

A tributação na economia digital

Autor(a): Marcos Nóbrega

Publicado em: 19 de setembro de 2019

Publicação: jota_import

Link JurisTube: <https://juristube.com.br/colunistas/marcos-nobrega/a-tributacao-na-economia-digital>

Fonte original: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital>

Identificador citável:

juristube.com.br/colunistas/marcos-nobrega/a-tributacao-na-economia-digital#ep-cc060e20

Resumo

Como tributar empresas em uma economia em constante mutação e submetida a transformações digitais

Texto integral

A economia digital é tema atual e de grande relevância que desafia Governos, Juristas, operadores do Direito e empresas em várias partes do mundo. É necessário saber, no entanto, quais as transformações que os clientes estão passando e quais os desafios da advocacia tributária, sobretudo se pensarmos que esses profissionais prestam serviços às empresas. É necessário entender como a empresa está se transformando e como o direito irá se posicionar diante de uma economia multiplataforma (two-sided platform) a exemplo de Netflix, Uber ou Airbnb. Em todas essas inovações tecnológicas e empresariais temos brutais tensões jurídicas que precisam ser apreendidas. Mas isso somente será possível se compreendermos os desafios emergentes das empresas, caso contrário regularemos de maneira equivocada e tributaremos de maneira inócua. No modelo de empresa analisado por Coase¹, o tamanho da firma vai depender do custo de transação que ela tem de ir ao mercado e se esse custo for elevado, faz mais sentido realizar suas ações internamente. +JOTA: Assine o JOTA e não deixe de ler nenhum destaque! Com a tecnologia, os custos de transação diminuem, de tal maneira que é muito provável que o tamanho da empresa também se reduza. Assim, se o sistema tributário foi formatado para tributar uma empresa cujo modelo de negócios não existe mais, o que se tributará agora? Muito tem-se falado sobre a pertinência e necessidade de uma reforma tributária constitucional, que unifique a tributação sobre o consumo em um único tributo sobre o valor agregado, de forma similar ao que ocorre nos países pertencentes à OCDE, na forma do IVA (Imposto sobre valor agregado). Entre as propostas mais conhecidas está a do Centro de Cidadania Fiscal – CCIF, encampada na PEC 45, com aprovação recente pela Comissão de Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados. Tal debate ganhou força nos últimos tempos com o advento de novos negócios decorrentes da chamada Economia Digital, ou como preferem alguns, digitalização da economia. Com estes novos negócios, os desafios jurídicos e fiscais se intensificaram aumentando o debate sobre eventual reforma tributária. Fica clara a inadequação do nosso sistema tributário atual e a necessidade de um sistema mais moderno, que abandone a rigidez determinada pela definição de competências por materialidades, para um sistema focado no valor agregado de cada negócio, com créditos financeiros irrestritos, alíquota única e tributação no destino. Materialidades Constitucionais: Comércio, Serviços e Indústria A Constituição de 1988 trouxe uma rígida repartição de competências constitucionais tributárias como

uma das formas de atribuir autonomia aos entes federados, garantindo-lhes receita própria. Assim, do ponto de vista de tributação do consumo, ficaram instituídos o ISS de competência municipal, o ICMS dos Estados e o IPI da União. Além desses, foram instituídos o PIS e a COFINS, exações que incidem sobre o faturamento e, portanto oneram diretamente o consumo, também de competência da União. Já à época da Constituinte de 1988, havia sérias críticas da doutrina especializada a respeito dessa repartição, antevendo-se conflitos de competência entre os entes federados. A realidade demonstrou, já nos primeiros anos da Constituição, uma dificuldade em se enquadrar a economia, dinâmica por natureza, nas três categorias constitucionais. Exemplos disso são as controvérsias sobre a tributação das gráficas (ISS x ICMS), locação de bens móveis (ISS x Não Incidência); franquia (contrato complexo), leasing (ISS x não incidência), industrialização sob encomenda (ISS x ICMS x IPI), Outdoors – veiculação de mídia exterior (ISS x ICMS comunicação), gravação e distribuição de filmes 2 (ISS x ICMS), restaurantes (ISS x ICMS), etc. Diga-se, no entanto, que essas controvérsias se estabeleceram ainda em uma época de economia predominantemente tangível, na qual se identificava de forma muito mais clara as diferenciações entre os referidos conceitos. Com o surgimento da internet e a progressiva intangibilização da economia, os conflitos de competência se acentuaram ainda mais. Inicialmente houve o conflito de competência sobre os provedores de internet (ISS x ICMS comunicação), posteriormente veio a segunda edição de conflitos de competência sobre serviços de anúncios (Publicidade On line), mas dessa vez na modalidade digital reascendendo o discussão entre ISS x ICMS comunicação. Com relação ao SW, a discussão sobre a incidência de ISS ou ICMS sobre o SW de prateleira ganhou novas cores com o SW via download, que antes mesmo de ser definido pela jurisprudência já ganhou um novo capítulo na sua versão em nuvem. Atualmente, se discutem também a competência para tributar serviços de streaming e demais serviços on-line e aplicativos, além de Internet das Coisas. Além de conflitos de competência o atual sistema gera distorções prejudiciais à livre concorrência. Um dos exemplos mais emblemáticos do absurdo a que chegamos é a comparação entre serviços prestados dentro de pacotes de “TV a cabo” com serviços de streaming. Veja que o mesmo filme ou série, se adquirido, por exemplo da NETFLIX teria natureza jurídica de serviços de streaming, sujeito ao ISS (2% 5%), enquanto que se adquirido pela plataforma Globo Play, ou NET NOW, possui natureza de serviços de telecomunicação, sujeito ao ICMS (até 28%). A digitalização da economia e a fluidificação dos conceitos – Da natureza intrínseca à Funcionalidade Extrínseca do objeto contratado. Os últimos anos demonstraram um aumento vertiginoso de ofertas digitais, atualmente observáveis em praticamente qualquer segmento econômico. Importante notar que a digitalização não é restrita às empresas da chamada economia digital. Ao contrário, a digitalização está para muito além de Facebook e Google e demais empresas que já nasceram digitais. Setores tradicionais já são altamente digitalizados. O setor bancário com as fintecs, o agribusiness muito intensivo em IOT, o setor automotivo com seus carros autônomos, a educação com suas plataformas on-line e até a indústria de base com suas linhas de fábrica inteligentes. A verdade é que a transformação digital é hoje uma prioridade na maioria das empresas e provavelmente será um dos mais importantes fatores de competitividade para sua sobrevivência. A digitalização da economia traz uma fluidez muito maior aos conceitos de serviço, comércio e indústria, atribuindo às ofertas uma ideia de funcionalidade extrínseca em detrimento de uma natureza intrínseca ao objeto contratado. Além disso, outras categorias não previstas expressamente nas competências constitucionais ganham relevância, principalmente no que se refere à exploração de Direitos, como Direitos Autorais, Royalties e Licenciamentos. Por funcionalidade extrínseca circunstancial do objeto , queremos nos referir à sua mutabilidade em razão da função desempenhada em determinado

modelo de negócios. Enquanto que na economia tradicional as ofertas, ou o objeto contratado, geralmente possuíam uma natureza intrínseca, que as acompanhava qualquer que fosse o tipo de negócio, nas novas ofertas aos objetos contratados serão atribuídos diferentes características a depender das funções que exerçam naquele negócio específico, diluindo-se na prática negocial a possibilidade de “descobrir” sua natureza intrínseca e imutável. Ou seja, estamos passando pela migração da preponderância da ideia de natureza intrínseca permanente para a ideia de funcionalidade extrínseca circunstancial, ou temporária, do objeto contratado. Vários são os exemplos dessa importante mudança de paradigma. Veja-se por exemplo o que tem ocorrido com uma grande variedade de mercadorias chamadas de “smart”. A ideia tradicional de uma geladeira, por exemplo, na categoria dos tangíveis (mercadoria), cuja função sempre foi de resfriamento, nas suas versões smart ganha várias outras funcionalidades de natureza intangível, relegando o resfriamento, possivelmente, a uma funcionalidade de segunda ordem. Já há geladeiras que são verdadeiros assistentes residenciais. Se comunicam com o supermercado via Internet das Coisas, fazem compras autonomamente para repor determinado produto que é consumido, agendam sua própria revisão, informam a previsão do tempo, eventualmente até sintonizam sua rádio de preferência etc. Essa mutação também pode ser observada com as televisões, celulares, roupas, carros e qualquer produto que ganhe a alcunha de “smart”. Em todos esses casos, o valor agregado do produto possui um componente intangível (sua inteligência) maior que sua função original, tangibilizada no produto como conhecido tradicionalmente. Ou seja, diferentes funções agregadas ao produto fazem diminuir a relevância de seu valor por sua função primária e dificultar a identificação de sua “verdadeira natureza jurídica”, trazendo distorções na tributação. Em ofertas de Software, por exemplo, por vezes pode preponderar sua funcionalidade como finalidade contratual específica, ou servirem como meio para prestação de outros serviços. Ou seja, o mesmo objeto com a mesma finalidade, a depender do modelo de negócios em que esteja inserido pode revestir-se de diferentes características, impossibilitando seu enquadramento apriorístico, a partir da identificação de sua natureza. Muito ilustrativa é a situação dos aplicativos de transporte que é fonte de recente controvérsia no Município de São Paulo. Teriam essas atividades necessariamente a natureza de intermediação de negócios, ou poderiam possuir características de puro licenciamento de SW a depender do modelo de contratação? Considere que determinado aplicativo cobre simplesmente um valor fixo mensal de cada motorista para utilização de sua plataforma, licenciando a este o uso do correspondente SW. Outro concorrente seu pode apostar em outra forma de precificação, preferindo uma cobrança direta do usuário final (passageiro) de acordo com valor da corrida, remunerando o motorista por um percentual de sua receita. Nesses dois exemplos temos a utilidade (transporte) e as mesmas partes envolvidas (aplicativo, motorista, passageiro). Porém, a simples alteração da precificação da oferta e estrutura contratual já são suficientes para cambiar as características do negócio, podendo fazer preponderar no primeiro o simples licenciamento e no segundo o efetivo serviço de intermediação. Outra categoria distintiva poderia ser o pagamento em dinheiro pelo usuário diretamente ao motorista (funcionalidade presente em alguns aplicativos). Há quem sustente que essa pode ser a circunstância fundamental para diferenciação entre serviço de transporte e intermediação de negócios. Ou seja, a “natureza jurídica intrínseca” ao objeto contratado cede espaço à sua funcionalidade extrínseca (pois depende da função exercida no modelo de negócios, e não de si mesma). Essa diferença, no município de São Paulo por exemplo, gera uma variação de alíquota de 2,9% (licenciamento) para 5% (intermediação), ou seja, inevitável fonte de mais controvérsia e contencioso. Não é admissível que um sistema tributário racional atribua uma diferente tributação para duas atividades iguais, que tenham como única diferença sua forma de

precificação ou modelagem negocial. Outro fenômeno interessante é chamada servificação de mercadorias. Alguns produtos, como pneus, celulares e outros, são negociados na forma de um pagamento mensal pelo direito ao seu uso. O mesmo poderia acontecer com sapatos, roupas e qualquer outra mercadoria onde se possa prever seu prazo de consumo ou obsolescência e se possibilite a troca do produto a partir de determinado prazo de carência. Nestes casos o consumidor não adquire o produto em si, mas sim o direito de usá-lo enquanto suas funcionalidades estiverem atuais, ou não tenha se deteriorado a ponto de comprometer o uso. Estaríamos neste caso, diante de um contrato de serviços, cessão de direito de uso, aquisição mercadorias? Essa discrepância, além de controvérsias fiscais, gera externalidades negativas que afetam a competitividade. Ofertas similares poderão obter vantagem competitiva não por sua eficiência e qualidade, mas por uma distorção do sistema tributário. O mesmo fenômeno se verifica nas ofertas de IOT. Qual a natureza jurídica de IOT? Essa é mais uma pergunta sem resposta apriorística ³. Possíveis são os enquadramentos de ofertas de IOT tanto como mercadorias, serviços de telecom ou ainda como serviços sujeitos ao ISS, a depender do tipo de negócio em que estiver inserido. Veja-se a respeito o interessante exemplo oferecido por Schourei ⁴ e Guilherme Galdino: “ Sob a perspectiva do Direito Tributário brasileiro, tomando-se como base os exemplos da Chamada de Emergência Inteligente e das roupas inteligentes, surge a dificuldade de se encaixarem transações em torno de objetos inteligentes como meras mercadorias, prestações de serviços ou prestações de serviços de comunicação. (...) A depender do objeto ou das funções por ele exercidas, todavia, a resposta acima pode não ser tão óbvia. Pelo fato de objetos inteligentes não só transmitirem dados, mas também verem as informações captadas ou recebidas tratadas por outras máquinas, potencializando as suas funções específicas ou tomando para si outras atribuições, pode ser que a empresa vendedora também esteja prestando um serviço. Desse modo, surge o problema de verificar se há uma ou mais obrigações. Como em uma relação contratual pode haver mais de uma obrigação, divisíveis, ainda que com uma única contraprestação (dinheiro), é possível constatar dois fatos geradores distintos. Caso se chegue a essa conclusão, aparece o entrave em se alocar o valor pago para cada obrigação. (...) Desse modo fica claro que a divisão efetuada pelo legislador complementar foi no sentido de atribuir para cada obrigação a regra do tudo ou nada. Ou bem estamos diante de um fornecimento de uma mercadoria com prestação de serviços ou de prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação, sujeito ao ICMS, ou de uma prestação de serviço de qualquer natureza (ainda que envolvendo um produto), sujeita ao ISS. Assim, cabe ao aplicador do direito verificar no caso concreto e definir em qual campo de incidência ela se encontra, se no ICMS ou se no ISS. O raciocínio cartesiano acima proposto enfrenta obstáculo, entretanto, quando se encontram relações jurídicas complexas, envolvendo mais de um contrato, posto que coligados.” A digitalização da economia traz um forte ingrediente de complexidade ao enquadramento da realidade negocial aos conceitos constitucionais e assim uma grande potencialização de conflitos de competência, tornando um cenário que já era caótico ainda pior. Isso porque a digitalização da economia diminui ainda mais as fronteiras entre serviços, mercadorias e indústria, aumentando significativamente a insegurança jurídica na tributação sobre o consumo dentro do modelo vigente. Por isso uma tributação ideal sobre o consumo deve se pautar pela uniformização da alíquota, créditos financeiros irrestritos e incidência no destino. Em uma possível reforma tributária isso precisa ser levado (e muito!) em consideração, sob pena de reformarmos tudo para mudarmos quase nada. Eis o grande desafio do tributários, políticos, empresários e Governo.

----- 1 ■ COASE, Ronald. The Nature of Firm. Disponível no endereço eletrônico: <http://www3.nccu.edu.tw/~jsfeng/CPEC11.pdf>, 1937. 2 ■ CARPINETI, Ana

Carolina et al. O ISS sobre a produção, gravação e distribuição de filmes. JOTA. Disponível no endereço eletrônico: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-sobre-a-producao-gravacao-e-distribuicao-de-filmes-31012019> . Acesso em 21/05/2019. 3 ■ O Decreto n 9.854/2019 em seu artigo 2 conceitua IOT como “ a infraestrutura que integra a prestação de serviços de valor adicionado com capacidades de conexão física ou virtual de coisas com dispositivos baseados em tecnologias da informação e comunicação existentes e nas suas evoluções, com interoperabilidade. 4 ■ Schoueri, Luiz Eduardo. Tributação da Economia Digital. In FARIA, Renato et ali. Tributação da Economia Digital - Desafios No Brasil, Experiência Internacional e Novas Perspectivas. Editora Saraiva, São Paulo, 2018, página 253.

Como citar este documento

As citações abaixo seguem os padrões ABNT NBR 6023:2018, APA 7ª edição, Chicago Author-Date (17ª ed.) e BibTeX (LaTeX). Copie o formato exigido pelo periódico ou gerenciador bibliográfico (Zotero, Mendeley, EndNote).

ABNT (NBR 6023:2018)

NÓBREGA, Marcos. A tributação na economia digital. jota_import, 19 set. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital>. Acesso via: JurisTube — Acervo Digital de Direito. Disponível em: <https://juristube.com.br/colunistas/marcos-nobrega/a-tributacao-na-economia-digital>. Acesso em: 26 ago. 2026.

APA 7ª edição

Nóbrega, M. (2019, September 19). A tributação na economia digital. *jota_import*. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital>

Chicago Author-Date (17ª ed.)

NÓBREGA, Marcos. 2019. "A tributação na economia digital." *jota_import*, September 19. <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital>

BibTeX

```
@article{marcos-n-brega-a-tributa-o-na-economia-digital-2019,  
author = {Nóbrega, Marcos},  
title = {A tributação na economia digital},  
journal = {jota_import},  
year = {2019},  
url = {https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-tributacao-na-economia-digital},  
urldate = {2019-09-19}  
}
```



Licença de Uso — CC BY-NC-SA 4.0

Este conteúdo está licenciado sob a licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-Compartilhalgal 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0). O uso para fins acadêmicos e educacionais é permitido, desde que citada a fonte original (JurisTube) conforme as normas técnicas indicadas neste documento.

Termos completos:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/deed.pt-br>

JurisTube — Acervo Digital de Direito
<https://juristube.com.br/colunistas/marcos-nobrega/a-tributacao-na-economia-digital>
PDF gerado em 2026-08-26 21:06 UTC