-se que ainda não se mostra permitido a cobrança do tributo em comento pelos estados. Para elucidar o tema proposto, utiliza-se de pesquisa bibliográfica para compor as referências teóricas, como doutrina, artigos científicos e da legislação que dispõe sobre a matéria.

Palavras-chave: Herança digital. Bens digitais. Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação.

¹ Doutorando na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS, na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado. Mestre em Direito pela Escola Paulista de Direito – EPD. Bacharel em Direito pela PUC/RS. Tabelião de notas e registrador civil. Endereço eletrônico: alanjece@gmail.com. Endereço para acessar CV: <http://lattes.cnpq.br/4530890414949323>.

1 INTRODUÇÃO

O implemento da 4ª Revolução Industrial, também chamada de indústria 4.0, cuja principal característica é a interconexão de todas as etapas da produção, baseando-se em um novo fenômeno tecnológico – desde a digitalização das informações até a utilização dos dados para tornar a indústria mais eficiente² –, gerou um radical influxo da tecnologia na vida cotidiana, provocando profundas alterações nas relações sociais, gerando efeitos políticos, econômicos, jurídicos e existenciais³.

Nessa senda, o que nos importa no presente escrito é que, especialmente com o advento e a utilização da internet, criou-se uma infinidade de novos bens, denominados de bens digitais. E tais bens, quando seu titular falece, resulta num espólio digital, chamado hodiernamente de herança digital.

O objetivo deste artigo, sem a mínima pretensão de se esgotar a matéria, consiste em analisar os aspectos tributários, em especial a incidência do imposto sobre a transmissão causa mortis e doações (ITCMD) sobre os bens que compõem o acervo desta mencionada herança digital.

Para tanto, após esta concisa introdução, inicia-se revisitando alguns breves conceitos de direito civil e de direito tributário e a relação entre as duas disciplinas, tudo a fim de conduzir o pensamento acerca do tema principal. No capítulo seguinte, classificam-se os bens digitais e a possibilidade da incidência tributária em cada um deles. Por fim, expõem-se as considerações finais nas quais se resume criticamente o conteúdo apresentado no decorrer deste trabalho, levantando problemas e questionamentos presentes e futuros, assim como, elencam-se as referências utilizadas na sua composição.

² REDAÇÃO DO SITE "A VOZ DA INDÚSTRIA". E-book "**Especial Revoluções Industriais: passado, presente e futuro da indústria**". Disponível em: <<https://avozdaindustria.com.br/industria-40-totvs/caminho-industria-40-os-destaques-das-revolues-industriais>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

³ SARLET, Gabrielle Bezerra Sales. **Notas sobre a identidade digital e o problema da herança digital: uma análise jurídica acerca dos limites da proteção póstuma dos direitos da personalidade na internet no ordenamento jurídico brasileiro**. Revista de Direito Civil Contemporâneo, São Paulo, n. 5, v. 17, p. 33-59, out./dez. 2018, p. 02-03.

A motivação na escolha e o interesse por este tema se devem ao fato de que sou tabelião de notas e esta questão da herança digital aportará em breve nos nossos balcões para ser analisada no âmbito dos inventários extrajudiciais.

Registra-se que o presente estudo é oriundo do seminário apresentado no semestre 2021/1 na disciplina intitulada "Tributação, Desenvolvimento e Tecnologia" do curso de Doutorado em Direito da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), ministrada pelo Professor Doutor Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira.

Com relação à metodologia, trata-se de pesquisa teórica⁴, explicativa⁵ e bibliográfica⁶, através do método dedutivo de abordagem⁷, do método de procedimento estruturalista⁸ e do método de interpretação sistemático⁹.

⁴ "Pesquisa quanto à natureza: TEÓRICA (lastreada em farta, pertinente e atualizada bibliografia) ou prática (na área jurídica, notoriamente via pesquisa de campo)." FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p. 49.

⁵ "Pesquisa quanto aos objetivos: EXPLICATIVA: nela, o pesquisador, além de coletar, organizar e analisar os dados, tenta identificar fatores determinantes dos mesmos e, ainda, suas consequências e relações. É um tipo de pesquisa mais complexo." FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p. 49.

⁶ "Pesquisa quanto ao objeto: BIBLIOGRÁFICA: desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Estudos exploratórios, pesquisas sobre ideologias, análise de diversas posições acerca de um problema são pesquisas que costumam ser realizadas quase que exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Junto com o termo pesquisa documental, é chamada por alguns autores de técnica de documentação indireta, sendo dita direta toda a restante." FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p. 50.

⁷ "Método DEDUTIVO de abordagem: baseado no raciocínio dedutivo, que é aquele cujo antecedente é constituído de princípios universais, plenamente inteligíveis, do qual se chega a um conseqüente menos universal. Deduzir é tirar como consequência, é inferir, concluir." FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p. 43.

⁸ "Método de procedimento ESTRUTURALISTA: parte da investigação de um fenômeno concreto (bens digitais deixados por quem morre), atingindo o nível do abstrato através da constituição de um modelo que represente o objeto de estudo (estudo sobre herança), retornando ao concreto, dessa vez como uma realidade estruturada com a experiência do sujeito social (como resolver a questão da herança digital)." FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p. 47.

⁹ "Método de interpretação SISTEMÁTICO: Kelsen introduz a noção de sistema para o direito, no que se refere à sua compreensão, pois pensa que este deve ser compreendido como um sistema ordenado e hierarquizado." FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios: do Projeto de Pesquisa à Banca**. Porto Alegre, RS: Editora Fi, 2018, p. 48.

2 BREVES CONCEITOS

Inicia-se trazendo breves conceitos sobre direito civil, sobre direito tributário e a relação entre as duas disciplinas, a fim de conduzir o pensamento acerca do tema da herança digital desenvolvido no capítulo seguinte.

2.1 BREVES CONCEITOS DE DIREITO CIVIL

Primordialmente, assinala-se que estes conceitos iniciais de direito civil que serão aqui abordados fazem parte do ramo do direito das sucessões.

Enceta-se pela definição de herança. Para Arnaldo Rizzardo¹⁰, herança é a universalidade dos bens e dos direitos que possuía e que foram deixados por uma pessoa que faleceu. Para o mesmo autor¹¹, sucessão corresponde à aquisição da herança pelos herdeiros, operando-se a transferência do patrimônio.

E o que pode ser objeto de herança? O objeto da herança será a universalidade dos direitos ou dos bens que alguém deixou em razão de sua morte, ou seja, os direitos reais, obrigacionais e intelectuais, incluindo os direitos de autoria e de propriedade industrial, que reúna valor patrimonial, não ingressando no rol os valores de ordem estritamente pessoal, como os direitos da personalidade¹².

E no que consistem estes direitos da personalidade, também chamados de direitos de humanidade? São os direitos inerentes à pessoa humana e a ela ligados de maneira perpétua e permanente, não se podendo mesmo conceber um indivíduo que não tenha direito à vida, à liberdade física, ou intelectual, ao seu nome, ao seu corpo e à sua imagem¹³.

Interessante destacar aqui a razão para Rosa Maria de Andrade Nery e Nelson Nery Jr.¹⁴ utilizarem a nomenclatura direitos de humanidade. Defendem os doutrinadores que personalidade é a aptidão para ser sujeito de direito, ou seja, é o

¹⁰ RIZARDO, Arnaldo. **Direito das Sucessões**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 27.

¹¹ RIZARDO, Arnaldo. **Direito das Sucessões**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 27.

¹² RIZARDO, Arnaldo. **Direito das Sucessões**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 27.

¹³ RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**. Parte Geral. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 1, p. 60.

¹⁴ NERY, Rosa Maria de Andrade; NERY JR., Nelson. **Instituições de Direito Civil**: direitos da personalidade (Direito de Humanidade). São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 19.

atributo que confere ao ente a qualidade de sujeito de direitos, ou ainda, o atributo que confere ao ente a qualidade de pessoa, ou simplesmente, é o atributo que faz do ente pessoa. Por sua vez, os direitos de humanidade são aqueles destinados a tutelar os bens que compõem a natureza humana, isto é, a humanidade do ser. Asseveram, assim, que a expressão direitos de personalidade não é a melhor porque confunde o conceito de pessoa – ente com personalidade – com o conceito de natureza humana – essências, potências e atos realizados, típicos da humanidade do ser, da natureza do ente de que se trata.

Com efeito, podemos incluir nestes direitos de personalidade ou de humanidade a identidade digital. Segundo a professora Gabrielle Bezerra Sales Sarlet¹⁵ a identidade digital é a decorrência do uso desta categoria de *softwares* atrelados às novas formas de controle social e das atuais modalidades de imortalização para facilitar a clarificação do fenômeno da digitalização na vida do ser humano, especialmente no que toca à singularização como pessoa, dentro ou fora do ambiente cibernético, consistindo em um conjunto de informações transformadas em bits ou em pixels que representam uma pessoa humana, podendo ser utilizadas na relação com as máquinas ou com os outros usuários, como por exemplo *passwords*, dados sobre reconhecimento da face, da voz, da íris, das impressões digitais, etc.

E no que consistiria então e finalmente a herança digital? Novamente valendo-se da lição da professora Gabrielle Bezerra Sales Sarlet, a herança digital “é a composição de um conjunto de dados, de ativos digitais que, em síntese, são bens digitalizados, em regra, guardados na internet em uma nuvem.”¹⁶. Ou, simplesmente, os bens digitais que possuía e que foram deixados por uma pessoa que faleceu.

E os bens digitais que compõem o acervo da herança digital? Nas palavras de Bruno Torquato Zampier Lacerda, “Bens digitais são bens incorpóreos, os quais são

¹⁵ SARLET, Gabrielle Bezerra Sales. **Notas sobre a identidade digital e o problema da herança digital: uma análise jurídica acerca dos limites da proteção póstuma dos direitos da personalidade na internet no ordenamento jurídico brasileiro.** Revista de Direito Civil Contemporâneo, São Paulo, n. 5, v. 17, p. 33-59, out./dez. 2018, p. 11.

¹⁶ SARLET, Gabrielle Bezerra Sales. **Notas sobre a identidade digital e o problema da herança digital: uma análise jurídica acerca dos limites da proteção póstuma dos direitos da personalidade na internet no ordenamento jurídico brasileiro.** Revista de Direito Civil Contemporâneo, São Paulo, n. 5, v. 17, p. 33-59, out./dez. 2018, p. 11.

progressivamente inseridos na Internet por um usuário, consistindo em informações de caráter pessoal que lhe trazem alguma utilidade, tenham ou não conteúdo econômico.”¹⁷. Como exemplo, o referido autor cita que tais bens “(...) podem ser constituídos por textos, vídeos, fotografias, base de dados”¹⁸.

Já para Moisés Fagundes Lara:

[...] bens digitais são instruções trazidas em linguagem binária que podem ser processadas em dispositivos eletrônicos, tais como fotos, músicas, filmes, etc., ou seja, quaisquer informações que podem ser armazenadas em bytes nos diversos aparelhos como computadores, celulares, tablets.”¹⁹

E a definição das famosas e atuais redes sociais digitais? Antes das digitais, cabível colacionar o conceito de redes sociais. Para Maristela Basso e Fabrício Polido²⁰, as redes de relacionamento social podem ser definidas como estruturas constituídas entre indivíduos e grupos ou organizações num determinado espaço, conectados a partir de vínculos pessoais (familiares, emocionais, profissionais etc.), variando entre a formalidade e a causalidade, de modo aleatório ou ordenado. São redes fundadas em relações intersubjetivas e podem ser objeto de estudo nos mais diversos ramos da ciência, como a antropologia, política, economia e direito.

Por sua vez, a definição de redes sociais digitais, nos ensinamentos de Moisés Fagundes Lara²¹, revela-se a seguinte: “Quando uma rede de pessoas usa a internet para se comunicar temos uma rede social na internet, ou seja, um grupo de pessoas com interesses comuns que se utilizam das novas tecnologias para interagirem.” Em outras palavras, a partir do momento em que se utiliza algum meio virtual para se comunicar e interagir com outras pessoas, estar-se-á participando de uma rede social.

¹⁷ LACERDA, Bruno Torquato Zampier. **Bens digitais**. Indaiatuba: Foco Jurídico, 2017, p. 74.

¹⁸ LACERDA, Bruno Torquato Zampier. **Bens digitais**. Indaiatuba: Foco Jurídico, 2017, p. 61.

¹⁹ LARA, Moisés Fagundes. **Herança Digital**. Porto Alegre: s.c.p., 2016, p. 22.

²⁰ BASSO, Maristela; POLIDO, Fabrício. **Jurisdição e lei aplicável na Internet: adjudicando litígios de violação de direitos da personalidade e as redes de relacionamento social**. In: LUCCA, Newton De; SIMÃO FILHO, Adalberto (Coord.). *Direito & Internet – Aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, v. II, 2008, p. 447.

²¹ LARA, Moisés Fagundes. **Herança Digital**. Porto Alegre: s.c.p., 2016; p. 37.

Ultrapassados tais breves conceituações básicas, salienta-se que, não obstante o Marco Civil da Internet (Lei n.º 12.965/2014), a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD - Lei n.º 13.709/2018), bem como as inúmeras tentativas do Congresso Nacional (vários Projetos de Leis arquivados, como por exemplo os de n.º 4.099/2012²², n.º 4.847/2012²³ e n.º 7.742/2017²⁴, todos iniciados na Câmara dos Deputados), ainda inexistente norma específica a respeito da herança digital no Brasil.

O Projeto de Lei mais recente, apresentado no dia 30 de março próximo passado, ainda em tramitação e apensado ao de n.º 3.050/2020²⁵, é o de n.º 1.144/2021, também da Câmara dos Deputados.

O inteiro teor do referido Projeto de Lei n.º 1.144/2021 da Câmara dos Deputados é o seguinte:

Art. 1º Esta Lei Dispõe sobre os dados pessoais inseridos na internet após a morte do usuário.

Art. 2º A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (**Código Civil**), passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 12.

Parágrafo único. Em se tratando de morto, terá legitimização para requerer a medida prevista neste artigo o cônjuge ou o companheiro sobrevivente, parente em linha reta, ou colateral até o quarto grau, ou qualquer pessoa com legítimo interesse.” (NR)

“Art. 20.

Parágrafo único. Em se tratando de morto ou ausente, são partes legítimas para requerer essa proteção as pessoas indicadas no parágrafo único do art. 12.” (NR)

²² Ementa: Altera o art. 1.788 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, que "institui o Código Civil".
Dados Complementares: Garante aos herdeiros a transmissão de todos os conteúdos de contas e arquivos digitais.

²³ Ementa: Acrescenta o Capítulo II-A e os arts. 1.797-A a 1.797-C à Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

Dados Complementares: Estabelece normas sobre **herança digital**. (Grifo inexistente no original).

²⁴ Ementa: Acrescenta o art. 10-A à Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014 (Marco Civil da Internet), a fim de dispor sobre a destinação das contas de aplicações de internet após a morte de seu titular.

²⁵ EMENTA

Altera o art. 1.788 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002.

ENTENDA A PROPOSTA

O Projeto de Lei 3050/20 inclui no Código Civil o direito de herança digital. Pelo texto, são transmitidos aos herdeiros todos os conteúdos, contas e arquivos digitais do autor da herança. (...)

“Art. 1.791-A. Integram a herança os conteúdos e dados pessoais inseridos em aplicação da Internet de natureza econômica.

§ 1º Além de dados financeiros, os conteúdos e dados de que trata o *caput* abrangem, salvo manifestação do autor da herança em sentido contrário, **perfis de redes sociais utilizados para fins econômicos**, como os de divulgação de atividade científica, literária, artística ou empresária, desde que a transmissão seja compatível com os termos do contrato.

§ 2º Os dados pessoais constantes de contas públicas em redes sociais observarão o disposto em lei especial e no Capítulo II do Título I do Livro I da Parte Geral. (Este destacado Capítulo II é o que versa sobre os Direitos da Personalidade)

§ 3º Não se transmite aos herdeiros o conteúdo de mensagens privadas constantes de quaisquer espécies de aplicações de Internet, exceto se utilizadas com finalidade exclusivamente econômica.”

Art. 3º A Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014 (**Marco Civil da Internet**), passa a vigorar acrescido do seguinte art. 10-A:

“Art. 10-A. Os provedores de aplicações de internet devem excluir as contas públicas de usuários brasileiros mortos, mediante comprovação do óbito (REGRA), exceto se:

I – houver previsão contratual em sentido contrário e manifestação do titular dos dados pela sua manutenção após a morte; (EXCEÇÃO)

II – na hipótese do § 1º do art. 1.791-A da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

§ 1º O encarregado do gerenciamento de contas não poderá alterar o conteúdo de escritos, imagens e outras publicações ou ações do titular dos dados, tampouco terá acesso ao conteúdo de mensagens privadas trocadas com outros usuários, ressalvado o disposto no § 3º do art. 1.791-A da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

§ 2º Os legitimados indicados no parágrafo único do art. 12 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), poderão pleitear a exclusão da conta, em caso de ameaça ou lesão aos direitos de personalidade do titular dos dados.

§ 3º Mesmo após a exclusão das contas, devem os provedores de aplicações manter armazenados os dados e registros dessas contas pelo prazo de 1 (um) ano a partir da data do óbito, ressalvado requerimento em sentido contrário, na forma do art. 22.”

Art. 4º Esta lei entra em vigor após decorridos 30 (trinta) dias de sua publicação oficial." (Grifos e acréscimos em negrito inexistentes no original).

Estes então os conceitos de direito civil pertinentes ao tema de fundo a ser desenvolvido no presente artigo.

2.2 BREVES CONCEITOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Começa-se pela definição de imposto sobre a transmissão causa mortis e doações (ITCMD). Conforme ensina o professor Paulo Caliendo²⁶, o ITCMD incide sobre a transmissão não onerosa de quaisquer bens ou direitos, considerando-se a transmissão a transferência da titularidade de bens e direitos, em caráter definitivo, para terceiros. O ITCMD possui duas hipóteses de incidência: i) a transmissão *causa mortis*; e ii) a doação.

A competência para a instituição deste imposto é estadual, nos termos do artigo 155, inciso I da Constituição Federal²⁷. Nessa linha, importante atentar para o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal²⁸, que dispõe sobre a necessidade de previsão legal para exigir ou aumentar tributo, sendo vedada a analogia para a exigência deste, na dicção do artigo 108, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional²⁹.

Outra definição que se mostra relevante para o presente estudo é o de criptoativos. isso, extrai-se o conceito do item 445 do documento "perguntas e respostas" da Receita Federal, sobre a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa

²⁶ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 911.

²⁷ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (...).

²⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...).

²⁹ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. (...).

Física - IRPF³⁰:

Criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal."

Estas, pois, as definições de direito tributário atinentes ao tema de fundo a ser desenvolvido neste estudo.

3 INCIDÊNCIA DO ITCMD NA HERANÇA DIGITAL (PROBLEMAS PRESENTES E FUTUROS)

Este capítulo tratará do tema propriamente dito, utilizando-se dos conceitos acima trazidos. Analisa-se a possibilidade de incidência do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD) na herança digital de acordo com os tipos de bens digitais.

3.1 BENS INSUSCETÍVEIS DE VALORAÇÃO ECONÔMICA (ESTRITAMENTE PESSOAIS)

Os bens insuscetíveis de valoração econômica, ou seja, os estritamente pessoais consistiriam nos e-mails, postagens, fotos, vídeos, perfis em redes sociais, senhas, etc. deixados pelo *de cuius*.

Em conformidade com o conceito exarado no capítulo 2 deste estudo, tais bens, em regra, não são objeto de herança, exatamente por não reunirem valor patrimonial. Excepciona esta regra o disposto no artigo 1.857, parágrafo 2º do Código Civil, que reza que "[...] são válidas as disposições testamentárias de caráter não patrimonial, ainda que o testador somente a elas se tenha limitado".

³⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Perguntas e respostas: imposto sobre a renda de pessoa física. 2021.** Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf/pr-irpf-2021-v-1-2-2021-04-29.pdf>>. Acesso em: 04 maio 2021.

Em qualquer dos casos, à toda evidência, não incidiria o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD).

Ainda neste contexto, interessante trazer à baila que alguns autores propõem a ideia de se confeccionar para o fim de legar estes bens insuscetíveis de valoração econômica um testamento digital ou virtual³¹, ou ainda em *Digital Asset Protection Trusts - DAP trust*³². Quaisquer deles se assemelham bastante com o instituto do testamento vital ou da declaração antecipada de vontade (DAV), já conhecido há um bom tempo.

O testamento vital ou declaração antecipada de vontade (DAV) encontra previsão na Resolução n.º 1.995/2012 do Conselho Federal de Medicina (CFM). Ainda que não se trate de um testamento, mas de um ato de disposição para um momento que a pessoa não pode mais se pronunciar e, portanto, cumprido em vida, deve prevalecer a vontade manifestada pela pessoa também em relação aos procedimentos para após a morte. Sem dúvidas é uma forma de respeito à dignidade da pessoa humana e reúne estreita relação com a autonomia privada.

De outra banda, deve-se atentar, outrossim, para os termos de uso das redes sociais, ou, melhor abrangendo, os termos de uso dos serviços oferecidos pelas grandes empresas de tecnologia, pois existem regras variadas sobre a herança digital, destacando-se os do Facebook³³, que possibilitam a indicação de herdeiro que pode optar pelo serviço de (i) conta memorial na linha do tempo ou (ii) simples cancelamento do perfil e os do Google³⁴ que disponibilizam o gerenciador de contas inativas (forma de os usuários notificarem alguém caso as contas fiquem inativas

³¹ NEVARES, Ana Luiza. **Testamento virtual: ponderações sobre a herança digital e o futuro do testamento.** Civilistica.com. Rio de Janeiro, a. 10, n. 1, 2021. Disponível em: <<http://civilistica.com/testamento-virtual/>>. Acesso em: 31 maio 2021.

³² "What Are Digital Asset Protection Trusts?"

Digital Asset Protection Trusts (DAP Trusts) are trusts which allow the trust creator to place existing digital rights and property into a trust for the trust beneficiaries to use.

Digital asset protection trusts are a new type of trust pioneered by lawyers in an effort to protect digital rights which are not currently protected by any laws. Although wills were initially used to give decedents control over their digital estate, that approach quickly ran into problems." Disponível em: <<https://www.legalmatch.com/law-library/article/what-are-digital-asset-protection-trusts.html>>.

Acesso em: 09 jul. 2021.

³³ FACEBOOK. **O que é um contato herdeiro e o que ele pode fazer com minha conta do Facebook?** Disponível em: <<https://www.facebook.com/help/1568013990080948>>. Acesso em: 31 maio 2021.

³⁴ GOOGLE. **Sobre o Gerenciador de contas inativas.** Disponível em: <<https://support.google.com/accounts/answer/3036546>>. Acesso em: 31 maio 2021.

por um determinado período de tempo).

Acerca deste tema, interessante colacionar o resumo de Ana Luiza Nevares³⁵, em especial acerca de empresas diversas das acima relacionadas:

Nesta perspectiva, torna-se válido o registro de algumas medidas que, empresas como Microsoft, Google e outros, encetaram em relação à morte digital. [...] O Instagram, por meio de formulário online, em que podem ser anexadas as certidões de nascimento e de óbito do usuário, admite a extinção da conta ou sua transformação em memorial. O Twitter possibilita a remoção de fotos e de arquivos de pessoas falecidas desde de que seja comprovada a morte. A Microsoft permite o acesso de conteúdo em contas de email (Hotmail, Outlook e Live) do representante do usuário falecido sob a exigência de ordem judicial. A Amazon, por exemplo, inadmite o repasse de licenciamentos para terceiros, alegando que não se trata de compra e sim de serviço, de licença de uso, e, nessa situação, age desconsiderando a proteção consumerista. O serviço de arquivamento de dados na nuvem, Dropbox, permite o acesso aos dados e aos arquivos após o óbito do usuário mediante requerimento e em caso de comprovação de que o requerente se encontra de posse de ordem judicial. Finalmente, deve ser sublinhada a ambiguidade do uso do copyright para as contas de email, vez que o uso da grande maioria é percebido como uma licença de uso de serviço, expirando com a morte do usuário.

Compulsando os termos de uso das plataformas e das redes sociais mais populares, verifica-se como regra geral que não serão fornecidos os dados, senhas e informações da conta da pessoa falecida, salvo se o usuário tiver indicado uma pessoa para isso.

Buscando a presente discussão no direito comparado, constata-se que na Alemanha (BGH) e na Espanha (LOPDGDD) entendeu-se que se transmite tudo, em razão do princípio da sucessão universal, que determina a transmissão automática

³⁵ NEVARES, Ana Luiza. **Testamento virtual: ponderações sobre a herança digital e o futuro do testamento**. Civilistica.com. Rio de Janeiro, a. 10, n. 1, 2021. Disponível em: <<http://civilistica.com/testamento-virtual/>>. Acesso em: 31 maio 2021.

da herança (analógica ou digital) aos herdeiros, salvo declaração expressa do falecido em sentido contrário, exarada em documento hábil³⁶.

Na Alemanha, como bem relatam Laura Schertel Ferreira Mendes e Karina Nunes Fritz³⁷, os pais de uma adolescente de 15 anos, falecida em um acidente no metrô de Berlim, em 2012, ajuizaram uma ação contra o Facebook, alegando terem sido impedidos de acessar a conta da filha, que havia sido transformada em "memorial". As circunstâncias da morte não estavam esclarecidas, havendo suspeita de suicídio. O objetivo do acesso à conta, segundo os pais, era compreender a causa do falecimento da filha, de modo a esclarecer se se tratou de suicídio ou de acidente, o que era relevante também para a defesa dos pais em processo judicial de reparação movido pelo condutor do transporte público, que estava pleiteando danos morais pelo abalo emocional por ele sofrido em decorrência do envolvimento no suposto suicídio.

Após a ação ter sido julgada procedente em 1º grau, ela foi revista em 2º grau e julgada improcedente. A família recorreu, então, ao *Bundesgerichtshof* (BGH - equivalente ao Superior Tribunal de Justiça brasileiro), que, em decisão proferida no dia 12/07/2018, deu provimento à revisão interposta e reconheceu o direito sucessório dos pais de acesso à conta da filha falecida, bem como a todo o conteúdo nela armazenado, entendendo que essa pretensão decorre do contrato de consumo (contrato de utilização) existente entre a adolescente e o Facebook, o qual é transmissível aos herdeiros com a morte. Para a Corte, o direito sucessório à herança digital não se opõe aos direitos de personalidade *post mortem* da falecida, ao direito geral de personalidade do *de cuius* ou dos terceiros interlocutores, ao sigilo das comunicações, nem tampouco às regras sobre proteção de dados pessoais.

Na Espanha, por sua vez, a *Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales* (LOPDGDD - Lei Orgânica n.º 3/2018, de 5 de dezembro), em vigor desde dezembro de 2018, prevê expressamente no artigo 96 que

³⁶ FRITZ, Karina Nunes. **German Report: Herança digital: Corte alemã e TJ/SP caminham em direções opostas**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/german-report/345287/heranca-digital-corte-alema-e-tj-sp-caminham-em-direcoes-opostas>>. Acesso em: 01 jun. 2021.

³⁷ MENDES, Laura Schertel Ferreira; FRITZ, Karina Nunes. **Case Report: Corte Alemã Reconhece a Transmissibilidade da Herança Digital**. RDU, Porto Alegre, Volume 15, n. 85, 2019, 188-211, jan-fev 2019.

as pessoas ligadas ao falecido por razões familiares ou de fato e os herdeiros podem sucedê-lo nas redes sociais, correio eletrônico ou serviços de mensagens instantâneas como o WhatsApp, salvo disposição expressa em contrário do falecido ou da lei (artigo 96, inciso 1, alínea a³⁸).

No Brasil, ao contrário, a tendência é que a regra seja de que tais bens não se transmitam, em respeito aos direitos da personalidade, nos termos do Projeto de Lei n.º 1.144/2021 da Câmara dos Deputados supramencionado. Nesse sentido também julgou recentemente – em março do corrente ano de 2021 – a 31ª Câmara de Direito Privado do Tribunal de Justiça de São Paulo nos autos da Apelação Cível n.º 1119688-66.2019.8.26.0100³⁹.

Revela-se, dessa forma, um conflito insolúvel entre a aplicação do direito fundamental à herança, consubstanciado no princípio da sucessão universal, e a garantia do direito à inviolabilidade das comunicações, à intimidade e à privacidade, essenciais ao exercício dos direitos da personalidade.

³⁸ "Artículo 96. Derecho al testamento digital.

1. El acceso a contenidos gestionados por prestadores de servicios de la sociedad de la información sobre personas fallecidas se regirá por las siguientes reglas:

a) Las personas vinculadas al fallecido por razones familiares o de hecho, así como sus herederos podrán dirigirse a los prestadores de servicios de la sociedad de la información al objeto de acceder a dichos contenidos e impartirles las instrucciones que estimen oportunas sobre su utilización, destino o supresión. Como excepción, las personas mencionadas no podrán acceder a los contenidos del causante, ni solicitar su modificación o eliminación, cuando la persona fallecida lo hubiese prohibido expresamente o así lo establezca una ley. Dicha prohibición no afectará al derecho de los herederos a acceder a los contenidos que pudiesen formar parte del caudal relicto." Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-16673>>. Acesso em: 16 ago. 2021.

³⁹ Ementa: AÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE FAZER E INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS – SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA – EXCLUSÃO DE PERFIL DA FILHA DA AUTORA DE REDE SOCIAL (FACEBOOK) APÓS SUA MORTE – QUESTÃO DISCIPLINADA PELOS TERMOS DE USO DA PLATAFORMA, AOS QUAIS A USUÁRIA ADERIU EM VIDA – TERMOS DE SERVIÇO QUE NÃO PADECEM DE QUALQUER ILEGALIDADE OU ABUSIVIDADE NOS PONTOS ANALISADOS – POSSIBILIDADE DO USUÁRIO OPTAR PELO APAGAMENTO DOS DADOS OU POR TRANSFORMAR O PERFIL EM "MEMORIAL", TRANSMITINDO OU NÃO A SUA GESTÃO A TERCEIROS – INVIABILIDADE, CONTUDO, DE MANUTENÇÃO DO ACESSO REGULAR PELOS FAMILIARES ATRAVÉS DE USUÁRIO E SENHA DA TITULAR FALECIDA, POIS A HIPÓTESE É VEDADA PELA PLATAFORMA – **DIREITO PERSONALÍSSIMO DO USUÁRIO, NÃO SE TRANSMITINDO POR HERANÇA NO CASO DOS AUTOS, EIS QUE AUSENTE QUALQUER CONTEÚDO PATRIMONIAL DELE ORIUNDO** – AUSÊNCIA DE ILICITUDE NA CONDUTA DA APELADA A ENSEJAR RESPONSABILIZAÇÃO OU DANO MORAL INDENIZÁVEL - MANUTENÇÃO DA SENTENÇA – RECURSO NÃO PROVIDO. (Apelação Cível n.º 1119688-66.2019.8.26.0100, Relator: Francisco Casconi, Comarca: São Paulo, Órgão julgador: 31ª Câmara de Direito Privado, Data do julgamento: 09/03/2021, Data de publicação: 11/03/2021). Grifo inexistente no original.

Como já referido acima, como se tratam de bens insuscetíveis de valoração econômica por óbvio, não incidiria o imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD).

3.2 BENS COM VALOR PATRIMONIAL CONCRETO

Quando se lê bens com valor patrimonial concreto que compõem o acervo de uma suposta herança digital, logo vem à cabeça as moedas virtuais ou as criptomoedas ou, melhor ainda, os criptoativos. A mais conhecida, sem dúvida alguma, é o Bitcoin – BTC. Entretanto, existem inúmeras outras como Ether – ETH, Litecoin – LTC, Teher – USDT, etc.

Confessa-se que num primeiro, quando da apresentação do seminário que deu origem a este escrito, defendeu-se que os criptoativos seriam objeto de herança e incidiria imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doações (ITCMD), na linha do entendimento da Receita Federal, prevista no item 445 do documento “perguntas e respostas”, sobre a Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), no sentido de que as criptomoedas podem ser equiparadas a ativos financeiros – desde que realizados, obviamente - e, portanto, estariam sujeitas à tributação pelo ganho de capital.

Entendeu-se, outrossim, que tal tributação somente incidiria se existisse previsão legal para tanto, o que seria possível no Estado de São Paulo, por exemplo, em razão do disposto no inciso III do artigo 3º da Lei estadual n.º 10.705/2000 (legislação que dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD no Estado de São Paulo)⁴⁰ e que não seria possível no Estado do Rio Grande do Sul, por exemplo, por ausência de qualquer disposição a respeito na Lei n.º 8.821/1989 (legislação que institui o

⁴⁰ Artigo 3º - Também sujeita-se ao imposto a transmissão de:
(...)

III - bem incorpóreo em geral, inclusive título e crédito que o represente, qualquer direito ou ação que tenha de ser exercido e direitos autorais.

Imposto sobre a Transmissão, "Causa Mortis" e Doação, de quaisquer bens ou direitos no Estado do Rio Grande do Sul)⁴¹.

Todavia, esta tese restou desconstituída.

Preliminarmente, destaco que o Banco Central, diferentemente da Receita Federal, adotou posicionamento no sentido de que os criptoativos consistem em ativos não financeiros:

O Comitê de Estatísticas de Balanço de Pagamentos, órgão consultivo sobre metodologia das estatísticas do setor externo ao Departamento de Estatísticas do Fundo Monetário Internacional (FMI), recomendou classificar a compra e venda de criptoativos (especificamente aqueles para os quais não há emissor) como ativos não-financeiros produzidos, o que implica sua compilação na conta de bens do balanço de pagamentos. A atividade de mineração de criptomoedas, portanto, passa a ser tratada como um processo produtivo. A recomendação foi formalizada no texto *"Treatment of Crypto Assets in Macroeconomic Statistics"*⁴². Por serem digitais, os criptoativos não tem registro aduaneiro, mas as compras e vendas por residentes no Brasil implicam a celebração de contratos de câmbio⁴³. As estatísticas de exportação e importação de bens passam, portanto, a incluir as compras e vendas de criptoativos. O Brasil tem sido importador líquido de criptoativos, o que tem contribuído para reduzir o superávit comercial na conta de bens do balanço de pagamentos.⁴⁴ Grifo inexistente no original.

Outro aspecto a considerar, como bem frisam João Ricardo Fahrion Nüske e Juliana Homrich Marinho Nüske⁴⁵, é que os criptoativos se encontram na

⁴¹ Art. 2.º O imposto tem como fato gerador a transmissão "causa mortis" e a doação a qualquer título, de:

I - propriedade ou domínio útil de bens imóveis e de direitos a eles relativos;

II - bens móveis, títulos, créditos, ações, quotas e valores, de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos.

⁴² <https://www.imf.org/external/pubs/ft/bop/2019/pdf/Clarification0422.pdf>

⁴³ O registro é realizado com código cambial que abriga outras transações relativas a pagamentos e recebimentos por bens, além de criptoativos.

⁴⁴ BRASIL. **Estatísticas do Setor Externo.** Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/hist_estatisticassetorexterno/201908_Texto_de_estatisticas_do_setor_externo.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2021.

⁴⁵ NÜSKE, João Ricardo Fahrion; NÜSKE, Juliana Homrich Marinho. **Criptoativos, sua localização e a não incidência de imposto sobre transmissão causa mortis.** In: BOREGGIO, Angelo (Org.). Direito

*blockchain*⁴⁶, que a seu turno encontra-se pulverizada na rede mundial de computadores (internet), inexistindo a figura de um servidor central no qual permanecem armazenados os ativos, ou seja, não há localização geográfica para eles e, conseqüentemente, mostra-se impossível falar-se em localização dos ativos. Lembra-se que a definição desta localização revela-se indispensável para a análise do aspecto espacial da obrigação tributária no caso do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

Nessa senda, considerando que as criptomoedas não se localizam no Brasil, relembra-se que a alínea "b" do inciso III do parágrafo 1º do artigo 155 da Constituição Federal reza que se o *de cuius* possuía bens no exterior, a competência para sua instituição será regulada por lei complementar. Esta lei regulamentar nunca foi editada. Poderiam então os estados-membros, com base no disposto no parágrafo 3º do artigo 24 da Carta Magna⁴⁷, promulgar uma lei possibilitando esta tributação?

Esta questão aportou ao Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Extraordinário n.º 851.108, que teve Repercussão Geral na matéria reconhecida em 2015, incluindo-a sob o Tema 825⁴⁸ e decisão do Pleno em 01/03/2021, com publicação em 20/04/2021, vedando aos estados instituir o imposto sobre

Tributário e Financeiro: avanços, desafios e atualidades. Salvador/BA: Editora Mente Aberta, 2021, p. 131.

⁴⁶ Conforme Vitor Frederico Kümpel e Bruno de Ávila Borgarelli: "Blockchain, para recordar, corresponde à tecnologia disruptiva na qual as informações são consolidadas e encadeadas em blocos virtuais. Daí a expressão blockchain (blocks in a chain). Pode-se fazer analogia com um livro, no qual cada página contém um texto (o conteúdo) em cujo topo se insere uma informação sobre o referido conteúdo (um título ou numeração). De fato, a blockchain constitui um livro-razão de transações realizadas em determinada área. As transações da criptomoeda bitcoin, que dispensam a intermediação de um agente financeiro, formaram o conteúdo inicial dessa tecnologia, há quase uma década. A segurança é sua marca mais atraente: em virtude da forma de disposição dos blocos e inviabilidade de modificação daquilo que "entra" no sistema, a possibilidade de atuação de hackers fica sensivelmente reduzida (obstada mesmo, segundo alguns)." KÜMPEL, Vitor Frederico; BORGARELLI, Bruno de Ávila. **Blockchain e a atividade notarial e registral**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/registralhas/264501/blockchain-e-a-atividade-notarial-e-registral>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

⁴⁷ Art. 24. (...)

§ 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

⁴⁸ Possibilidade de os Estados-membros fazerem uso de sua competência legislativa plena, com fulcro no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT, ante a omissão do legislador nacional em estabelecer as normas gerais pertinentes à competência para instituir o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis ou Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD, nas hipóteses previstas no art. 155, § 1º, III, a e b, da Lei Maior.

transmissão *causa mortis* e doação na hipótese em comento, conforme a seguinte ementa:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Competência suplementar dos estados e do Distrito Federal. Artigo 146, III, a, CF. Normas gerais em matéria de legislação tributária. Artigo 155, I, CF. ITCMD. Transmissão *causa mortis*. Doação. Artigo 155, § 1º, III, CF. Definição de competência. Elemento relevante de conexão com o exterior. Necessidade de edição de lei complementar. Impossibilidade de os estados e o Distrito Federal legislarem supletivamente na ausência da lei complementar definidora da competência tributária das unidades federativas. 1. (...) 4. Sobre a regra especial do art. 155, § 1º, III, da Constituição, é importante atentar para a diferença entre as múltiplas funções da lei complementar e seus reflexos sobre eventual competência supletiva dos estados. Embora a Constituição de 1988 atribua aos estados a competência para a instituição do ITCMD (art. 155, I), também a limita ao estabelecer que cabe a lei complementar – e não a leis estaduais – regular tal competência em relação aos casos em que o “de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve seu inventário processado no exterior” (art. 155, § 1º, III, b). 5. Prescinde de lei complementar a instituição do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de bens imóveis – e respectivos direitos –, móveis, títulos e créditos no contexto nacional. Já nas hipóteses em que há um elemento relevante de conexão com o exterior, a Constituição exige lei complementar para se estabelecerem os elementos de conexão e fixar a qual unidade federada caberá o imposto. 6. O art. 4º da Lei paulista nº 10.705/00 deve ser entendido, em particular, como de eficácia contida, pois ele depende de lei complementar para operar seus efeitos. Antes da edição da referida lei complementar, descabe a exigência do ITCMD a que se refere aquele artigo, visto que os estados não dispõem de competência legislativa em matéria tributária para suprir a ausência de lei complementar nacional exigida pelo art. 155, § 1º, inciso III, CF. A lei complementar referida não tem o sentido único de norma geral ou diretriz, mas de diploma necessário à fixação nacional da exata competência dos estados. 7. Recurso extraordinário não provido. **8. Tese de repercussão geral: “É vedado aos estados e ao Distrito Federal instituir o ITCMD nas hipóteses referidas no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal sem a edição da lei**

complementar exigida pelo referido dispositivo constitucional". 9. (...)." Grifo inexistente no original.

Dessa forma, por tudo isso, conclui-se, salvo melhor juízo, que, por ora, não é possível cobrar ITCMD na transmissão de criptoativos por ocasião do falecimento de seu titular.

3.3 BENS COM VALOR PATRIMONIAL ABSTRATO

Em comparação com os bens acima classificados (bens insuscetíveis de valoração econômica e bens com valor patrimonial concreto), estes bens com valor patrimonial abstrato se localizariam a meio termo dos outros dois e nos parece, salvo melhor entendimento, que constituem os de maior complexidade a ser resolvida.

São exemplos destes bens com valor patrimonial abstrato os livros digitais e os arquivos de músicas comprados, os canais de vídeos administrados, como conta de *youtubers* ou de *digital influencers* e os *non-fungible token* ou tokens não-fungíveis (NFTs).

Com relação aos tokens não-fungíveis (NFTs), interessante trazer uma explanação da sua definição e de como funciona:

“WHAT IS AN NFT? WHAT DOES NFT STAND FOR?

Non-fungible token.

That doesn't make it any clearer.

Right, sorry. **“Non-fungible” more or less means that it's unique and can't be replaced with something else.** For example, a bitcoin is fungible – trade one for another bitcoin, and you'll have exactly the same thing. A one-of-a-kind trading card, however, is non-fungible. If you traded it for a different card, you'd have something completely different. You gave up a Squirtle, and got a 1909 T206 Honus Wagner, which StadiumTalk calls “the Mona Lisa of baseball cards.” (I'll take their word for it.)

How do NFTs work?

At a very high level, **most NFTs are part of the Ethereum blockchain. Ethereum is a cryptocurrency, like bitcoin or dogecoin, but its blockchain also supports these**

NFTs, which store extra information that makes them work differently from, say, an ETH coin. It is worth noting that other blockchains can implement their own versions of NFTs. (Some already have.)

What's worth picking up at the NFT supermarket?

NFTs can really be anything digital (such as drawings, music, your brain downloaded and turned into an AI), but a lot of the current excitement is around using the tech to sell digital art.^{49 50} Grifos em negrito inexistentes no original.

Ao que tudo indica, estamos vivendo um processo de "tokenização", em especial no mundo das artes, cujo objetivo é gerar escassez, o que acarreta uma atribuição de valor por parte da sociedade e que transformará o campo dos direitos autorais.

Pois bem.

Na linha do Projeto de Lei n.º 1.144/2021 da Câmara dos Deputados supra colacionado, todos estes bens com valor patrimonial abstrato serão objeto de herança e, desse modo, incidirá o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

Entretanto, partindo dessa conclusão, surgem as seguintes inquietações: e como calcular o valor destes bens? E por quem? Deixar para o arbítrio das receitas estaduais? O juiz de direito – no caso de inventário judicial – poderia nomear um perito para este fim? E como se daria no caso de inventário extrajudicial, processado nos tabelionatos de notas?

⁴⁹ CLARK, Mitchell. **NFTs, explained - I have questions about this emerging... um... art form? Platform?** The Verge. Postado em 11 mar. 2021. Disponível em: <<https://www.theverge.com/22310188/nft-explainer-what-is-blockchain-crypto-art-faq>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

⁵⁰ Em tradução livre: "O QUE É UM NFT? O QUE SIGNIFICA NFT? Token não fungível. Isso não deixa nada mais claro. Certo, desculpe. "Não fungível" significa mais ou menos que é único e não pode ser substituído por outro. Por exemplo, um bitcoin é fungível - troque um por outro bitcoin e você terá exatamente a mesma coisa. Um cartão comercial único, no entanto, não é fungível. Se você o trocasse por um cartão diferente, você teria algo completamente diferente. Você desistiu de um Squirtle e ganhou um 1909 T206 Honus Wagner, que o StadiumTalk chama de "a Mona Lisa dos cards de beisebol". (Vou acreditar na palavra deles.) Como funcionam os NFTs? Em um nível muito alto, a maioria dos NFTs faz parte do blockchain Ethereum. Ethereum é uma criptomoeda, como bitcoin ou dogecoin, mas seu blockchain também suporta esses NFTs, que armazenam informações extras que os fazem funcionar de maneira diferente de, digamos, uma moeda ETH. É importante notar que outros blockchains podem implementar suas próprias versões de NFTs. (Alguns já o fizeram.) O que vale a pena pegar no supermercado NFT? Os NFTs podem realmente ser qualquer coisa digital (como desenhos, música, seu cérebro baixado e transformado em uma IA), mas muito da excitação atual está em usar a tecnologia para vender arte digital."

Estes questionamentos em breve deverão ser respondidos a fim de solucionar o problema que se apresentará para calcular o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação incidente sobre tais bens.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no estudo exposto, seguem as considerações finais conclusivas, abaixo articuladas:

- a) no que tange aos bens insuscetíveis de valoração econômica (estritamente pessoais), revela-se a existência de um conflito entre o princípio da sucessão universal e os direitos da personalidade ou de humanidade. O que deve prevalecer?

Será que efetivamente o conteúdo das redes sociais deve ser protegido após a morte do usuário por força da garantia do direito à inviolabilidade das comunicações, à intimidade e à privacidade, essenciais ao exercício dos direitos da personalidade?

Ou tal conteúdo das redes sociais, que compõe a herança digital e que se tratam de bens insuscetíveis de valoração econômica, equivale a cartas, fotos e diários em papel, consistindo apenas em uma mudança do meio (do físico para o digital)?

De qualquer sorte, em qualquer das hipóteses não incidirá imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

- b) no que pertine aos bens com valor patrimonial concreto, destacando-se as criptomoedas, em princípio, partindo-se do pressuposto de que tais bens não se localizam no território nacional, por ora, resta impossível incidir imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação por ausência de previsão legal em lei complementar, exigência esta disposta na alínea "b" do inciso III do parágrafo 1º do artigo 155 da Constituição Federal.

Não obstante, indaga-se: e quando se editar a necessária lei complementar? Poderiam então ser tributados os criptoativos constantes no espólio? Parece-nos que ainda não, em razão da inexistência de localização exata destes bens. Concorde-se com a sugestão de João Ricardo Fahrion Nüski e Juliana Homrich Marinho

Nüske⁵¹, que advogam a necessidade de uma regulação internacional da matéria, a fim de que se evite a criação de um paraíso fiscal digital, em face da segurança e da confidencialidade das operações.

- c) finalmente, no que toca os bens com valor patrimonial abstrato, notadamente os tokens não-fungíveis (NFTs), promulgada a norma constante no Projeto de Lei n.º 1.144/2021 da Câmara dos Deputados, estes bens serão objeto de herança e, desse modo, incidirá imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação.

O questionamento aqui recai sobre como deverá ser calculado o valor destes bens e quem o fará. A própria receita estadual, muitas vezes arbitrária e com avaliações acima do valor de mercado dos bens e direitos? Ou o juiz de direito – no caso de inventário judicial – poderia nomear um perito para este fim? E como se daria no caso de inventário extrajudicial, processado nos tabelionatos de notas?

REFERÊNCIAS

BASSO, Maristela; POLIDO, Fabrício. Jurisdição e lei aplicável na Internet: adjudicando litígios de violação de direitos da personalidade e as redes de relacionamento social. In: LUCCA, Newton de; SIMÃO FILHO, Adalberto (Coord.). **Direito & Internet** – Aspectos jurídicos relevantes. São Paulo: Quartier Latin, v. II, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Online. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 04 maio 2021.

BRASIL. **Estatísticas do Setor Externo**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/hist_estatisticassetorexterno/201908_Texto_de_estatisticas_do_setor_externo.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Denominado Código Tributário Nacional. Online. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm>. Acesso em: 04 maio 2021.

⁵¹ NÜSKE, João Ricardo Fahrion; NÜSKE, Juliana Homrich Marinho. **Criptoativos, sua localização e a não incidência de imposto sobre transmissão causa mortis**. In: BOREGGIO, Angelo (Org.). **Direito Tributário e Financeiro: avanços, desafios e atualidades**. Salvador/BA: Editora Mente Aberta, 2021, p. 138.

BRASIL. **Lei ordinária nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Online. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 04 maio 2021.

BRASIL. **Marco Civil da Internet**. Lei nº 12.965, de 23 de abril de 2014, que estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da Internet no Brasil. Online. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12965.htm>. Acesso em: 04 maio 2021.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Projeto de Lei n.º 1.144/2021**, que dispõe sobre os dados pessoais inseridos na internet após a morte do usuário, 2021. Disponível em: <www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2275941>. Acesso em: 04 maio 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CHEUNG, Jason. **What Are Digital Asset Protection Trusts?** Disponível em: <<https://www.legalmatch.com/law-library/article/what-are-digital-asset-protection-trusts.html>>. Acesso em: 09 jul. 2021.

CLARK, Mitchell. **NFTs, explained - I have questions about this emerging... um... art form?** Platform? The Verge. Postado em 11 mar. 2021. Disponível em: <<https://www.theverge.com/22310188/nft-explainer-what-is-blockchain-crypto-art-faq>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

ESPAÑA. **Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales**. Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-16673>>. Acesso em: 16 ago. 2021

FACEBOOK. **O que é um contato herdeiro e o que ele pode fazer com minha conta do Facebook?** Disponível em: <<https://www.facebook.com/help/1568013990080948>>. Acesso em: 31 maio 2021.

FINCATO, Denise Pires; GILLET, Sérgio Augusto da Costa. **A Pesquisa Jurídica sem Mistérios**: do Projeto de Pesquisa à Banca. Porto Alegre: Editora Fi, 2018.

FRITZ, Karina Nunes. **German Report: Herança digital**: Corte alemã e TJ/SP caminham em direções opostas. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/german-report/345287/heranca-digital-corte-alema-e-tj-sp-caminham-em-direcoes-opostas>>. Acesso em: 01 jun. 2021.

GOOGLE. **Sobre o Gerenciador de contas inativas**. Disponível em: <<https://support.google.com/accounts/answer/3036546>>. Acesso em: 31 maio 2021.

KÜMPEL, Vitor Frederico; BORGARELLI, Bruno de Ávila. **Blockchain e a atividade notarial e registral**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/coluna/registralhas/264501/blockchain-e-a-atividade-notarial-e-registral>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

LACERDA, Bruno Torquato Zampier. **Bens digitais**. Indaiatuba: Foco Jurídico, 2017.

LARA, Moisés Fagundes. **Herança Digital**. Porto Alegre: s.c.p., 2016.

LIMA, Isabela Rocha. **Herança digital: direitos sucessórios de bens armazenados virtualmente**. Disponível no site da UnB pelo link <<http://bdm.unb.br/handle/10483/6799>>. Acesso em: 31 maio 2021.

MAFFINI, Maylin; FREITAS, Cinthia Obladen de Almendra. **A herança digital no Brasil e o tratamento das criptomoedas e bitcoins como bens digitais**. PRIM@ FACIE. João Pessoa: PPGCJ, v.19, n.40, 2020.

MENDES, Laura Schertel Ferreira; FRITZ, Karina Nunes. Case Report: Corte Alemã Reconhece a Transmissibilidade da Herança Digital. **RDU**, Porto Alegre, v. 15, n. 85, p. 188-211, jan./fev, 2019.

NARDIN, Rafael Louzada. Herança digital e sua relevância perante a sistemática do ITCMD: breve estudo da incidência do ITCMD em relação à sucessão causa mortis das contas digitais em redes sociais. **RET**, n. 138, p. 74-93, mar./abr. 2021.

NERY, Rosa Maria de Andrade; NERY JR., Nelson. **Instituições de Direito Civil: direitos da personalidade (Direito de Humanidade)**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

NEVARES, Ana Luiza. **Testamento virtual: ponderações sobre a herança digital e o futuro do testamento**. **Civilistica.com**, Rio de Janeiro, ano 10, n. 1, 2021. Disponível em: <<http://civilistica.com/testamento-virtual/>>. Acesso em: 31 maio 2021.

NÜSKE, João Ricardo Fahrion; NÜSKE, Juliana Homrich Marinho. Criptoativos, sua localização e a não incidência de imposto sobre transmissão causa mortis. In: BOREGGIO, Angelo (Org.). **Direito Tributário e Financeiro: avanços, desafios e atualidades**. Salvador: Editora Mente Aberta, 2021. p. 127-139.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate. **Novos Estudos**, v. 111, p. 212-244, maio/ago. 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Perguntas e respostas: imposto sobre a renda de pessoa física. 2021**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/perguntas-frequentes/declaracoes/dirpf/pr-irpf-2021-v-1-2-2021-04-29.pdf>>. Acesso em: 04 maio 2021.

REDAÇÃO DO SITE "A VOZ DA INDÚSTRIA". E-book "**Especial Revoluções Industriais: passado, presente e futuro da indústria**". Disponível em: <<https://avozdaindustria.com.br/industria-40-totvs/caminho-industria-40-os-destaques-das-revolues-industriais>>. Acesso em: 12 jul. 2021.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei nº 8.821, de 27 de janeiro de 1989**. Institui o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos. Porto Alegre/RS, jan. 1989.

RIZARDO, Arnaldo. **Direito das Sucessões**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**. Parte Geral. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 1.

ROSA, Karin Regina Rick. Testamento vital: aspectos notariais e a resolução nº 1.995/2012. In: FARIAS, Christiano Chaves *de et al.* **Família e sucessões sob um olhar prático**. Porto Alegre: IBDFAM/RS: Letras & Vida, 2013. p. 369-383.

SÃO PAULO. **Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD. São Paulo/SP, dez. 2000.

SARLET, Gabrielle Bezerra Sales. Notas sobre a identidade digital e o problema da herança digital: uma análise jurídica acerca dos limites da proteção póstuma dos direitos da personalidade na internet no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista de Direito Civil Contemporâneo**, São Paulo, n. 5, v. 17, p. 33-59, out./dez. 2018.

15. TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS: NOTAS E PERSPECTIVAS À LUZ DO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-15>

Andressa de Bittencourt Siqueira¹

Resumo

Perante os novos desafios impostos à tributação no contexto do desenvolvimento tecnológico e inovativo, para além do fenômeno da digitalização, cumpre analisar de que maneira a tributação dos serviços digitais é concretizada no Sistema Tributário Nacional. Sendo assim, o estudo é guiado por dois problemas de pesquisa. O primeiro visa perquirir de que maneira o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro realiza a tributação de serviços digitais. O segundo, a seu turno, visa identificar de que modo o modelo de tributação atual brasileiro, bem como as propostas de alteração deste, se situam no contexto global de tributação da economia digital. Por óbvio, nota-se uma urgência na revisão da arquitetura normativa atual do direito tributário brasileiro, ao mesmo tempo em que se reconhece o avanço da regulação da tributação da economia digital no cenário internacional e em outros países. Com efeito, não é prudente levar a cabo a tributação dos serviços digitais no Brasil, sem uma compreensão mais ampla do fenômeno e da complexidade das normas brasileiras. Evidencia-se a latente internacionalização da prestação de serviços, sobretudo os digitais, e a necessidade de um arcabouço normativo que compatibilize e harmonize normas tributárias em múltiplos níveis. Mais do que propostas inovadoras nessa seara, é necessária a adoção de medidas eficazes, flexíveis e dinâmicas, que visem à solução de problemas e se adaptem ao desenvolvimento tecnológico.

Palavras-chave: economia digital; tributação e tecnologia; imposto sobre o consumo.

¹ Doutoranda e Mestre no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCRS. Bolsista CAPES/PROEX. Integrante do Grupo de Estudos e Pesquisa em Direitos Fundamentais (GEDF/CNPq) e do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX). Advogada. E-mail: andressa.siqueira@edu.pucrs.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8239857531740075>.

1 INTRODUÇÃO

O avanço tecnológico e inovativo vem constantemente impondo novos desafios nas mais diversas searas da vida social, cultural, político e jurídica, sobretudo quanto a normas jurídicas tributárias. Além das crescentes demandas que surgem no âmbito do mercado internacional, dos inovadores modelos de negócios e das inúmeras formas a partir das quais a tributação se relaciona com a tecnologia, nota-se a incongruência do modelo de tributação proposto constitucionalmente.

Percebe-se, também, nesse contexto, que há urgência na adaptação das normas tributárias brasileiras, tendo em vista que a inovação, seja ela tão-somente criativa, seja ela também ligada ao desenvolvimento tecnológico, funciona como um *stantard* mínimo na vida em sociedade, ainda que, conforme pontua-se desde já, esse movimento não ocorra de forma uníssona e de maneira *erga omnes*, tendo em vista que a desigualdade social é um fator de forte influência no acesso e democratização na dimensão digital.

De todo modo, ressalta-se a complexidade das normas do sistema tributário nacional brasileiro, que, apesar de ser compreendido de modo sistemático e em conjunto com outras normas constitucionais, ainda possui normas específicas que podem efetivamente contribuir para o afastamento de investidores e para a ocorrência de percalços do ponto de vista empresarial. Sendo assim, a partir da interpretação conjunta das normas constitucionais que protegem e promovem o desenvolvimento tecnológico e inovativo, ao longo do presente estudo, evidencia-se de que modo os novos modelos de negócios urgem por alterações, com ênfase na tributação dos serviços digitais (no inglês, *digital services tax*). Nada obstante, tal urgência não pode agravar o já instalado engessamento normativo, que é justamente o que se visa evitar.

Sendo assim, conforme já adiantado, adota-se o método sistemático-teleológico, porquanto percebe-se o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro como um sistema destinado à satisfação de determinados fins, que são perquiridos conjuntamente a partir das normas da Constituição. São adotados também os métodos de procedimento tipológico e estruturalista, uma vez que se busca um tipo ideal tributário, a partir da observação tributária fenomenológica.

A pesquisa é guiada por dois problemas de pesquisa. O primeiro visa responder o seguinte questionamento: de que maneira o ordenamento jurídico-constitucional brasileiro realiza a tributação de serviços digitais no atual contexto? O segundo, por sua vez, diretamente dependente do primeiro problema proposto, visa identificar de que modo o modelo de tributação atual brasileiro, bem como as propostas de alteração deste, centralizam-se no contexto global de tributação e de internacionalização das transações de mercado e dos mais variados modelos de negócios, essencialmente no que tange aos serviços digitais.

O presente estudo é delimitado em dois grandes capítulos que se dividem em dois subcapítulos. No primeiro bloco da pesquisa, analisa-se o Sistema Tributário Nacional, na perspectiva da tributação dos serviços digitais, abordando tanto uma visão geral, centralizada no contexto tecnológico e inovativo, como também um estudo sobre a forma pela qual a tributação de serviços digitais se concretiza a partir dos tributos já existentes. O segundo bloco da pesquisa, a seu turno, centraliza o contexto específico brasileiro no panorama global e internacional de tributação, com exemplos do direito estrangeiro, contrapostos com as propostas de alteração constitucional e infraconstitucional atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO NA PERSPECTIVA DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS

Neste bloco, abordam-se alguns aportes necessários para a compreensão da complexidade fiscal quanto à tributação dos serviços digitais, essencialmente no ordenamento jurídico constitucional brasileiro. Para uma compreensão mais acurada de tal proposta, é imprescindível que tal debate seja localizado no grande contexto da crescente demanda por serviços digitais, posta em evidência por meio do avanço tecnológico e da urgência pela digitalização.

2.1 DAS INFLUÊNCIAS DA DIGITALIZAÇÃO NA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS

O modelo de tributação proposto constitucionalmente pela Constituição de 1988 (doravante CF88), precipuamente no que tange aos serviços, em sentido amplo, pode ser considerado como engessado e fragmentado. Nada obstante, sobretudo quanto aos serviços *digitais*, é possível afirmar que o Constituinte originário acolheu a necessidade de adaptação do texto constitucional ao avanço tecnológico.

Gradualmente, ambientes inovativos foram, e continuam sendo, objeto de atenção. Paulo Caliendo elenca três momentos em que os mais variados ambientes jurídicos – sobretudo o tributário – foram influenciados pela demanda inovativa. Primeiramente, percebe-se um protagonismo de redes de pesquisa (*networked learning*) em detrimento de invenções fragmentadas e de caráter individual. Em um segundo momento, a inovação se volta não apenas a práticas mercadológicas, como também a sociais, de modo recíproco (*nonmarket practices*). Em uma terceira fase, enfim, abandona-se o *status quo* de direitos de propriedade clássicos para uma “[...] interação entre direitos proprietários e comuns”².

Paralela e conjuntamente aos processos inovativos, cresce-se à demanda pela digitalização. Quanto a esse fenômeno, Marion Albers inclusive pontua que a internet passa a ser, ao mesmo tempo, fator e produto de uma sociedade caracterizada pela globalização e por seu funcionamento diferenciado³. Vale ressaltar, nada obstante, de acordo com a perspectiva de Jorge Audy, que a inovação não está intrinsecamente atrelada à tecnologia, mas, sim, a processos *criativos*. Como o referido autor mesmo revela, de modo interativo e complexo, a tecnologia acaba por potencializar exponencialmente os processos de criatividade, residindo, aqui, a relação entre tecnologia e inovação⁴. Tais processos, contudo, não ocorrem

² CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 793.

³ ALBERS, Marion. Recht & Netz: Entwicklungslinien und Problemkomplexe. In: ALBERS, Marion; KATSIVELAS, Ioannis (coord.) **Recht & Netz**. Baden-Baden: Nomos, 2019. p. 10.

⁴ AUDY, Jorge. A inovação, o desenvolvimento e o papel da Universidade. **Estudos avançados**, v. 31, p. 75-87, 2017. p. 76 e 85.

de forma homogênea, com a democratização e universalização do acesso, em todos os países.

A partir de 1988, foi estabelecido um marco constitucional de respaldo a processos tecnológicos. Na Constituição, dedicou-se, inclusive, um capítulo próprio para a proteção e promoção da ciência, tecnologia e inovação (Capítulo IV, art. 218 e ss./CF88). Com efeito, a Constituição, não apenas no Capítulo IV, mas em diversos dispositivos, determina a proteção da tecnologia nacional e a necessidade de adoção de políticas públicas voltadas à popularização dos processos tecnológicos (arts. 5º, inc.s XXIX; 23, inc. V; 24, inc. IX; 216, inc. III; art. 200, V, apenas para mencionar alguns), cuja redação deve ser interpretada em conjunto com outros preceitos constitucionais, como a proteção e promoção da livre iniciativa, para que haja maior acurácia interpretativa.

Logo, mediante a adoção do método sistemático-teleológico de interpretação das normas constitucionais, desde já adianta-se o respaldo constitucional conferido a eventuais processos de emenda à Constituição, resguardada a congruência com a arquitetura constitucional proposta, que visem melhor harmonizar o Sistema Tributário Nacional, a fim de estabelecer um enquadramento normativo justo e solidário na perspectiva tributária, de modo que as Propostas de Emenda à Constituição (doravante PECs) serão melhor debatidas em momento subsequente (item 3.2).

2.2 TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS NO ATUAL CONTEXTO BRASILEIRO

Não surpreende que o Sistema Tributário Nacional não seja míope quanto à tributação das pessoas jurídicas gerenciadoras de plataformas, de modo geral, e à tributação dos serviços digitais efetivamente prestados, de modo específico. Ainda assim, o formato de tributação estabelecido é passível de críticas, sendo este o ponto a ser esmiuçado nas próximas linhas. Cumpre realizar a análise de tal perspectiva, porquanto o modo pelo qual a tributação é levada a cabo pode acarretar numerosos prejuízos à economia nacional, sobretudo frente ao fenômeno da digitalização, em que a falta de segurança e transparência, além da indeterminação de conceitos

jurídicos, carrega consigo o potencial de afastamento de investidores e de inviabilização de modelos de negócios inovativos⁵.

Antes de propriamente avançarmos, cumpre ressaltar que o Supremo Tribunal Federal (doravante STF) já se pronunciou sobre a recepção de um conceito amplo de serviços, cujas ressalvas não serão aqui abordadas⁶. De uma perspectiva geral, destaca-se o posicionamento do STF no sentido de inserir a preponderância do esforço humano, empregado com a finalidade de ser útil a outrem, no conceito de serviços. De todo modo, no que aqui importa para o presente estudo, impostos sobre serviços compõem uma das categorias de impostos sobre o consumo, ao lado dos impostos sobre bens e mercadorias.

Tendo por base o ICMS, cabe apontar que ele é de natureza não cumulativa (e.g. art. 13, § 2º, LC n. 87/1996). Tal lógica, no contexto brasileiro, é a que mais se aproxima do IVA (Imposto sobre Valor Agregado), mas com ele não se confunde. Trata-se de um tributo de competência de entes federados (perspectiva local). Contudo, como já se afirmou alhures, o panorama atual põe em evidência a transnacionalidade dos serviços de plataformas digitais, em uma perspectiva global.

A título de exemplo, dentre as hipóteses de incidência do ICMS, no que tange aos serviços digitais, este se aplica em “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de *serviços* de transporte interestadual e intermunicipal e de *comunicação*, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (Art. 155, inc. II, CF88. Grifou-se). Ainda assim, empresas de plataformas de comunicações privadas e/ou públicas sem contraprestação monetária são excluídas da incidência do ICMS, enquadrando as redes sociais gratuitas aos seus usuários que obtém lucro por meio da distribuição de anúncios.

⁵ CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 794.

⁶ Sobre planos de saúde, v. STF, RE 651703, rel. Min. Luiz Fux, Tribunal Pleno, j. 29.09.2016. Sobre a tributação do software, STF, RE 176626, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 1ª Turma, j. 10.11.1998; STF, ADI 5659, rel. Min. Dias Toffoli, j. 24.02.2021; e STF, ADI 1945, rel. Min. Cármen Lúcia, redator do acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 20.05.2021. Sobre arrendamento mercantil, STF, RE 592905, rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 02.12.2009; e STF, RE 547245, rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, j. 02.12.2009. Sobre uma perspectiva histórica e crítica do conceito de serviço adotado pelo Supremo Tribunal Federal, cf. RECENA, Martina Gaudie Ley. Evolução histórica da aplicação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) com enfoque na tributação do software na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, publicado nesta mesma obra coletiva.

Ainda que o tema sobre o qual aqui se debruça seja quanto a serviços digitais, cumpre notar de modo mais detido um tipo de operação digital que envolve não apenas mercadorias, mas a prestação de serviços, *i. e.* plataformas de *marketplace*. O ICMS também incide sobre “[...] operações relativas à *circulação de mercadorias* e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, *ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*” (Art. 155, inc. II, CF88. Grifou-se). A lógica é de que o contribuinte do ICMS seja o fornecedor da operação subjacente e não propriamente os intermediários de *marketplace*⁷. Nada obstante, é evidente que estamos frente a uma prestação de serviços dos intermediários de *marketplace* aos mais diversos fornecedores de mercadorias. Vale ressaltar, nessa linha, que “o fato de o serviço se realizar por uma plataforma informatizada não o transforma em serviço de informática, do mesmo modo que uma empresa de entregas que permita a contratação de um portador por aplicativo segue sendo uma empresa de entregas – e não de informática”⁸.

O ISS, por sua vez, é instituído por Lei Municipal, e sua definição ocorre por meio de Lei Complementar (Art. 156, inc. III, CF88). Tendo em vista que as regras variam entre municípios (*e. g.* alíquota), esse é o principal ponto de debate tendo em vista a internacionalização da prestação de serviços digitais. A base de cálculo, em se tratando de ISS, é o preço do serviço (Art. 7º, LC 116/2003), sendo o contribuinte o próprio prestador do serviço (Art. 5º, LC n. 116/2003), *in casu*, as plataformas.

Um exemplo de aplicação do ISS se concretiza no caso de serviços de transporte privados fornecidos por aplicativos. No Anexo Lista de Serviços, apensado à Lei LC n. 116/2003, tais serviços são, desde já, enquadrados no item 1.03, quanto ao “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres”. Nesses casos, a plataforma é prestadora de serviços aos

⁷ CASTELLO, Melissa. A Responsabilidade Tributária dos Marketplaces. **I Fórum Integrado de Direito Tributário**. OAB/RS. Disponível em: <https://www.academia.edu/video/jEe8Bj>. Acesso: 12 maio 2021.

⁸ PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020. especialmente p. 454.

seus motoristas devidamente credenciados, que, por sua vez, prestam serviços aos passageiros⁹.

Outra possibilidade de aplicação se dá a partir da prestação de serviços de anúncios em plataformas de redes sociais *online*. A título de ilustração, no Facebook, desde 2011, é adicionado PIS e COFINS ao preço da prestação de serviço de anúncios que sejam voltados para usuários brasileiros. Desde fevereiro de 2018, passou a ser adicionada a contraprestação referente ao ISS¹⁰. No Anexo Lista de Serviços, apensado à Lei LC n. 116/2003, tais serviços são enquadrados no item 17.25 quanto à “inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita)”.

Há também outras hipóteses de prestação de serviços, como aquelas relacionadas à economia compartilhada e de hospedagem em aplicativo. Faz-se coro à posição adotada por Tathiane Piscitelli no que tange à impropriedade da cobrança de ISS na locação de bens imóveis. Segundo a autora, a prática de prestação de serviços de hospedagens em aplicativos não se assemelham àquelas do ramo da hotelaria, tendo em vista que não são prestados serviços de recepção e alimentação, por exemplo, sendo utilizado apenas o bem imóvel¹¹.

Refere-se, para fins de completude, que outros tributos incidem sobre pessoas jurídicas que gerenciam plataformas prestadoras de serviços digitais. Tais tributos – como o IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, PIS/Cofins-importação, IRRF, IOF, Cide-Royalties – não incidem propriamente sobre os serviços, isto é, a cada operação, mas, sim, possuem bases de cálculo diversas, como o faturamento da empresa, valor do

⁹ Nada obstante, reconhece-se o intenso debate jurisprudencial sobre a ausência ou reconhecimento do vínculo empregatício dos motoristas de transporte de aplicativo, tanto no Brasil como em outros países (Reino Unido, Alemanha, França, Espanha). No Brasil, sobre o tema, ver a primeira decisão do Tribunal Superior do Trabalho sobre o tema TST, RR 1000123-89.2017.5.02.0038, rel. Min. Breno Medeiros, 5ª Turma, j. 05.02.2020.

¹⁰ FACEBOOK. Facebook for Business. Centro de Ajuda para Negócios, 2021. Disponível em: <https://www.facebook.com/business/help/133076073434794>. Acesso em: 10 maio 2021.

¹¹ PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020. especialmente p. 460. Sobre o tema da locação de bens imóveis por aplicativo, o PL do Senado n. 748/2015, de autoria do Senador Ricardo Ferraço, visava regulamentar a locação de bens imóveis em sites e aplicativos. Contudo, o referido PL foi arquivado. Em 2019, outro PL, com um viés mais restritivo, passou a tangenciar a matéria (Projeto de Lei n. 2474/2019).

resultado do exercício, receita etc. Na medida em que não são aplicadas diretamente sobre o serviço, não serão aqui abordadas. Nada obstante, é importante referir tais questões, precipuamente em função de que as propostas de alteração legislativa atualmente em tramitação no Congresso Nacional não passam ao largo da tributação de outras bases de cálculo que não a prestação de serviço em si, cujos detalhes serão perquiridos no item 3.2.

3 O CENÁRIO DESAFIADOR DA TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS NO BRASIL EM PERSPECTIVA COMPARADA

Neste segundo bloco do estudo, situa-se o contexto específico brasileiro no panorama global e internacional de tributação, com exemplos do direito estrangeiro, contrapostos com as propostas de alteração constitucional e infraconstitucional atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

3.1 DO CONTRASTE BRASILEIRO NO CENÁRIO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E NO EXTERIOR

Com fulcro nas lições de Paulo Caliendo¹², no contexto ora apresentado, a adoção do modelo IVA de tributação se apresenta como imprescindível a fim de que se concretize uma atuação justa e eficiente por parte do Fisco, observados os parâmetros constitucionais mínimos.

Dentre os padrões internacionais de tributação, ressalta-se o modelo de tributação da economia digital debatido no âmbito da OCDE, que buscou elencar ferramentas que evidenciem essa quebra de paradigma de modo a melhor se preparar para o futuro da tributação. Em 2015, a OCDE divulgou o Plano BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting* [Erosão de base e transferência de lucros, em tradução

¹² CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 792.

livre]), que se tornou paradigmático no contexto da tributação da economia digital¹³ e que passou a ser popularmente denominado de BEPS 1.0. Nesse Plano 1.0, de modo geral, identificou-se a redução drástica nos custos de produção de novos modelos de negócios, um cenário para as mais diversas oportunidades, dentre estas o lucro.¹⁴

Em 2019, a OCDE divulgou uma *Policy Note* com base em dois pilares: o primeiro voltado aos desafios da economia digital; e o segundo, a problemas tradicionais agravados pela digitalização. A partir de tal marco, a OCDE passou a se pronunciar sobre conceitos controvertidos, e. g. sobre a institucionalização de um imposto mínimo global e sobre a questão da presença econômica e estabelecimento estável¹⁵. Para Marciano Seabra de Godoi, a partir da apresentação desses dois novos pilares, a OCDE pôs em evidência a sua mudança de rumos¹⁶. Com efeito, abriu-se espaço para que uma nova fase surgisse, a assim chamada BEPS 2.0¹⁷. Ainda que não haja oficialmente uma terceira fase na OCDE quanto aos desafios impostos pela economia digital, conforme o referido autor, há fortes indícios da abertura de uma terceira nova fase – BEPS 3.0 – gerada “pelo ambiente de déficit e pela necessidade de receitas tributárias para enfrentar a crise da COVID-19”¹⁸.

Cumprido destacar que tais diretrizes da OCDE, sem descurar-se de outras, têm como enfoque países que apliquem o IVA como o modelo padronizado de tributação, largamente aplicado em países da União Europeia, como a pioneira França, seguida

¹³ OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 maio 2021.

¹⁴ OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 maio 2021.

¹⁵ Sobre o tema, ver PALMA, Clotilde Celorico. A tributação da economia digital e a evolução crescente na União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020. p. 539.

¹⁶ GODOI, Marciano Seabra de. A reforma da tributação internacional da economia global digitalizada: histórico, possibilidades e impasse político atual. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020. p. 578.

¹⁷ VITA, Jonathan Barros. BEPS 2.0, Digital Services Tax - DST e perspectivas no direito brasileiro. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. **Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática**, p. 519-547, 2020.

¹⁸ GODOI, Marciano Seabra de. A reforma da tributação internacional da economia global digitalizada: histórico, possibilidades e impasse político atual. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020. p. 579.

da Alemanha, Itália, assim como a Espanha, e, inclusive, países do oriente, como o Japão¹⁹. Logo, não é prudente a realização de um “transplante” tributário automático e sem uma visão ampla do contexto brasileiro para o Sistema Tributário Nacional, nem de elementos fragmentados, que, apesar de boas intenções, podem tão-somente agravar o cenário caótico que já é vivenciado.

Sem a intenção de aqui aprofundar o ponto²⁰, o imposto sobre valor agregado perfaz toda a cadeia produtiva desde à indústria até o mercado, consumo de bens e prestação de serviços²¹. Aplica-se o acréscimo base sobre base, com operações de adição e subtração, tributando a diferença, a qual consiste no valor agregado, ou seja, a base tributável consiste no valor acrescido em cada uma das operações. Ademais, o IVA se caracteriza por ser um imposto direto, tributando o consumo – o que se contrapõe à tributação da renda.

Por exemplo, na União Europeia, “o IVA é um imposto geral sobre o consumo, em que se tributam as transmissões de bens, a prestação de serviços, as importações e a aquisição intracomunitária de bens”²². O fato gerador, nesse caso, se perfectibiliza mediante a entrega do bem, com a prestação de serviço, ou com a importação de mercadorias, aplicando-se *inter alia*, no comércio internacional, o princípio do destino, em que há alíquota zero nas exportações, aplicando-a tão-somente nas importações.

No Brasil, por outro lado, não há imposto único sobre bens e serviços, aplica-se imposto sobre imposto, mediante alíquotas diversas, em que o sistema de crédito não tributa o valor acrescido de forma exata. A tributação, portanto, se dá em cascata. Com efeito, nota-se que o IVA reflete neutralidade fiscal, uma vez que

¹⁹ CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 797.

²⁰ Para aprofundamentos sobre o tema, v. CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. Também, ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. **Revista Brasileira de Direito**, v. 16, n. 3, p. 1-15, 2020.

²¹ LOBÃO, Yasmim. O federalismo fiscal e o modelo IVA de tributação: autonomia versus eficiência. In: MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu; MENDES NETO, João Paulo (coord.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. São Paulo: Método, 2016. p. 365-392.

²² NABAIS, Casalta. Impostos sobre o consumo – O IVA. In: NABAIS, Casalta. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017. p. 573.

“incide apenas sobre o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, não dá origem a imposto sobre imposto como acontece no imposto cumulativo, em que o imposto liquidado e cobrado em cada uma das fases do circuito económico integra a base tributável do imposto nas fases seguintes”²³.

A unificação de um imposto único sobre consumo, seja de bens, seja de serviços (incluindo os serviços digitais), ou até mesmo conglobando ambos, vêm sendo objeto de debate de modo mais marcante nos últimos anos no Congresso Nacional brasileiro, para além daqueles alinhados, num contexto geral, à tributação da economia digital, o que será mais bem analisado no item subsequente à luz da tributação dos serviços digitais.

3.2 PERSPECTIVAS DE ALTERAÇÃO CONSTITUCIONAL E LEGISLATIVA NO BRASIL: AVANÇO OU RETROCESSO?

Cumprido destacar os avanços (ou seriam retrocessos?) legislativos, tanto na perspectiva constitucional como infraconstitucional, cuja representação é feita a partir da análise de alguns projetos – Projetos de Emenda Constitucional (PEC), Projetos de Lei (PL) e Projetos de Lei complementar (PLP) – atualmente em tramitação no Congresso Nacional.

Antes de propriamente se debruçar sobre o PL n. 2.358/2020 (Projeto para a Criação da CIDE-Digital), o PLP n. 131/2020 (Projeto para o aumento da alíquota da COFINS para serviços digitais) e o PLP n. 218/2020 (Projeto para a criação da Contribuição Social sobre Serviços Digitais [CSSD]), traçam-se alguns aportes sobre as PECs n. 45/2019 e PEC n. 110/2019, situadas no contexto mais abrangente da reforma tributária.

Em que pese a pandemia de covid-19 tenha alterado drasticamente os rumos de discussão de ambas as PECs, cabe rememorar alguns aspectos que tangenciem a temática da tributação dos serviços digitais.

A PEC n. 45/2019 visa ao estabelecimento de um imposto único sobre bens e serviços (Imposto sobre bens e serviços [IBS]), para substituir nove tributos (IPI, a

²³ NABAIS, Casalta. Impostos sobre o consumo – O IVA. In: NABAIS, Casalta. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017. p. 575.

Cofins, PIS, Pasep, IOF, Salário Educação, CIDE-Combustíveis, ISS e ICMS). Alguns dos pontos controvertidos, e ainda em fase de debates, residem na alíquota única e na variação por meio de um acordo entre os entes federados²⁴. A PEC n. 110/2019, de modo geral, visa à criação de um IVA-dual, isto é, dois impostos de valor agregado, um reunindo os tributos federais, e outro englobando os estaduais, substituindo nove tributos atualmente cobrados (ICMS, ISS, IPI, a COFINS, PIS, PASEP, IOF, Salário Educação e CIDE-Combustíveis)²⁵.

Tendo por base as proposições de reforma tributária atualmente em tramitação (PECs n. 45/2019 e PEC n. 110/2019), uma vez aprovadas, para além dos inúmeros desafios daí desencadeados e do lapso temporal para a sua plena implementação, alterariam completamente o contexto no que tange à tributação dos serviços digitais, uma vez que já estariam por ela englobados. De todo modo, reforça-se a necessidade uma reforma efetiva e que esteja em congruência com o arcabouço tributário, assim como respeitando os princípios da legalidade tributária, além de contar com bases de cálculos claras e transparentes, e de alíquotas justas e proporcionais.

Em que pese a notoriedade dos referidos projetos de emenda à Constituição, cabe tecer alguns aprofundamentos sobre o PL n. 2.358/2020 (Projeto para a Criação da CIDE-Digital), o PLP n. 131/2020 (Projeto para o aumento da alíquota da COFINS para serviços digitais) e o PLP n. 218/2020 (Projeto para a criação da Contribuição Social sobre Serviços Digitais [CSSD]).

O primeiro, o PL n. 2.358/2020 (Projeto para a Criação da CIDE-Digital), dentre as suas disposições, determina a tributação em alíquotas progressivas 1% sobre receita bruta, com base no ano calendário, a partir de R\$ 150 000 000 (cento e cinquenta milhões de reais), podendo chegar a 5% sobre R\$ 300 000 000 (trezentos milhões de reais) (art. 6º). O eventual contribuinte da CIDE-Digital é a pessoa jurídica (art. 4º), residente no Brasil ou no exterior, que incorre em algum dos seguintes fatos geradores (art. 3º e seus incisos): (i) exibição de publicidade em plataforma digital;

²⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC n. 45/2019. Autor Deputado Baleia Rossi. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 12 jul. 2021.

²⁵ BRASIL. Senado Federal. PEC n. 110/2019. Autor Senador Davi Alcolumbre e outros. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 12 jul. 2021.

(ii) disponibilização de plataformas para comunicação entre os usuários; (iii) transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de determinada plataforma digital²⁶⁻²⁷.

Logo numa primeira mirada, já possível perceber – com as devidas vênias àqueles que divirjam da posição ora adotada – o descabimento da proposta. Além de partir de uma perspectiva da tributação de acréscimos patrimoniais, desincentivando a acumulação de patrimônio²⁸, a pretendida contribuição “digital” não incide sobre a atividade ou gastos, colocando, inclusive, em xeque o pleno funcionamento das plataformas gratuitas que funcionam por meio de anúncios. Aliás, conforme já ressaltado alhures (1.2), a publicidade *online*, ao seu modo, já é tributada pelo Sistema Tributário Nacional. O modelo atual, obviamente, não é o mais adequado. Todavia, o presente PL tão-somente agrava o truncado panorama de tributação. Para além de outras excentricidades e deficiências trazidas pela proposta, ela traz a reboque preocupações quanto à proteção de dados dos usuários e da perda de privacidade, tendo em vista que “a localização física do dispositivo usado pelos usuários de determinada plataforma será apurada *com base no endereço IP que acessar a plataforma digital*” (Art. 3º §2º. Grifou-se).

Por sua vez, o PLP n. 131/2020 (Projeto para o aumento da alíquota da COFINS para serviços digitais) visa alterar a legislação vigente (Lei n. 10.833/03 nos dispositivos que se referem à COFINS), a fim de que a pessoa jurídica, com estabelecimento no Brasil ou no Exterior, que cumulativamente lucre (Art. 1, §1º): (i)

²⁶ BRASIL. Câmara dos Deputados. PL n.2.358/2020. Autor Deputado João Maia. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>. Acesso em: 12 jul. 2021.

²⁷ Vale referir que a CIDE-Digital muito se aproxima da assim chamada CIDE-Royalties, porquanto ela “poderia ser entendida como uma falsa CIDE, visto que ela objetiva instituir o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo, não demandando efetivamente um esforço estatal que justificasse a sua classificação como contribuição (CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 1059).

²⁸ Sobre o tema, Paulo Caliendo leciona: “Diversos economistas defenderam a natureza eficiente da tributação do consumo, visto que esses autores entendiam que os indivíduos devem ser tributados nos seus gastos, e não pela sua renda, dado que a tributação sobre os acréscimos patrimoniais induz ao desincentivo à acumulação” CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 796.

US\$ 20 000 000 (vinte milhões de dólares) por serviços prestados no mundo; e (ii) R\$ 6 500 000 (seis milhões e quinhentos mil reais) no Brasil, contribua para o Fisco com 10,6% (dez vírgula seis por cento) sobre receita bruta mensal auferida no Brasil. Apesar de o projeto de lei complementar referir-se à receita bruta no Brasil para a composição da base de cálculo, assim como o PL n. 2.358/2020, o art. 1º, §§2º e 4º, elenca a “receita tributável mensal”. Compreendem nesta última: (i) disponibilização de plataforma digital para comunicação entre usuários; (ii) comercialização de anúncios com o fim de direcionamento de mensagens; (iii) gerenciamento e transmissão de dados relacionados aos usuários²⁹.

De igual modo, as críticas tecidas ao PL n. 2.358/2020 se estendem ao PLP n. 131/2020, tendo em vista não apenas a sua redação confusa, como também em função do engessamento das normas já existentes no Sistema Tributário Nacional. Compreende-se a importância de ser estabelecido um lucro mínimo para que apenas então o tributo possa incidir. Tal prática não é vedada e inclusive em nada fere a isonomia entre os contribuintes, tendo em vista que eventual norma dessa natureza tem o escopo de proteger empresas em seus estágios iniciais, não podendo o Fisco impedir o crescimento destas empresas, nem aniquilar a inovação. Nada obstante, há dúvidas sobre o efetivo alcance da norma que determina a ciência do Fisco sobre o *quantum* auferido por determinada pessoa jurídica a nível global, sendo este um dos requisitos cumulativos (juntamente com o requisito quanto aos lucros no Brasil), para que a obrigação tributária possa se configurar. Em linhas gerais, a preocupação permanece quanto ao PLP n. 131/2020 sobretudo quanto à sua eficácia e efetividade.

Enfim, analisa-se o PLP n. 218/2020 (Projeto para a criação da Contribuição Social sobre Serviços Digitais [CSSD]), cujos valores serão – uma vez aprovada a proposta – integralmente destinados a programas de renda básica instituídos na esfera federal (Art. 1º, § 2º). Assim como os dois últimos projetos sob análise, o fato gerador da CSSD ocorre por ocasião do auferimento de receita bruta decorrente da exibição de publicidade, plataforma comunicativa entre usuários e transmissão de dados (Art. 2º e incisos). Contudo a diferença reside não apenas na criação de um

²⁹ BRASIL. Senado Federal. PLP n. 131/2020. Autora Senadora Zenaide Maia. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>. Acesso em: 12 jul. 2021.

novo tributo em si, mas também na alíquota de 3% sobre a receita por exibição e proporcional ao número de usuários. De igual modo, o art. 3º também estabelece uma receita bruta global mínima para que o eventual tributo incida, qual seja a necessidade de lucro superior ao equivalente a R\$ 4 500 000 000 (quatro bilhões e quinhentos milhões de reais) a nível global³⁰.

Reiteradas as críticas tecidas quanto à receita global como parâmetro para tributação, dentre outras questões que, em maior ou menor grau, já foram abordadas, um dos problemas relacionados ao PLP n. 218/2020 reside na revisão disruptiva sobre o conceito de presença física e estabelecimento estável³¹, sob a ótica da presença digital, mediante a criação de tão-somente uma contribuição. Essa nova perspectiva, uma vez incorporada no Sistema Tributário Nacional, demanda uma revisão da arquitetura normativa atual e de inúmeros conceitos já assentados, não podendo ser discretamente adicionada ao complexo de normas tributárias sem causar alvoroço no curto, médio e, de forma mais gravosa, longo prazo.

Reconhece-se a internacionalização da prestação de serviços, sobretudo os digitais, e a necessidade de um arcabouço normativo que compatibilize e harmonize normas tributárias nos contextos atual e futuro. Mais do que propostas inovadoras nessa seara, é necessária a adoção de medidas eficazes e com potencial de perenidade, tendo em vista a sensibilidade da normatização tributária, as quais devem abarcar, ao seu modo, as presentes e futuras gerações à luz do acesso à internet e da digitalização da economia.

CONCLUSÃO

Espera-se ter apresentado, de modo coerente e compreensível, a problemática da tributação dos serviços digitais, situada no contexto da tributação da economia digital. Como se pode perceber, o tema do presente estudo não é imune à desafios.

³⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. PLP n. 218/2020. Autor Deputado Danilo Forte. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>. Acesso em: 12 jul. 2021.

³¹ Sobre o conceito de estabelecimento estável, v. PALMA, Clotilde Celorico. A tributação da economia digital e a evolução crescente na União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020. p. 539.

Tendo em vista a dinamicidade latente na sua regulação, deve-se manter continuamente a prudência no diálogo sobre a matéria, sobretudo no que tange diretamente à alteração legislativa, seja ela constitucional, seja ela infraconstitucional.

Em todo o caso, a regulação tributária não pode inviabilizar novos modelos de negócios, sobretudo aqueles que sejam inovadores e que impactem positivamente contextos sociais, culturais, políticos e jurídicos. Preza-se, portanto, por uma estrutura tributária coesa, que busque a valorização de negócios que estejam em estágios iniciais ou em desenvolvimento, ao mesmo tempo em que não aniquile aqueles que já estejam consolidados em determinado ramo ou em estágios avançados de concretização.

É inegável que se vivencie um processo paulatino de digitalização, o qual é não raro relacionado a processos de inovação, desenvolvimento e tecnologia. A Constituição de 1988 estabeleceu um marco constitucional de respaldo de proteção e promoção da tecnologia e, com base em outros preceitos constitucionais, como a partir da livre iniciativa, protegem-se novas práticas de mercado que decorram desse complexo fenômeno da digitalização, que se estendem, pela mesma perspectiva sistemática e teleológica, aos redutos tributários. Aliás, tendo em vista que não há linearidade na concretização desses processos, o direito tributário não poderá utilizar-se de pretextos que ignorem a integração da população em geral desses processos inovativos, devendo o legislador estar ciente da necessidade de universalização do acesso a tecnologias e da proteção à inovação.

Por óbvio, há uma demanda latente por uma revisão da arquitetura normativa atual do direito tributário brasileiro. Nada obstante, a questão da tributação dos serviços digitais não pode ser feita separadamente, sem situar-se a matéria no cenário da tributação da economia digital. A tributação dos serviços digitais (ou *digital services tax*, como é conhecida internacionalmente), uma vez integrada no Sistema Tributário Brasileiro, estremece a estrutura clássica já assentada e infere na concretização de tributos já existentes, precipuamente quanto ao ISS e ICMS. Quaisquer alterações que sejam feitas nesse sentido, devem ser prudentemente realizadas para não agravar o complexo contexto que já é vivenciado.

Reconhece-se o protagonismo da OCDE no cenário internacional para a proteção do livre comércio e dos mais diversos modelos de negócios que indissociavelmente surjam do desenvolvimento tecnológico e inovativo. Ainda assim, não é possível que tais diretivas e normativas, emanadas pela referida organização, possam ser automaticamente aplicáveis em redutos brasileiros. Faz-se coro à necessidade de alteração do arcabouço normativo tributário, a fim de viabilizar a participação de investidores, fortificar a presença brasileira no comércio internacional e melhor recepcionar tais novos modelos de negócios, precipuamente aqueles voltados à oferta de serviços digitais.

Em que pesem a notoriedade e a urgência dos projetos (PEC, PL e PLP) anteriormente analisados, cumpre destacar que os parâmetros de exatidão, legalidade e justiça social emanados do direito tributário não devem ser indevidamente flexibilizados para a aprovação de projetos que não possuem higidez legiferante suficiente. Ademais, tais propostas, ao fim e ao cabo, não resolvem os problemas da tributação da economia digital sob a ótica da tributação dos serviços digitais e, ao revés, apenas os agravam.

De rigor e em linhas finais, cabe apontar que o presente estudo não tem o condão, e muito menos o objetivo, de esgotamento da temática. Reconhece-se, dentre outros aspectos que aqui não foram mencionados com o devido destaque, a importância da transparência e uniformidade internacional na temática. Resta evidente que a digitalização do mercado e de outras esferas da vida social impõem novos desafios à tributação, cuja flexibilidade e dinamicidade devem ser preservadas a fim de possibilitar o acompanhamento do desenvolvimento tecnológico.

BIBLIOGRAFIA

ALBERS, Marion. *Recht & Netz: Entwicklungslinien und Problemkomplexe*. In: ALBERS, Marion; KATSIVELAS, Ioannis (coord.) **Recht & Netz**. Baden-Baden: Nomos, 2019.

AUDY, Jorge. A inovação, o desenvolvimento e o papel da Universidade. **Estudos avançados**, v. 31, p. 75-87, 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PEC n. 45/2019**. Autor Deputado Baleia Rossi. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PL n.2.358/2020**. Autor Deputado João Maia. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **PLP n. 218/2020**. Autor Deputado Danilo Forte. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **PEC n. 110/2019**. Autor Senador Davi Alcolumbre e outros. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 12 jul. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **PLP n. 131/2020**. Autora Senadora Zenaide Maia. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>. Acesso em: 12 jul. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

CALIENDO, Paulo. Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Org.). **Tributação da Economia Digital**: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

LOBÃO, Yasmim. O federalismo fiscal e o modelo IVA de tributação: autonomia versus eficiência. *In*: MERLIN, Lise Vieira da Costa Tupiassu; MENDES NETO, João Paulo (coord.). **Tributação, meio ambiente e desenvolvimento**. São Paulo: Método, 2016. p. 365-392.

NABAIS, Casalta. Impostos sobre o consumo – O IVA. *In*: NABAIS, Casalta. **Direito fiscal**. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2017.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 maio 2021.

PALMA, Clotilde Celorico. A tributação da economia digital e a evolução crescente na União Europeia. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020.

ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. **Revista Brasileira de Direito**, v. 16, n. 3, p. 1-15, 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação da economia compartilhada: caso das plataformas digitais de transporte e hospedagem sob a perspectiva do ISS. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020.

CASTELLO, Melissa. A Responsabilidade Tributária dos Marketplaces. **I Fórum Integrado de Direito Tributário**. OAB/RS. Disponível em: <https://www.academia.edu/video/jEe8Bj>. Acesso: 12 maio 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. A reforma da tributação internacional da economia global digitalizada: histórico, possibilidades e impasse político atual. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (Coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2020.

FACEBOOK. Facebook for Business. Centro de Ajuda para Negócios, 2021. Disponível em: <https://www.facebook.com/business/help/133076073434794>. Acesso em: 10 maio 2021.

VITA, Jonathan Barros. BEPS 2.0, Digital Services Tax - DST e perspectivas no direito brasileiro. IBET - Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. **Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática**, p. 519-547, 2020.

16. TRIBUTAÇÃO DOS TRABALHADORES NA GIG ECONOMY – O CASO UBER



<https://doi.org/10.36592/9786581110284-16>

Bóris Chechi de Assis¹

Resumo

O presente trabalho busca estudar os regimes de tributação dos trabalhadores da *gig economy* no Brasil, mais especificamente com relação à plataforma Uber. Inicialmente, abordar-se-á o trabalho na indústria 4.0 e a ideia de disrupção trazida pelas novas formatações de relação jurídica entre trabalhadores e plataformas. Após, serão brevemente abordados os pressupostos gerais históricos do direito do trabalho, comparando-se as novas formas de trabalho com os antigos conceitos laborais. Discutir-se-á, posteriormente, o possível enquadramento dos trabalhadores das plataformas intermediárias laborais, mais especificamente no caso da Uber, expondo-se possível natureza autônoma ou subordinada da relação jurídica. Discutir-se-á, também, a relação entre tributação e trabalho, partindo-se de um ponto de vista sistêmico do ordenamento jurídico e do estado de bem-estar social. Assim, comparar-se-ão os possíveis regimes de tributação dos trabalhadores de acordo com a natureza jurídica da relação de trabalho – formal ou autônoma – e as suas consequências econômicas e sociais. Finalmente, será analisado caso análogo ocorrido na Inglaterra e as consequências do reenquadramento jurídico-laboral dos trabalhadores da Uber no campo do direito tributário. A pesquisa fará uso do método dedutivo e do método sistêmico e terá cunho bibliográfico, tanto de obras gerais, como de artigos de revistas especializadas nacionais e internacionais.

Palavras-chave: tributação; direito do trabalho; tributação do trabalho; gig economy.

¹ Doutorando em Direito na PUCRS. Mestre em Direito e Ciência Jurídica e Pós-Graduado em Ciências Jurídico-Laborais pela Universidade de Lisboa. Advogado. Sócio do escritório Krieg da Fonseca Advogados. E-mail: borisassis@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A quarta revolução industrial já deixou de ser adjetivada de nova. Todas as mudanças promovidas pela digitalização e consequente possibilidade de conexão entre pessoas em altíssima velocidade estão devidamente estabelecidas na sociedade.

As novas tecnologias, ditas *disruptivas*, alteraram sobremaneira a forma de vida em sociedade e, conseqüentemente, as formatações possíveis de trabalho – a relação entre trabalhador, pessoa que dispõe de sua força de trabalho a outrem, tomador de serviços e consumidor. As plataformas digitais de intermediação de trabalho causam verdadeiro embaçamento da relação jurídica tradicionalmente formal de trabalho.

De um ponto de vista individual, não há preconceito na busca por avanços tecnológicos ou na busca pelo trabalho desejado pela pessoa, seja qual for a sua forma. Mas há limites. A atuação das plataformas digitais ocorre de maneira a possivelmente desestruturar uma ideia de estado de bem-estar social centrada na figura do trabalhador formal, o empregado, com a tributação de sua força de trabalho e o destino da arrecadação para possíveis infortúnios da vida laboral.

Por isso, comparar-se-ão sistematicamente os possíveis regimes de tributação dos trabalhadores da *gig economy* no presente trabalho, mais especificamente daqueles vinculados à plataforma Uber.

2 TRABALHO NA GIG ECONOMY – AUTONOMIA OU SUBORDINAÇÃO

Prassl rememora antiga fábula para contextualizar analogicamente a relação jurídica nas plataformas digitais. Conta-se a história de um imperador, em priscas eras, cujos principais interesses giravam em torno da moda e de vestimentas luxuosas. Certo dia, tecelões entram em contato com o imperador e o oferecem roupa muito distinta: traje imperial de cores e padrões maravilhosos, mas cuja visibilidade era possível apenas para os mais dignos e inteligentes. Encomendado o traje, o imperador envia comissários para avaliarem o trabalho de confecção. Esses, embora nada tenham visto, afirmam ao seu soberano tratar-se de roupa de características

maravilhosas e jamais antes vistas, pois não desejavam serem vistos como indignos. Finalmente, após a entrega da vestimenta pelos tecelões, o imperador decide exibir seus trajes míticos ao público em geral e desfila perante o povo. Todos se sentem obrigados a festejar as roupas e o fazem, até que uma criança, em meio ao público, grita: “ele está completamente nu”! Prassl questiona, de maneira perspicaz, em raciocínio ao qual alinha-se na presente pesquisa, se a revolução no trabalho perante a qual nos encontramos e nos é vendida não é mera ilusão – ou, melhor, se não é justificativa suficiente à uma quebra de paradigma institucional do direito do trabalho? É tamanha diferença de condições de trabalho que justifique a dificuldade de enquadramento da relação dos trabalhadores na *gig economy* nas formas mais clássicas?²

Trata-se de um dos grandes questionamentos em direito do trabalho atualmente: qual a verdadeira (ou necessária) natureza da relação jurídica dos trabalhadores de plataformas da *gig economy*?

A indústria 4.0 e suas particularidades acarretaram mudanças na forma de se relacionar entre tomador e prestador de serviços e, também, podem acarretar mudanças sistêmicas na estrutura jurídica alicerçada ao longo de anos – o estado protetivo montado ao redor da figura do trabalho formal.

As plataformas, de maneira geral, são verdadeiros mecanismos de terceirização pessoal, e as denominações em torno desse tipo de relação o comprovam: economia compartilhada, *crowdsourcing*, *gig economy*, capitalismo de multidão etc.³ O termo *crowdsourcing* justamente fora criado da junção das palavras

² PRASSL, Jeremias. **Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 71.

³ “To begin with, navigating definitions is an intricate assignment when it comes to describe digitally enabled forms of work in the so-called “platform economy”, known in everyday parlance also as the “gig-economy” (2). At first glance, the list of labels grows day by day, together with the number of businesses and people involved in this sector. In this report, notwithstanding the nuances of meanings, “platform economy” (3), “on-demand economy”, and “collaborative economy” will be used interchangeably (4). Whilst representing seducing buzzwords, these formulas have reached a large consensus and they are therefore well suited to indicate a rather specific economic segment.” In: DE STEFANO, Valerio; ALOISI, Antonio. **European legal framework for digital labour platforms**. Luxemburgo: European Commission, 2018. Disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj2wKWJwtnxAhVvqJUCHfLwADYQFjAGegQIBRAD&url=https%3A%2F%2Fpublications.jrc.ec.europa.eu%2Frepository%2Fbitstream%2FJRC112243%2Fjrc112243_legal_framework_digital_labour_platforms_final.pdf&usg=AOvVaw0hKwaT6Teieia7I9UnMoql. Acesso em: 03 jul. 2021.

multidão (*crowd*) e terceirização (*outsourcing*).⁴

A Uber, em específico, além de se autodenominar “empresa de tecnologia” (e não empresa de transporte), busca isentar sua presença na relação criada por si, visto que trata motorista e passageiro identicamente como meros usuários da plataforma.⁵ Contudo, a plataforma não é mera empresa voltada à tecnologia em razão da utilização da internet para conexão de passageiro e motorista, assim como as centrais de táxis não eram empresas voltadas à tecnologia em razão do uso de rádio para o mesmo fim.⁶ Concorde-se que, na verdade, o termo que melhor agasalha todas as espécies de novas formatações de trabalho é *intermediação digital do trabalho*.⁷

A premissa básica das plataformas de intermediação laboral (ou seja, da *gig economy*) é a prestação rápida de determinados tipos de serviços por baixos custos; é, também, a conectividade fácil entre o prestador de um serviço e uma multidão de consumidores.

Inserida na intermediação digital laboral, a plataforma mais universalmente conhecida é a Uber, mas existem inúmeras plataformas de intermediação laboral (da *gig economy*, portanto) conectando serviços dos mais variados possíveis aos respectivos consumidores.

As dificuldades entre a busca pelo trabalho (formal ou não) e a busca pela contratação de um trabalho (formal ou não) são atenuadas notavelmente pela rápida conexão entre pessoas possibilitada pelas plataformas de intermediação de trabalho.⁸ Retiram-se, sobremodo, as chamadas *search frictions* – ou seja, diminui-se o atrito do mercado decorrente da busca por emprego ou da busca por trabalhado,

⁴ HOWE, Jeff. The rise of crowdsourcing. In: Wired [S.l., 2006]. Disponível em: <https://www.wired.com/2006/06/crowds/>. Acesso em 03 jul. 2021.

⁵ TERMOS de uso da Uber. Disponível em: <<https://www.uber.com/legal/pt-br/document/?country=brazil&lang=pt-br&name=general-terms-of-use>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

⁶ ROSENBLAT, Alex. **Uberland: how algorithms are rewriting the rules of work**. Oakland: University of California Press, 2018, p. 5.

⁷ DE STEFANO, Valerio; ALOISI, Antonio. **European legal framework for digital labour platforms**. Luxemburgo: European Commission, 2018. Disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwj2wKWJwtnxAhVvqJUCHfLwADYQFjAGegQIBRAD&url=https%3A%2F%2Fpublications.jrc.ec.europa.eu%2Frepository%2Fbitstream%2FJRC112243%2Fjrc112243_legal_framework_digital_labour_platforms_final.pdf&usg=AOvVaw0hKwaT6Teieia7l9UnMoql. Acesso em: 03 jul. 2021.

⁸ PRASSL, Jeremias. **Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 19.

conforme previu Pissarides antes mesmo da explosão da *gig economy*.⁹ Na verdade, as plataformas digitais de intermediação de trabalho removem grande parte dos custos de transação inerentes à ideia tipicamente *coasiana* do conceito de empresa – é assaz mais simples dispor a possibilidade de prestar um serviço a milhares de pessoas em busca de renda do que negociar individualmente cada contrato de prestação de serviços.¹⁰

É clara a forma pela qual as empresas da *gig economy* operam: toda a sua base existencial parte do pressuposto da relação de emprego – ou, melhor, da inexistência dessa. O que buscam as plataformas é a atuação na naturalmente cinzenta zona entre a essência econômica de uma relação jurídica laboral e o seu tratamento legal.¹¹ Mas, na verdade, não há inovações tão grandes na natureza jurídica da relação de trabalho subordinada. Substituíram-se, ao invés dos postos de trabalho mais simplórios, os postos de gerência. A subordinação à qual estão submetidos os trabalhadores de plataformas digitais agora é algorítmica, disfarçadamente aplicada e alegadamente inexistente. A *subordinação algorítmica*, porém, é inegável e extremamente real.¹²

Analogicamente, poder-se-ia comparar a sistematização das plataformas digitais da *gig economy* à “máquina” automatizada de jogar xadrez apresentada à corte de Maria Theseza em Viena no final do século XVIII. O famigerado e inovador robô tornou-se mundialmente conhecido como *Mechanical Turk*. Quando em atividade, a *Mechanical Turk* aparentemente jogava xadrez sozinha e de maneira

⁹ “At the core of this economy are the frictions that characterize the labor market. These frictions are the forces that keep the Beveridge curve away from the origin. The frictions could be due to a number of factors, such as mismatch between the skill requirements of jobs and the skill mix of the unemployed, differences in location, the institutional structure of an economy with regard to the transmission of information about jobs, and others. An economy characterized by more frictions has a Beveridge curve further away from the origin than an economy with fewer frictions. Because of frictions, jobs that compete for the same workers could have different productivities and yet survive in equilibrium. In frictionless markets only the most productive of these jobs survive, as competition drives the wages in all jobs to the wage.” In: PISSARIDES, Christopher A. Equilibrium in the Labor Market with Search Frictions. *The American Economic Review*, Pittsburgh, vol. 101, n. 04, p. 1092-1105, jun. 2011.

¹⁰ PRASSL, Jeremias. *Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy*. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 19.

¹¹ PRASSL, Jeremias. *Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy*. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 20.

¹² FINCATO, Denise Pires; WÜNSCH, Guilherme. Subordinação algorítmica: caminho para o direito do trabalho na encruzilhada tecnológica?. *Revista do Tribunal Superior do Trabalho*, São Paulo, SP, v. 86, n. 3, p. 40-56, jul./set. 2020.

automatizada, escolhendo as melhores jogadas e eventualmente derrotando oponentes. Todavia, descobriu-se que, na verdade, dentro de um compartimento escondido da máquina, estava um humano realizando todos os movimentos e operando o elaborado dispositivo. Evidentemente que, no final do século XVIII, não havia tecnologia para construção de máquina dessa natureza, mas a ilusão e a crença dos enganados tornaram real aquela tecnologia aparentemente inovadora.¹³

O mesmo ocorre com as plataformas digitais da *gig economy*. Não há liberdade total – e isso é inequívoco: o algoritmo, especificamente o da Uber, determina os preços das corridas, qual o melhor caminho a ser tomado, em que momento o motorista e o passageiro podem entrar em contato e qual a extensão desse contato etc.¹⁴ Não é tecnologia descontrolada ou alheia à relação entre passageiro e motorista: há pessoa(s) por trás da plataforma desenhando a estrutura dos serviços a serem prestados pelos motoristas da Uber.¹⁵

3 TRIBUTAÇÃO E TRABALHO

Embora não seja objeto do presente trabalho determinar a natureza exata da relação entre motorista e plataforma Uber, a sua análise é assaz importante. Todo o sistema de bem-estar social construído ao longo das constituições tem como núcleo a relação de trabalho subordinada e algumas garantias dela decorrentes. Ou seja, para a implementação dos direitos fundamentais sociais básicos, além dos direitos dele decorrentes, é necessária a tributação correspondente a tanto. A existência de eventuais desigualdades mínimas pode ser saudável e servir de estímulo à criatividade e esforço individual.¹⁶ Todavia, como notoriamente sedimentado em

¹³ PRASSL, Jeremias. **Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 1.

¹⁴ DE STEFANO, Valerio. "Negotiating the algorithm": automation, artificial intelligence, and labor protection. **Comparative Labor Law & Policy Journal**, Champaign, Illinois, vol. 41, nº. 1, p. 15-46, 2019.

¹⁵ Conforme Rosenblat, "when Uber describes its technology as merely a way to connect two groups of end users – drivers and passengers – it underplays a more important feature of that technology: Big Data. Smartphones are basically ubiquitous sensors, and smartphone apps can collect data through these devices. The data-driven Uber platform gives the company a wide view into how drivers do their work in certain respects, though it lacks the ability to examine the more qualitative aspects of the job." In: ROSENBLAT, Alex. **Uberland: how algorithms are rewriting the rules of work**. Oakland: University of California Press, 2018, p. 141.

¹⁶ "É por isso que o texto constitucional brasileiro preconiza a redução das desigualdades, que no Brasil são muito acentuadas, e não a sua total e completa supressão, a qual terminaria por se mostrar

decisões do Tribunal Constitucional Federal da Alemanha (*Bundesverfassungsgericht*) em 2012, é necessária a garantia de mínimo existencial humanamente digno ao cidadão (*Grundrecht auf Gewährleistung eines menschenwürdigen Existenzminimums*).¹⁷

Incontestemente, por essa lógica, que “a garantia efetiva de uma existência digna abrange mais do que a garantia da mera sobrevivência física”¹⁸ – ou seja, que “a vida humana não pode ser reduzida à mera existência”.¹⁹

O direito do trabalho, seja o da tradição romano germânica ou o de tradição anglo-saxônica, sempre teve ideal fundador a reparação de valores não econômicos da relação trabalhista; ou seja, em troca da sujeição de seu tempo e corpo físico à direção, fiscalização e eventual punição do credor-trabalhista (empregador), faz jus o trabalhador a (espécies de) seguranças a ele garantidas por lei. A segurança pode ser de natureza: (1) física, na prevenção e reparação de acidentes de trabalho e na constituição de normas de saúde no trabalho; (2) econômica, como garantias salariais mínimas à subsistência e consectários; e (3) de segurança social, no caso de desemprego ou impedimento ao trabalho (como a velhice).²⁰ A todo esse contexto, atribui-se de forma geral o princípio da proteção ao trabalhador.²¹

E, em seu turno, a tributação sustenta o contexto protetivo da legislação laboral (incluindo-se, evidentemente, a previdenciária – de resguardo da saúde e futuro do trabalhador). Ou seja, “no estado de direito, a tributação passa por nova revolução e começa a significar o modo de custeio de políticas públicas”.²²

A estrutura da indústria 4.0 se forma justamente no limiar da caracterização da relação necessária ao cumprimento dessas garantias pelo credor do contrato de trabalho, de forma a diminuir consideravelmente os custos de transação de sua

incompatível com o que determinam outros dispositivos da Constituição, como os que garantem a liberdade de iniciativa e de concorrência, a propriedade e a herança, por exemplo.” In: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 9.

¹⁷ COSTA NETO, João. Dignidade humana, assistência social e mínimo existencial: a decisão do Bundesverfassungsgericht que declarou a inconstitucionalidade do valor do benefício pago aos estrangeiros aspirantes a asilo. **Revista de Direito da Universidade de Brasília**, Brasília, v. 1, n. 01, p. 173-197, jan-jun. 2014.

¹⁸ SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde. **Revista Brasileira De Direitos Fundamentais & Justiça**, 1(1), 171-213. 2007.

¹⁹ Ibidem.

²⁰ SUPIOT, Alain. Crítica ao direito do trabalho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2016, p. 92.

²¹ DRAY, Guilherme Machado. **O princípio da proteção do trabalhador**. Coimbra: Almedina, 2015.

²² CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 26.

organização empresarial. Ou seja, ocorrem as “políticas de crescimento econômico e os propósitos de afirmação da competitividade das economias através da desoneração de encargos do Estado e dos empregadores”,²³ desviando-se da aplicação do regime jurídico tipicamente protetivo do direito do trabalho e retirando-lhe sentido sistemático.

O adjetivo “*disruptivo*” não se refere apenas à mudança drástica no formato de prestação de serviços pelo trabalhador da indústria 4.0,²⁴ mas também à quebra do sistema outrora destinado à proteção do trabalhador por meio de imposições tributárias e trabalhistas que lhe assegurassem o futuro e o presente:

There are two underlying socioeconomic factors that bring into question the very survival of the labour and social law systems of regulated capitalism as they have developed in Europe since 1945, and more particularly since 1990 in the face of globalization. The first is the pace of technological change. The traditional social models in most of continental Europe have been coordinated market economies, dependent on low labour turnover, strong job security, workers' participation, social security, and the protection of income. These models were a source of comparative institutional advantage at the of stable Fordist production systems with long-term investment, the development of in-firm skills, and incremental technical innovation. They have, however, proved to be less well placed when radical innovation is required in a highly competitive globalize market.²⁵

Os direitos sociais previstos na legislação trabalhista são justamente a

²³ DRAY, Guilherme Machado. **O princípio da protecção do trabalhador**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 309.

²⁴ Há quem sustente inexistir “disrupção” nova pela intermediação digital de trabalho, apenas novo passo da disrupção já existente no avanço tecnológico: “Although creating gig work and making it more efficient is at the heart of their business models, these labor platforms do not create a new world of work or fundamentally disrupt an existing pattern of employment relations in the economy. Rather, labor platforms should be seen as a recent step in a type of sectoral or firm restructuring that involves a longer trend of growing dualization of the labor market: the growth of various forms of ‘alternate,’ contingent, or contract workers, who do not have the rights or social protections of “employees,” as per employment and labor law.” In: COLLIER, Ruth Berins; DUBAL, Veena; CARTER, Christopher. **The Regulation of Labor Platforms: The Politics of the Uber Economy. The Berkley Roundtable on the International Economy**. Berkley, 2017. Disponível em: <http://brie.berkeley.edu/sites/default/files/reg-of-labor-platforms.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2021.

²⁵ HEPPLER, Ben. Factors influencing the Making and Transformations of Labour Law in Europe. In: DAVIDOV, Guy; LANGILLE, Brian. **The idea of labour law**. Oxford: Oxford University Press, 2013, p. 30-42.

proteção do presente e o controle da incerteza do futuro.²⁶ “Portanto, o desligamento desses sistemas coletivos lança os indivíduos novamente na insegurança social”.²⁷

E, de um ponto de vista estrutural do ordenamento jurídico, a criação de novas formatações de trabalho (pelo avanço da chamada quarta revolução industrial) revela prognóstico de desemprego em massa e aumento consequente da precariedade laboral e social.²⁸

Portanto, faz-se impositiva comparação entre regimes de tributação dos trabalhadores à mercê de seu (des)enquadramento jurídico no ordenamento brasileiro, apurando-se quais as parcelas impostas em uma relação de emprego, quais as consequências de sua “autonomia” trabalhista e, finalmente, o que a discussão interminável a respeito da natureza jurídica da relação dessas pessoas causa de um ponto de vista sistemático.

4 CRITÉRIOS PARA CÁLCULO – GASTOS E TRIBUTAÇÃO

Há uma grande dificuldade em se estabelecer critérios corretos para auferir, de forma confiável, a renda média de um trabalhador vinculado à plataforma Uber, em razão do modo variável de percepção de valores pelos motoristas, com critérios às vezes incertos estabelecidos (e apenas conhecidos pela) empresa para qual prestam serviços.²⁹

No caso do Uber, os motoristas contam com alguns problemas além da tributação sobre os valores recebidos *per se*. Os trabalhadores do aplicativo arcam com todos os gastos decorrentes do exercício de seu trabalho – sob a ideia geral de que são trabalhadores autônomos, é claro. Esse repasse de custos da atividade

²⁶ LAZZARIN, Sonilde Kugel. **A (in)segurança social em tempos de pandemia: a renda básica universal como possível solução ao precariado e à crescente desigualdade social no Brasil**. Porto Alegre: HS Editora, 2020, p. 15.

²⁷ LAZZARIN, Sonilde Kugel. **A (in)segurança social em tempos de pandemia: a renda básica universal como possível solução ao precariado e à crescente desigualdade social no Brasil**. Porto Alegre: HS Editora, 2020, p. 15.

²⁸ ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. Tributação indutora e intervenção econômica como caminho de efetivação da proteção do trabalhador em face da automação. **Revista Argumentum**, Marília/SP, v. 21, n. 3, p. 1001-1023, set.-dez. 2020.

²⁹ ROSENBLAT, Alex. **Uberland: how algorithms are rewriting the rules of work**. Oakland: University of California Press, 2018, p. 116.

econômica, naturalmente, é oposto ao estabelecido em direito laboral, vide art. 2º da CLT.

Não há pesquisas aprofundadas sobre a renda média mensal e os gastos (decorrentes do trabalho) dos motoristas da Uber no Brasil. Além disso, pelos critérios estabelecidos pela plataforma, os valores pagos ao usuário/trabalhador do aplicativo alternam de acordo com a região do país e com o horário de trabalho.³⁰ Esses fatores dificultam a solidificação de conceito mais universal de renda média mensal dessas pessoas, e, também, da obtenção de vaga noção da quantidade média de gastos arcados pelos motoristas em decorrência de sua atividade.

Independentemente da quantidade de horas trabalhadas no aplicativo, os valores obtidos em um mês por um motorista da Uber dependerão diretamente do consumo de combustível do veículo utilizado por quilômetro rodado. Dependerão, também, de uma série de outros fatores de responsabilidade dos motoristas: seguro, manutenção e revisão do veículo, despesas com brindes aos passageiros, tributos diretamente relacionados à atividade, eventuais multas ou despesas com acidentes etc.

A plataforma, por óbvio, não informa os valores pagos por cidade ou região aos seus motoristas, mas informa haver custo fixo cobrado e valor variável de acordo com a região e o horário do serviço.³¹ Dado o contexto, a viabilidade do sistema de remuneração da plataforma se mostra diretamente dependente da superação razoável dos custos arcados pelos motoristas.

Para os fins dessa pesquisa, utilizar-se-ão os seguintes pressupostos: a renda mensal média de 4 mil reais brutos, obtida por meio de prestação de atividades na plataforma durante 8 horas por dia e 44 horas na semana, sem contabilizar eventuais gastos decorrentes da utilização do carro e do trabalho. Esses pressupostos são estabelecidos apenas com o fim de verificar as consequências da aplicação de distintos regimes tributários sobre a atividade dos motoristas da Uber.

Não se olvida, todavia, a existência de condições díspares para cada motorista da plataforma: alguns trabalham poucas horas por dia ou por semana, outros em

³⁰ ROSENBLAT, Alex. **Uberland: how algorithms are rewriting the rules of work**. Oakland: University of California Press, 2018, p. 107.

³¹ QUANTO custa uma viagem com o app da Uber?. In: Uber. [S.l., 2021]. Disponível em: <https://www.uber.com/global/pt-br/price-estimate/>. Acesso em: 10 jun. 2021.

jornadas exaustivas, em alguns casos realiza-se a locação do veículo, e em outros o veículo é de propriedade do trabalhador, dentre outras questões.

Em recentíssima decisão do Tribunal Regional do Trabalho da 4ª Região, *v.g.*, foi reconhecida a existência de vínculo de emprego de motorista com a plataforma, e, em seu depoimento pessoal, declarou o trabalhador ter laborado, durante o período no qual esteve vinculado à plataforma, de 15 a 17 horas por dia em praticamente todos os dias da semana. Essa extenuante jornada, conforme o trabalhador, lhe renderia de R\$ 1.500,00 a R\$ 2.000,00 mensais.³² Não há, ao menos em regimes estatais democráticos e saudáveis, a possibilidade de trabalho por 15 horas diárias – trata-se de jornada de trabalho (seja qual for a natureza da relação jurídica entre motorista e plataforma) fortemente prejudicial à saúde da pessoa.

Ou seja, é indiscutível a possibilidade de haver condições diferentes entre os motoristas vinculados à plataforma, tanto no exercício dos serviços à Uber, como no valor recebido em contrapartida.³³ Mas, para os fins deste trabalho, impõe-se estabelecer um marco para o cálculo e conseqüente comparação dos diferentes regimes de tributação aos quais podem ser submetidos esses trabalhadores, pois é necessário, especialmente, analisar as condições das pessoas cuja única fonte de renda é a plataforma.

5 TRIBUTAÇÃO DO TRABALHADOR AUTÔNOMO X TRIBUTAÇÃO DO TRABALHADOR SUBORDINADO – EFEITOS

Conforme classificação adotada por Caliendo, as contribuições estão “direcionadas aos serviços potenciais de utilização não compulsória, mas que há geração de benefício para determinada classe de contribuintes”.³⁴ Para os fins desse

³² RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional do Trabalho (4ª Região). **Recurso Ordinário nº 0020577-23.2020.5.04.0014**. 6º Turma. Recorrente: Raimundo Freire Coelho Junior. Recorrido: Uber do Brasil Tecnologia LTDA.. Relatora: Des.ª Maria Cristina Schaan Ferreira, 08 de julho de 2021. Disponível em: <https://www.trt4.jus.br/pesquisas/rest/cache/acordao/pje/nXEqGufCTV53LOV0TdNAQ?>. Acesso em: 09 jul. 2021.

³³ “As the gig economy continues to grow, it functions sometimes as a social safety net for workers with high income volatility or gaps in employment, even outside the United States. This is partly why sharing technology has been reframed as an engine of economic populism.” In: ROSENBLAT, Alex. **Uberland: how algorithms are rewriting the rules of work**. Oakland: University of California Press, 2018, p. 29.

³⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1047.

trabalho, consideram-se as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento e decorrentes do trabalho, que podem ser divididas em: (1) sociais, nas quais subdividem-se as gerais (art. 149, caput, e § 2º, III, a e b, da CF); as de seguridade social (art. 195 da CF); as previdenciárias (art. 195, I e II, e art. 167, XI, ambos da CF); e as constitucionalizadas (art. 212, § 5º, e art. 240, da CF); e (2) as de intervenção do domínio econômico.³⁵ Além dessas, constará no contracheque do empregado a retenção do imposto de renda feita pelo empregador na fonte – o Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (art. 796, I, do Decreto nº. 9.580 de 2018).³⁶

Inserida nas contribuições sociais, está a contribuição destinada ao custeio da seguridade social. A empresa deverá recolher a alíquota de 20% sobre a remuneração total dos empregados no mês em que prestados os serviços, nos termos do art. 22 da Lei nº. 8.212/99,³⁷ que é a sua quota-parte, e, também, a quota-parte do empregado de contribuição previdenciária, que pode variar de 7,5% a 14%, a depender do salário de contribuição, conforme as alterações promovidas pela reforma previdenciária. Até um salário-mínimo, a alíquota é de 7,5%; de um salário mínimo a R\$ 2.089,60, a alíquota é de 9%; de R\$ 2.089,61 a R\$ 3.134,40, a alíquota é de 12%; e, finalmente, de R\$ 3.134,40 até R\$ 6.101,06, a alíquota máxima é de 14%.³⁸

A empresa também deverá recolher contribuição (igualmente para o custeio da seguridade social) destinada a custear acidentes de trabalho ou doenças ocupacionais que eventualmente acometam os trabalhadores: trata-se do RAT (Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa – Riscos Ambientais do Trabalho, GII-RAT), anteriormente chamada de Seguro de Acidente de Trabalho. Essa contribuição tem por objetivo o financiamento dos custos decorrentes de acidentes do trabalho e

³⁵ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1053.

³⁶ BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

³⁷ BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

³⁸ BRASIL. Portaria SEPRT/ME nº 636, de 13 de janeiro de 2021. Dispõe sobre o reajuste dos valores previstos nos incisos II a VIII do § 1º do art. 11 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, que trata da aplicação das alíquotas da contribuição previdenciária prevista nos arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004. (Processo nº 10133.100018/2021-91). **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 217, 14 jan. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-seprt/me-n-636-de-13-de-janeiro-de-2021-298903520>. Acesso em: 03 jul. 2021.

doenças ocupacionais, incluindo-se os benefícios previdenciários decorrentes de condições adversas de trabalho (inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212 de 1991).³⁹

O grau de risco da empresa, que varia de acordo com a atividade econômica empreendida (e descrita no Código Nacional de Atividade Econômica – CNAE), define o percentual da contribuição.⁴⁰ Esse percentual, que é de 1, 2 ou 3%, é aumentado ou diminuído de acordo com o Fator Acidentário de Prevenção (FAP), o qual consiste na apuração do desempenho da empresa respectiva na prevenção dos acidentes de trabalho, considerando-se riscos, frequências etc. O FAP pode variar entre 0,5 a 2, o que significa que o percentual do RAT pode ser diminuído pela metade ou dobrado.

Conforme o Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, o grau de risco para transporte de passageiros, com locação de automóveis com motorista, a atividade mais próxima e semelhante a que poderia ser considerada a da Uber, é de 3%.⁴¹

Dentro das contribuições sociais gerais, há espécie de contribuição denominada salário-educação. Também é obrigação da empresa recolher o salário-educação, previsto no art. 212, § 5º, da Constituição Federal⁴², o qual tem como propósito o financiamento de programas educacionais públicos e projetos públicos em geral na educação. O § 1º do art. 1º do Decreto n.º 6.003/06 prevê a alíquota de 2,5% sobre a remuneração total do empregado para o salário-educação.⁴³

Há, também, a obrigação de recolhimento de contribuição às entidades componentes do chamado “sistema S”: SESI, SESC, SENAI, SEBRAE, SENAR, FNDE e

³⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1077.

⁴⁰ GARBUIO, Antonio Marcos; JÚNIOR, Celso Medeiros de Miranda; FERREIRA, Luzivaldo Luiz; CLAZER, Rodrigo da Costa. Falha de governo e tributação da folha de pagamento. In: PINHEIRO, Armando Castelar (coord.). **Temas em direito e economia do trabalho**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, p. 17-44.

⁴¹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 971**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action=15937>. Acesso em: 03 jul. 2021.

⁴² BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

⁴³ BRASIL. **Decreto nº 6.003, de 28 de dezembro de 2006**. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 5º, da Constituição, e as Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D6003.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

IN CRA. São consideradas como contribuições de intervenção do domínio econômico, pois destinadas ao financiamento de entidades com atuação em setor específico da economia.⁴⁴ Para quais dessas entidades será destinada a contribuição depende do enquadramento da atividade da empresa, que é responsabilidade do Fundo de Previdência e Assistência Social.⁴⁵ Em geral, o enquadramento das empresas e a definição das entidades para as quais se contribuirá é matéria tortuosa, e as empresas, via de regra, recolhem em torno de 5,6% a esse título.⁴⁶

É obrigatória, de igual forma, a retenção do imposto de renda pelo empregador no contracheque de seu empregado, ou seja, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF). O cálculo é feito de acordo com a remuneração mensal total da pessoa física. Os percentuais das alíquotas não mudam desde 2015, conforme a Lei nº. 13.149/2015, na qual consta a dedução a ser feita de acordo com o imposto apurado:⁴⁷

⁴⁴ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1062.

⁴⁵ GARBUIO, Antonio Marcos; JÚNIOR, Celso Medeiros de Miranda; FERREIRA, Luzivaldo Luiz; CLAZER, Rodrigo da Costa. Falha de governo e tributação da folha de pagamento. In: PINHEIRO, Armando Castelar (coord.). **Temas em direito e economia do trabalho**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, p. 17-44.

⁴⁶ MATSUMOTO, Cristiane Ianagui; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A problemática envolvendo a cobrança das contribuições ao Sistema S pelas próprias entidades. In: Migalhas. [S.l.], 17 abr. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/324857/a-problematICA-envolvendo-a-cobranca-das-contribuicoes-ao-sistema-s-pelas-proprias-entidades>. Acesso em: 04 jul. 2021.

⁴⁷ BRASIL. **Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015**. Altera as Leis nº 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

Tabela 1 – Alíquotas IRRF

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015

Finalmente, com o objetivo de criar segurança ao trabalhador formal no caso de despedida sem justa causa, tendo em vista que o ordenamento jurídico brasileiro não estabelece necessidade de motivação para a rescisão do contrato de trabalho pelo empregador, há o FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, conforme art. 15 da Lei nº. 8.036/90.⁴⁸ Embora não tenha natureza tributária, por se tratar de verba relacionada ao vínculo laboral,⁴⁹ a parcela é importante para os fins comparativos do presente estudo.

Assim, para os fins desse estudo, caso empregados fossem, o regime de tributação do motorista da Uber, considerando-se a renda mensal de R\$ 4.000,00, seria a seguinte:

⁴⁸ BRASIL. **Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990**. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

⁴⁹ CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 1095.

Tabela 2 – Tributação sobre a folha de pagamento

	Percentual	Valor
Remuneração	-	R\$ 4.000,00
IRRF	22,5%	R\$ 1.000,00
Contribuição	11%	R\$ 440,00
Previdenciária – quota parte do empregado		
Valor líquido do empregado		R\$ 2.560,00
RAT	3%	R\$ 120,00
Salário educação	2,5%	R\$ 100,00
Sistema S	5,6%	R\$ 224,00
Contribuição	20%	R\$ 800,00
Previdenciária – quota parte do empregador		
FGTS	8%	R\$ 320,00
Custo total empresa	49,1%	R\$ 5.964,00

Fonte: Elaborada pelo autor, 2021.

É claro, além do percentual estimado de 49,1% arcado pela empresa, é necessário considerar o provisionamento das parcelas de férias, acrescidas de um terço, gratificação natalina (13º salário) e FGTS incidente sobre essas parcelas. O valor líquido percebido pelo empregado, no caso, seria de R\$ 2.560,00.

Além disso, não se considerou, nesse cálculo, eventuais custos gastos com o trabalho exercido e de devidos pela Uber (que não podem repassar os riscos da atividade econômica, conforme art. 2º da CLT),⁵⁰ como gasolina, por exemplo, além de eventuais direitos que viessem a ser reconhecidos, como adicional de periculosidade, adicional de insalubridade, jornada extraordinária etc.

⁵⁰ BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 04 jul. 2021.

Curiosamente, a própria plataforma Uber disponibiliza manual detalhado a respeito do funcionamento do regime de tributação de seus motoristas como trabalhadores autônomos, esclarecendo como deverão proceder para pagar seus tributos.⁵¹

Em comparação, caso o motorista da Uber se submeta à carga tributária do trabalhador autônomo, embora não usufrua de todo o sistema previdenciário e assistencial do estado, perceberia maior valor mensal. Os rendimentos mensais recebidos pelo motorista, nesse caso, se enquadrariam como rendimento do trabalho não assalariado (art. 39, II, do Decreto nº. 9.580/18⁵² e art. 3º, § 4º, da Lei nº. 7.713⁵³), levando-se em consideração, para fins de Imposto de Renda, apenas 60% dos rendimentos auferidos, como dispõe o art. 39, II, do Decreto nº. 9.580.⁵⁴ São dedutíveis, ainda, despesas como INSS, pensão alimentícia e previdência privada.

O trabalhador, no caso em tese, poderá recolher contribuição previdenciária como contribuinte individual, na forma do art. 20 da Lei nº. 8.212⁵⁵, o que o agraciará, caso precise, com valor maior de benefício previdenciário. O motorista deve pagar, ao final de cada mês, caso recolha como pessoa física, o imposto de renda por meio do carnê-leão. Nesse cenário, o regime de tributação do trabalhador ocorreria da seguinte maneira:

⁵¹ COMO declarar ganhos com a Uber no Imposto de Renda. In: Uber. Brasil, 12 abr. 2021. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/blog/informacoes-imposto-renda-motoristas-parceiros-uber/>. Acesso em: 04 jul. 2021.

⁵² BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

⁵³ BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

⁵⁴ BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

⁵⁵ BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

Tabela 3 – Tributação do motorista autônomo

	Percentual	Valor
Remuneração	-	R\$ 48.000,00
	60%	R\$ 28.800,00
IRPF	7,5%	R\$ 2.160,00
Contribuição		
Previdenciária	- 20%	R\$ 440,00
contribuinte individual		

Fonte: Elaborada pelo autor, 2021.

Se considerarmos o caso em um período mensal, o cenário seria o seguinte:

Tabela 4 – Tributação do motorista autônomo mensal

	Percentual	Valor
Remuneração	-	R\$ 4.000,00
	60%	R\$ 2.400,00
IRPF	7,5%	R\$ 180,00
Contribuição		
Previdenciária	- 20%	R\$ 440,00
contribuinte individual		
Valor líquido mensal		R\$ 3.380,00

Fonte: Elaborada pelo autor, 2021.

Nessa hipótese, todas as despesas com o trabalho ficam a cargo do motorista: gasolina, manutenção do veículo, aluguel do veículo etc. Esse trabalhador, da mesma forma, fica sem renda e desprotegido caso adoeça ou caso, por qualquer outro motivo, seja impedido de trabalhar.

Ainda há a possibilidade de o motorista vinculado à plataforma optar pelo regime instituído pela Lei Complementar nº. 123, ou seja, o de Micro Empreendedor

Individual – MEI. Nesse caso, a única obrigação tributária seria o recolhimento de valores fixos previstos no art. 18-A, § 3º, V, da Lei Complementar nº. 123, desde que tenha como limite a receita anual de R\$ 81.000,00.⁵⁶

Sem dúvida, em termos absolutos, o motorista percebe valor mensal maior caso não seja formalmente empregado da Uber – e, também, a empresa não arca com custos elevados das contribuições sociais e carga tributária sobre a folha de pagamento. O sistema brasileiro de tributação, mesmo que suporte intrincada teia de proteção social, é desproporcionalmente maior, em termos de encargos sociais, do que o de países mais desenvolvidos, como Suécia, França, Áustria etc. Nota-se, inegavelmente, uma desproporção contributiva sobre a folha de pagamento sem a efetiva contraprestação de segurança social.⁵⁷ Entretanto, é inegável que toda a estrutura de proteção social do sistema brasileiro de trabalho é voltada ao trabalho formal.

6 O EXEMPLO EUROPEU

E, exatamente nesse aspecto, a recente decisão da Suprema Corte do Reino Unido abordou a necessidade de proteção dos motoristas do Uber e as consequências de aplicação de regime laboral protetivo.

Na decisão do caso *Uber vs. Aslam*, a Suprema Corte do Reino Unido enquadrou os motoristas da Uber como *workers*, figura intermediária existente na lei britânica, mas também beneficiária de determinados direitos trabalhistas e sociais. Lord Leggatt, no voto relator, esclareceu que a legislação trabalhista foi justamente moldada a fim de instituir mecanismos impositivos de proteção a um dos contraentes, o trabalhador, figura débil frente ao empregador e à mercê do possível

⁵⁶ BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Acesso em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

⁵⁷ SCHERER, Clovis; CASTRO, Jorge Abrahão de. Tributação sobre a folha de pagamento. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018. p. 517-538.

desamparo social. Esse é, pois, o *propósito* do direito do trabalho⁵⁸:

The purpose of protecting workers

71. The general purpose of the employment legislation invoked by the claimants in the Autoclenz case, and by the claimants in the present case, is not in doubt. It is to protect vulnerable workers from being paid too little for the work they do, required to work excessive hours or subjected to other forms of unfair treatment (such as being victimised for whistleblowing). The paradigm case of a worker whom the legislation is designed to protect is an employee, defined as an individual who works under a contract of employment. In addition, however, the statutory definition of a “worker” includes in limb (b) a further category of individuals who are not employees. The purpose of including such individuals within the scope of the legislation was clearly elucidated by Mr Recorder Underhill QC giving the judgment of the Employment Appeal Tribunal in *Byrne Bros (Formwork) Ltd v Baird* [2002] ICR 667, para 17(4):

“[T]he policy behind the inclusion of limb (b) ... can only have been to extend the benefits of protection to workers who are in the same need of that type of protection as employees *stricto sensu* - workers, that is, who are viewed as liable, whatever their formal employment status, to be required to work excessive hours (or, in the cases of Part II of the Employment Rights Act 1996 or the National Minimum Wage Act 1998, to suffer unlawful deductions from their earnings or to be paid too little). The reason why employees are thought to need such protection is that they are in a subordinate and dependent position *vis-à-vis* their employers: the purpose of the Regulations is to extend protection to workers who are, substantively and economically, in the same position. Thus the essence of

⁵⁸ Ou seja, “thinking about general goals of labour law, one could find at least three levels in the literature. In the highest (first) level we can refer to abstract values that labour laws aim to protect or promote, such as autonomy, equality, democracy (or ‘voice’), human dignity, social inclusion, distributive justice, or capabilities. Somewhat more specifically (second level), we can point to some broad characteristics of labour markets that explain/justify the need to regulate them, such as inequality of bargaining power, the prevalence of market failures, the commodification of labour, or the existence of obstacles to the realization of human capital. The goal of labour law is then understood (sometimes implicitly) as addressing this problem. Finally, a yet more specific (third) level is focused on the unique position, for example, subordination and dependency. On this view, the general goals of labour law would be minimizing these vulnerabilities and preventing unwanted outcomes resulting from them.” In: DAVIDOV, Guy. **A purposive approach to labour law**. Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 31.

the intended distinction must be between, on the one hand, workers whose degree of dependence is essentially the same as that of employees and, on the other, contractors who have a sufficiently arm's-length and independent position to be treated as being able to look after themselves in the relevant respects."

[...]

See also the illuminating discussion in G Davidov, "A Purposive Approach to Labour Law" (2016), Chapters 3 and 6. It is these features of work relations which give rise to a situation in which such relations cannot safely be left to contractual regulation and are considered to require statutory regulation. This point applies in relation to all the legislative regimes relied on in the present case and no distinction is to be drawn between the interpretation of the relevant provision as it appears in the Working Time Regulations 1998 (which implement the Working Time Directive), the National Minimum Wage Act 1998 and the Employment Rights Act 1996.⁵⁹

No Reino Unido, serviços de transporte são submetidos ao tributo unificado chamado VAT (*value added tax*) na alíquota de 20%. Caso a empresa tenha a receita superior a 85 mil libras, deve registrar-se nas autoridades tributárias e recolher uma alíquota adicional de 20% de seus consumidores. Todavia, a Uber, sustentando ser mera intermediária entre pessoas e empresa de tecnologia (e não de transportes), afirmava ser obrigação do motorista o recolhimento do VAT.⁶⁰ E, além da perda tributária direta pelo não pagamento do VAT pela Uber, sustenta Prassl que os contribuintes igualmente sofrem perda indireta: a rede de segurança social custeada por todos servirá de auxílio aos trabalhadores da Uber, caso necessitem.⁶¹

⁵⁹ REINO UNIDO. Suprema Corte do Reino Unido. **On appeal from: [2018] EWCA Civ 2748.** [2021] UKSC 5. Apelantes: Uber BV e outros. Apelados: Yaseen Aslam e outros. Relator: Lord Leggatt. Londres, 19 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2019-0029-judgment.pdf>. Acesso em 04 jul. de 2021.

⁶⁰ PRASSL, Jeremias. **Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy.** Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 125.

⁶¹ PRASSL, Jeremias. **Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy.** Oxford: Oxford University Press, 2018, p. 127.

Após a decisão da Suprema Corte do Reino Unido, a conta bateu à porta. Possivelmente, há um passivo de mais de 2 bilhões de dólares decorrentes do reenquadramento jurídico dos motoristas como *workers*.⁶² Pende a questão: como a

Uber lidará com a tributação em novo regime desses trabalhadores? Tornar-se-á a plataforma insustentável do ponto de vista econômico?

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Quais seriam as soluções para uma forma de trabalho que, independentemente da sua verdadeira natureza, atualmente cria uma rede de insegurança nos ordenamentos jurídicos baseados na forma de trabalho subordinada e os benefícios decorrentes dessa? A estrutura tradicionalmente voltada ao trabalho formal (*a.k.a.* emprego) encontra incontestáveis entraves de adequação ao trabalho na indústria 4.0, ou seja, com o surgimento da informalidade mais intensa decorrente do trabalho intermediado digitalmente.

A folha de pagamento, no Brasil, é desproporcionalmente onerosa em comparação a países mais desenvolvidos, mas, ao mesmo tempo, seu desmanche instantâneo não é solução saudável. O futuro dos trabalhadores da indústria 4.0 está logo em frente e não há solução em vista. O que acontecerá com essas pessoas em um sistema jurídico voltado ao tempo de serviço para fins de aposentadoria posterior? O que acontecerá em caso de adoecimento grave, considerando-se a necessidade de relação formal de trabalho para gozo de determinados benefícios sociais?

Caso não haja mudanças estruturais drásticas no formato de tributação e de assistência social aos trabalhadores da indústria 4.0, a insegurança social ficará cada vez mais à vista no horizonte jurídico.

Quiçá mudanças na tributação sobre a folha de pagamento, desonerando-a e estabelecendo carga tributária progressiva mais elevada, seja de necessária imposição às empresas que eliminem formas de trabalho consideradas antiquadas.

⁶² ALI, Hamza. Uber's U.K. Court Loss Leaves Behind \$2.1 Billion Tax Question. In: Bloomberg Tax [S.l.], 19 fev. 2021. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/ubers-u-k-court-loss-leaves-behind-2-1-billion-tax-question>. Acesso em: 04 jul. 2021.

Seja qual for a mudança a ser tomada, deve sê-lo feito rapidamente, sob o risco de, caso demorem as alterações jurídico-estruturais, graves penúrias à uma multidão de trabalhadores.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Saulo Nunes de Carvalho; FEITOSA, Raymundo Juliano Rego. Tributação indutora e intervenção econômica como caminho de efetivação da proteção do trabalhador em face da automação. **Revista Argumentum**, Marília/SP, v. 21, n. 3, p. 1001-1023, set.-dez. 2020.

ALI, Hamza. Uber's U.K. Court Loss Leaves Behind \$2.1 Billion Tax Question. *In: Bloomberg Tax [S.l.]*, 19 fev. 2021. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/ubers-u-k-court-loss-leaves-behind-2-1-billion-tax-question>. Acesso em: 04 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 6.003, de 28 de dezembro de 2006**. Regulamenta a arrecadação, a fiscalização e a cobrança da contribuição social do salário-educação, a que se referem o art. 212, § 5º, da Constituição, e as Leis nos 9.424, de 24 de dezembro de 1996, e 9.766, de 18 de dezembro de 1998, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/decreto/D6003.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em 04 jul. 2021.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República, 2006. Acesso em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990**. Dispõe sobre o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8036consol.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 03 jul. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015**. Altera as Leis nº 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Brasília, DF: Presidência da República, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm. Acesso em: 04 jul. 2021.

BRASIL. Portaria SEPRT/ME nº 636, de 13 de janeiro de 2021. Dispõe sobre o reajuste dos valores previstos nos incisos II a VIII do § 1º do art. 11 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019, que trata da aplicação das alíquotas da contribuição previdenciária prevista nos arts. 4º, 5º e 6º da Lei nº 10.887, de 18 de junho de 2004. (Processo nº 10133.100018/2021-91). **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 217, 14 jan. 2021. Disponível em: <https://www.in.gov.br/web/dou/-/portaria-seprt/me-n-636-de-13-de-janeiro-de-2021-298903520>. Acesso em: 03 jul. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 971**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15937>. Acesso em: 03 jul. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

COLLIER, Ruth Berins; DUBAL, Veena; CARTER, Christopher. The Regulation of Labor Platforms: The Politics of the Uber Economy. **The Berkley Roundtable on the International Economy**, Berkley, 2017. Disponível em: <http://brie.berkeley.edu/sites/default/files/reg-of-labor-platforms.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2021.

COMO declarar ganhos com a Uber no Imposto de Renda. *In*: Uber. Brasil, 12 abr. 2021. Disponível em: <https://www.uber.com/pt-BR/blog/informacoes-imposto-renda-motoristas-parceiros-uber/>. Acesso em: 04 jul. 2021.

COSTA NETO, João. Dignidade humana, assistência social e mínimo existencial: a decisão do *Bundesverfassungsgericht* que declarou a inconstitucionalidade do valor do benefício pago aos estrangeiros aspirantes a asilo. **Revista de Direito da Universidade de Brasília**, Brasília, v. 1, n. 01, p. 173-197, jan-jun. 2014.

DAVIDOV, Guy. **A purposive approach to labour law**. Oxford: Oxford University Press, 2018.

DE STEFANO, Valerio. "Negotiating the algorithm": automation, artificial intelligence, and labor protection. **Comparative Labor Law & Policy Journal**, Champaign, Illinois, vol. 41, nº. 1, p. 15-46, 2019.

DE STEFANO, Valerio; ALOISI, Antonio. **European legal framework for digital labour platforms**. Luxemburgo: European Commission, 2018. Disponível em: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUK Ewj2wKWJwtnxAhVVqJUCHfLwADYQFjAGegQIBRAD&url=https%3A%2F%2Fpublications.jrc.ec.europa.eu%2Frepository%2Fbitstream%2FJRC112243%2Fjrc112243_legal_framework_digital_labour_platforms_final.pdf&usg=AOvVaw0hKwaT6Teieia7l9UnMoql. Acesso em: 03 jul. 2021.

DRAY, Guilherme Machado. **O princípio da protecção do trabalhador**. Coimbra: Almedina, 2015.

FINCATO, Denise Pires; WÜNSCH, Guilherme. Subordinação algorítmica: caminho para o direito do trabalho na encruzilhada tecnológica?. **Revista do Tribunal Superior do Trabalho**, São Paulo, SP, v. 86, n. 3, p. 40-56, jul./set. 2020.

GARBUIO, Antonio Marcos; JÚNIOR, Celso Medeiros de Miranda; FERREIRA, Luzivaldo Luiz; CLAZER, Rodrigo da Costa. Falha de governo e tributação da folha de pagamento. *In*: PINHEIRO, Armando Castelar (coord.). **Temas em direito e economia do trabalho**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, p. 17-44.

HEPPLE, Ben. Factors influencing the Making and Transformations of Labour Law in Europe. *In*: DAVIDOV, Guy; LANGILLE, Brian. **The idea of labour law**. Oxford: Oxford University Press, 2013, p. 30-42.

HOWE, Jeff. The rise of crowdsourcing. *In*: **Wired** [S.l., 2006). Disponível em: <https://www.wired.com/2006/06/crowds/>. Acesso em 03 jul. 2021.

LAZZARIN, Sonilde Kugel. **A (in)segurança social em tempos de pandemia: a renda básica universal como possível solução ao precariado e à crescente desigualdade social no Brasil**. Porto Alegre: HS Editora, 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MATSUMOTO, Cristiane Ianagui; PAIVA, Mariana Monte Alegre de. A problemática envolvendo a cobrança das contribuições ao Sistema S pelas próprias entidades. *In: Migalhas*, [S.l.], 17 abr. 2020. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/324857/a-problematica-envolvendo-a-cobranca-das-contribuicoes-ao-sistema-s-pelas-proprias-entidades>. Acesso em: 04 jul. 2021.

PISSARIDES, Cristopher A. Equilibrium in the Labor Market with Search Frictions. **The American Economic Review**, Pittsburgh, vol. 101, n. 04, p. 1092-1105, jun. 2011.

PRASSL, Jeremias. **Humans as a service: the promise and perils of the work in the gig economy**. Oxford: Oxford University Press, 2018.

QUANTO custa uma viagem com o app da Uber?. *In: Uber*. [S.l., 2021]. Disponível em: <https://www.uber.com/global/pt-br/price-estimate/>. Acesso em: 10 jun. 2021.

REINO UNIDO. Suprema Corte do Reino Unido. **On appeal from: [2018] EWCA Civ 2748. [2021] UKSC 5**. Apelantes: Uber BV e outros. Apelados: Yaseen Aslam e outros. Relator: Lord Leggatt. Londres, 19 de fevereiro de 2021. Disponível em: <https://www.supremecourt.uk/cases/docs/uksc-2019-0029-judgment.pdf>. Acesso em 04 jul. de 2021.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal Regional do Trabalho (4ª Região). **Recurso Ordinário nº 0020577-23.2020.5.04.0014**. 6ª Turma. Recorrente: Raimundo Freire Coelho Junior. Recorrido: Uber do Brasil Tecnologia LTDA.. Relatora: Des.ª Maria Cristina Schaan Ferreira, 08 de julho de 2021. Disponível em: <https://www.trt4.jus.br/pesquisas/rest/cache/acordao/pje/nNXEqGufCTV53LOV0TdNAQ?>. Acesso em: 09 jul. 2021.

ROSENBLAT, Alex. **Uberland: how algorithms are rewriting the rules of work**. Oakland: University of California Press, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde. **Revista Brasileira De Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 1, n. 1, p. 171-213, 2007.

SCHERER, Clovis; CASTRO, Jorge Abrahão de. Tributação sobre a folha de pagamento. *In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP, 2018. p. 517-538.

SUPIOT, Alain. **Crítica ao direito do trabalho**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 2016.

TERMOS de uso da Uber. Disponível em: <<https://www.uber.com/legal/pt-br/document/?country=brazil&lang=pt-br&name=general-terms-of-use>>. Acesso em: 03 jul. 2021.

ORGANIZADORES

Denise Lucena Cavalcante

Professora Titular - UFC; Pós-doutorado pela Universidade de Lisboa; Doutora pela PUC/SP; Mestre pela UFC. Procuradora da Fazenda Nacional

Luiz Antonio da Silva Bittencourt

Doutorando em Direito pela PUCRS (2020-2023) (Capes 6) na modalidade de dupla Titulação com Co-tutela com a Universidad de Sevilla, com Bolsa Capes Taxa. Mestre em Direito Privado, pelo programa de pós-graduação strito senso da PucMinas (Capes 06). Aprovado conceito A. Especialista em Derechos Humanos Laborales y Derecho Transnacional del Trabajo, pela Universidade de Castilla-La Mancha, Espanha, 2017-2018.. Graduado em DIREITO pela Faculdade de Direito Conselheiro Lafaiete (2009-2013) e graduação incompleta em Filosofia pela Faculdade Dom Luciano (2007-2008). Parecerista da Revista do Curso de Direito da UNIFOR e Direito em Debate da UNIJUÍ. Advogado. E-mail: luizsofia@yahoo.com.br; CV <http://lattes.cnpq.br/1020223568689987>.

PAULO CALIENDO

Graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. É Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 "Direito Tributário e Análise Econômica do Direito", publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF, do Curso de Direito Tributário, 3ª. edição, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

COLABORADORES

Alan Jece Baltazar

Doutorando na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUC/RS, na área de Fundamentos Constitucionais do Direito Público e do Direito Privado. Mestre em Direito pela Escola Paulista de Direito – EPD. Bacharel em Direito pela PUC/RS. Tabelião de notas e registrador civil. Endereço eletrônico: alanjece@gmail.com. Endereço para acessar CV: <http://lattes.cnpq.br/4530890414949323>.

Andressa de Bittencourt Siqueira

Doutoranda e Mestre no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCRS. Bolsista CAPES/PROEX. Integrante do Grupo de Estudos e Pesquisa em Direitos Fundamentais (GEDF/CNPq) e do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário (GTAX). Advogada. E-mail: andressa.siqueira@edu.pucrs.br. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8239857531740075>.

Augusto Franke Dahinten

Doutorando e Mestre em Direito pela PUCRS. Especialista em Direito Internacional Público e Privado pela UFRGS. Especialista em Direito Ambiental Nacional e Internacional UFRGS. Possui MBA em Direito Empresarial com ênfase em Direito Tributário pelo Instituto de Desenvolvimento Cultural - IDC. Advogado.

Beatriz Lourenço Mendes

Advogada. Doutoranda em Direito na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito e Justiça Social pela Universidade Federal do Rio Grande (FURG). Membro do Grupo de Pesquisa Novas Tecnologias, Processo e Relações de Trabalho (NTPRT). Bolsista CAPES. E-mail: beatrizlmendes@outlook.com.

Bóris Chechi de Assis

Doutorando em Direito na PUCRS. Mestre em Direito e Ciência Jurídica e Pós-Graduado em Ciências Jurídico-Laborais pela Universidade de Lisboa. Advogado. Sócio do escritório Krieg da Fonseca Advogados. E-mail: borisassis@gmail.com.

Bruna Lietz

Mestre em Direitos Fundamentos Constitucionais em Direito Público e Direito Privado pela PUCRS (Conceito CAPES 6). Especialista em Direito do Estado pela UFRGS. Especialista em Direito Público pela UNIASSELVI. Coordenadora do eixo de pesquisa Estudos sino-brasileiros sobre tributação e tecnologia do Grupo de Pesquisas Avançadas em Direito Tributário – GTax. Coordenadora da Revista de Direitos Fundamentais e Tributação – RDFT. Professora. Advogada.

Catharine Black Lipp João

Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, mestre em Direito e especialista em Direito Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público, advogada. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2263906623301856> . Endereço eletrônico: catharinejoao@gmail.com.

Cíntia Teresinha Burhalde Mua

Doutoranda em Direito pela PUCRS. Mestre em Instituições de Direito do Estado (Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2006). Especialista em Direito Ambiental Nacional e Internacional (UFRGS, 2015). Especialista em Direito Processual Civil (PUCRS,1998). Bacharel em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (1995). Juíza de Direito desde 1998. Coordenadora dos Núcleos de Estudos sobre Processo Coletivo (desde 2008) e Neurociência Aplicada ao Direito (desde 2018), ambos na Escola Superior da Magistratura da AJURIS . Docente na Escola Nacional de Formação de Magistrados desde 2014. Docente no Centro de Formação de Pessoas do Tribunal de Justiça do RS desde 2015. Membro do Instituto Brasileiro de Direito Processual -IBDP. Membro do grupo de pesquisa CNPq - Interpretação Constitucional e Direito Administrativo, da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Autora de livros e artigos

jurídicos. <http://lattes.cnpq.br/9922069811486300> ; <https://orcid.org/0000-0002-3478-1840>.

Diego Sena Bello

Doutorando e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul- PUCRS. Pós-Graduado em Direito do Trabalho no Centro Universitário Ritter dos Reis - Uniritter. Graduado em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Pesquisador do Núcleo de Pesquisas CNPQ/PUCRS Relações de Trabalho e Sindicalismo. Advogado. E- mail: dsb.bello@gmail.com.

Gilberto Stürmer

Advogado e parecerista. Conselheiro Seccional da OAB/RS (2013/2015). Membro do Instituto dos Advogados do Rio Grande do Sul (IARGS). Membro da Associação dos Advogados Trabalhistas de Empresas no Rio Grande do Sul (SATERGS). Titular da Cadeira nº 100 da Academia Brasileira de Direito do Trabalho. Titular da Cadeira nº 4 e fundador da Academia Sul-rio-grandense de Direito do Trabalho. Presidente da Academia Sul-Rio-Grandense de Direito do Trabalho (2018/2020). Bacharel em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (1989). Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (2000). Doutor em Direito do Trabalho pela Universidade Federal de Santa Catarina (2005). Pós-doutor em Direito pela Universidade de Sevilla (Espanha) (2014). Coordenador dos Cursos de Pós-Graduação – Especialização em Direito do Trabalho e Direito Processual do Trabalho da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Coordenador do Núcleo de Direito Público e Social da Escola de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Professor Titular de Direito do Trabalho nos cursos de graduação e pós-graduação (especialização, mestrado e doutorado) na mesma escola. Tem, como principais áreas de atuação, o Direito Individual do Trabalho e o Direito Coletivo do Trabalho, e, como principal linha de pesquisa, a Eficácia e Efetividade da Constituição e dos Direitos Fundamentais no Direito do Trabalho. <http://lattes.cnpq.br/2198202518344562>.

E-mail: gsturmer@sturmer.com.br.

Isaac Rodrigues Cunha

Doutorando (2020), Mestre (2017) e Bacharel (2014) em Direito pela Universidade Federal do Ceará - PPGD/UFC. Professor do Centro Universitário Maurício de Nassau – UNINASSAU. Assessor Jurídico no Ministério Público do Estado do Ceará – MPCE. Professor membro da Comissão de Educação Jurídica da Ordem dos Advogados do Brasil - Ceará - CEJ-OAB/CE. *E-mail:* isaac.rodrigues.cunha@gmail.com.

Luiz Antônio da Silva Bittencourt

Doutorando em Direito pela PUCRS (2020-2023) (Capes 6) na modalidade de dupla Titulação com Co-tutela com a Universidad de Sevilla, com Bolsa Capes Taxa. Mestre em Direito Privado, pelo programa de pós-graduação strito senso da PucMinas (Capes 06). Aprovado conceito A. Especialista em Derechos Humanos Laborales y Derecho Transnacional del Trabajo, pela Universidade de Castilla-La Mancha, Espanha, 2017-2018.. Graduado em DIREITO pela Faculdade de Direito Conselheiro Lafaiete (2009-2013) e graduação incompleta em Filosofia pela Faculdade Dom Luciano (2007-2008). Parecerista da Revista do Curso de Direito da UNIFOR e Direito em Debate da UNIJUÍ. Advogado. *E-mail:* luizsofia@yahoo.com.br; CV <http://lattes.cnpq.br/1020223568689987>.

Martina Gaudie Ley Recena

Doutoranda e Mestra em Direito, na linha de pesquisa Direito, Ciência e Tecnologia, na Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS), Especialista em Direito Empresarial pela UniRitter. Advogada. Bolsista CNPq.

Paulo A. Caliendo V. da Silveira

Graduado em Direito pela UFRGS, Mestre em Direito dos Negócios pela Faculdade de Direito da UFRGS. É Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Titular na PUC/RS, onde compõe o corpo permanente do Mestrado e Doutorado, lecionando na Disciplina de Direito Tributário, e de diversos cursos de Pós-Graduação no país. Autor do livro finalista do Prêmio Jabuti 2009 "Direito Tributário e Análise Econômica do Direito", publicado pela editora Elsevier. Conselheiro do CARF, do Curso de Direito Tributário, 3ª. edição, Árbitro da lista brasileira do Mercosul. Advogado.

Pedro Agão Seabra Filter

Advogado. Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Especialista em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS). Graduado em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUCRS).

Roberta Scalzilli

Mestra e Doutoranda em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul- PUCRS, Especialista em Direito Empresarial. Professora em cursos de Pós-graduação Lato Sensu. Julgadora do Tribunal de Ética OAB/RS. Advogada. E-mail: robertascalzilli@gmail.com. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4110110385591421>.

Susana Sbrogio'Galia

Juíza Federal, Mestre e Doutoranda do programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul (PUC/RS), integrante da Turma Nacional de Uniformização (TNU) para o biênio 2020-2022. <http://lattes.cnpq.br/4784102934177155>.

Thiago Dayan

Advogado. Mestre em Direito Constitucional pelo Instituto Brasiliense de Direito Público em Brasília. Doutorando em Direito Tributário pela PUCRS. Conselheiro do CARF da 1ª Seção.

