

A DINÂMICA ENTRE O DIREITO E O PROCESSO TRIBUTANTE: A LÓGICA DOS TRIBUTOS MODERNOS E SUA FACE DIANTE DAS NOVAS MODALIDADES DE EMPREGO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO

THE DYNAMICS BETWEEN THE LAW AND THE TAX PROCESS: THE LOGIC OF MODERN TAXES AND ITS FACE IN THE NEW TYPES OF EMPLOYMENT TO THE TAX SYSTEM

Paulo Rogério Venâncio dos Santos¹

RESUMO: O presente trabalho tem por objetivo avaliar a dinâmica do Direito e Tributário em face das novas perspectivas do seu processo tributante. Verifica-se nos dias atuais uma mudança nas estruturas de como tributar diante dos novos modelos agregados da economia. Uma síntese clara enfrentada hoje pela esfera tributante, está na dinâmica em cadeia dos novos elementos da tecnologia, que tornou um desafio muito forte ao sistema de tributação. O que se observa em suma é uma nova engenharia tributante dentro de novos aspectos econômicos, dentro de seu dinamismo para que seja efetuada sua arrecadação, dentro da sistemática tributária qualificando-as dentro de suas características em tributos modernos em face a sua tributação pelos entes políticos competentes. Utiliza-se o método indutivo, onde preliminarmente foram feitas pesquisas bibliográficas e documentais, especialmente no que converge para o tema em questão.

Palavras-Chave: Direito Tributário. Processo Tributante. Estruturas. Engenharia tributante. Características dos Tributos modernos.

492

ABSTRACT: The present work aims to evaluate the Dynamics of tax law in the face of the new perspectives of its tax process. Nowadays, there is a change in the structures of how to tax in the face of new aggregate models of the economy. A clear synthesis faced today by the tax sphere is the dynamic chain of new elements of technology that has become a very strong challenge to the tax system. What is observed in short is a new tax engineering within new economic aspects, within its dynamism so that its collection is carried out within their characteristics in modern taxes in the face of their in modern taxes in the face of their taxation by political entities competent The inductive method is used, where preliminary bibliographic and documentary research were carried out, especially in what converges to the topic in question.

Keywords: Tax Law. Taxation process. Structures. Tax Engineering. Characteristics of modern taxes.

1 INTRODUÇÃO

O Artigo em questão tem a pretensão de buscar os elementos em cadeia na nova forma de bitributação sistêmica.

A ideia-chave pretende responder o seguinte dilema na atualidade. ” A nova engenharia

¹Pós-graduado em direito e processo tributário EPD-Escola Paulista de Direito.

tributante: como tributar os novos aspectos econômicos dentro de uma dinâmica em cadeia?”

Responder estas e outras perguntas pertinentes e conectadas ao sistema não é uma tarefa fácil, muito menos uma resposta simplista pode nos ajudar a compreender a dinâmica de todo o Direito em todo o Processo Tributário envolvido na sistemática de tributação;

Pois operacionaliza-se sempre o dinamismo da progressão econômica, que aliada aos efeitos convergentes da economia dão uma nova roupagem ao Pacto Federativo Tributário.

2 DESENVOLVIMENTO

Para respondermos essas e outras questões sobre o que empreendermos na esfera tributante pátria é importante termos previamente conhecimentos de como a forma atual de tributação funciona e como os elos antes garantísticos desta forma tributante estão perdendo espaço em face dos novos modelos tributantes. Toda a dinâmica da estrutura tributante está em rota de colidência com as novas formas de recepção dos tributos modernos basta um olhar mais atento para verificarmos os eventos em cadeia dos e-commerces, dos B2B e dos B2C e ainda como tributar elementos que transitam integralmente nos meios eletrônicos e outras plataformas digitais como os regimes de finanças, dos investimentos, das mercadorias e ainda da prestação de serviço que se perfaz num ambiente que extrapolam o seu ambiente físico

2.8 DINAMISMO versus TRIBUTAÇÃO INOVADORA

Todo esse dinamismo repostado no tópico anterior sobre as mudanças que a base de cálculo ao excluir-se da forma originária de cobrança e/ou ainda permitir a recuperação de determinado crédito a ser colocado à sua disposição, nos permite defrontar com a possibilidade de uma “mesoforma”(forma meio de auferimento do crédito tributário) ou seja há uma tendência em que se parte da base de cálculo de várias espécies tributárias, que vinculadas a cadeia produtiva tenha um caráter tributável na involução arrecadatória.

É importante pôr em destaque que o imbróglio jurígeno tributário criado a partir da chamada *tese do século* que é a exclusão da base de cálculo da PIS/COFINS e a consequente recuperação deste crédito tributário, tem permitido a criação das denominadas *teses-filhotes* de outras espécies tributárias no âmbito do ICMS e outros. (JOTA, 2021).

Essa dinâmica não é mero fruto de casuismo doutrinário ou jurisprudencial, e sim de um ponto de dilação científica entre a inovação tributante dentro do seu próprio dinamismo, que foi apresenta na forma de um tema que vinha se arrastando pelos tribunais há muito

tempo, assevera alguns tributaristas renomados, dentre eles Brigagão e outros. (AZEVEDO, 2012).

Toda a carga dogmática-instrumental sobre o tema foi levada à exaustão jurígena para que hoje os tribunais superiores pudessem criar o escopo de discussão, e conseqüentemente levar a matéria para o âmbito da Repercussão Geral, permitindo a singularidade e a capilaridade desta efetivação no cenário pátrio. Segundo (JOTA, 2021) os informativos em destaque são;

[...] “O Supremo Tribunal Federal- STF, decidiu nesta quinta-feira 13/05, que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, vale a partir de 15 de Março de 2017, data do julgamento do mérito da questão. Os Ministros optaram por uma modulação “pra frente”, sem efeitos retroativos e apenas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data do julgamento de 2017 estão ressalvadas.

Os Ministros também definiram que o ICMS a ser retirado das bases de contribuições é aquele destacado em nota fiscal”

Disponívelem:<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/STFfinaliza-ICMS-no-PIS-COFINS-e-define-que-decisao-vale-a-partir-de201713052021> Acesso em: 05 de Março de 2022 html.

Em linhas gerais percebe-se que o Tributo e suas espécies em sentido lato sensu, tem seus liames constitucionalizado de forma a atender uma gradação de valores socioeconômicos, ora um sentido mais fiscal ora um sentido mais extrafiscal, nestes casos houve uma maior prestação de contas à sociedade destinatária da norma, do que um interesse em traduzir caracteres mais ampliados de generalidades, em detrimento das restritas atividades em outras, o que em si apontam para uma dinâmica tributante institucionalizada lastreada em aspectos econômicos em sociedade.

2.9 ASPECTOS SOCIOECONÔMICOS DO TRIBUTO

Qualquer área do conhecimento humano por mais abstraída que seja da realidade social, ou até mesmo de outra área do conhecimento, ainda assim guarda relação mais ou menos tangencial quando interconectada com outra área do saber. Nesse espelhamento podemos afirmar que Direito e Economia guardam aplicações diretas, quando espraiadas em um mesmo denominador comum.

2.10 ASPECTOS TECNOLÓGICOS NA ESFERA TRIBUTANTE

O emprego da tecnologia como dito anteriormente, nos remonta a movimentação do eixo da produção, que em finalidade ultimada recebe o emprego de novas tecnologias para sua superação econômica produtiva. É nesse diapasão que as novas tecnologias digitais trouxeram

para a tributação desafios que até então, não se concebia *a priori* numa esfera física de ação da produção *in locus* contemporaneamente. Na economia digital ou economia 4.0 não temos mais limitação espacial, algo que os tributaristas do século passado não precisavam se debruçar, mas que hodiernamente tem grandes impactos na forma de tributação e nos limites arrecadatários.

Nas palavras de (DIAS, Junior. 2019 p. s/n) sobre os fatos econômicos na tributação;

[...] A Tributação de fatos econômicos por um Estado soberano exige um elemento de conexão, ou seja um link que estabeleça uma relação suficientemente sólida que permita a exigência de um tributo por um Estado em face de determinada pessoa Física ou Jurídica.

A doutrina ensina que o poder de tributar pode se basear na vertente pessoal (baseada na nacionalidade) como ocorre nos Estados Unidos e nas Filipinas, ou ainda na vertente territorial. Na acepção mais tradicional do chamado princípio da territorialidade, as leis tributárias só seriam aplicáveis aos fatos ocorridos no território do respectivo Estado, independentemente de outros fatores, como nacionalidade, domicílio ou residência do sujeito passivo (...).

DIAS JUNIOR, Antonio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital: Propostas Doutrinárias OCDE e o Panorama Brasileiro. RDTI atual. n°6 (2019):IBDT-Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Revista Direito Tributário Internacional. atual. e-ISSN 2595-7155).

A expositiva de DIAS JUNIOR (2019), nos reforça o contexto da economia digital onde se aplica o tributo com as premissas da territorialidade, nacionalidade e a relação jurídica tributante, guardando por assim dizer estrita relação com o Estado (ente político soberano) para recolhimento efetivo de determinado tributo. Um conceito simples de imaginar e de se reaver. Ocorre que a tecnologia esprou o campo de ação dos fatos geradores espaciais do tributo, alocando-os em plataformas digitais por exemplo, podemos citar a velha lógica da hipótese de incidência em um gradiente físico, está desaparecendo dia-a-dia. neste aspecto se conjuga necessária uma lógica estatal tributável dentro de seus mecanismos normativos, efeitos mais inovadores evoluindo para uma maior receptividade a tributação em cenários eminentemente digitais, ou em palavras singelas num gradiente para o além do contingente espacial/temporal do tributo. Basta olharmos para o sistema de e-commerce Brasileiro, que segundo as palavras de (LOTUFO, 2020) assim ressignificar esse papel das plataformas de tributação real para o digital;

[...] Realizar vendas a distância não é novidade no mercado. Mas, se tem uma coisa que o e-Commerce revolucionou foi o volume de vendas que esta modalidade pode alcançar. E isso criou um desafio jurídico: a tributação das operações e-commerce.

O desafio existe em dois sentidos:

1- Sob o aspecto institucional, pois o Estado precisou adaptar a estrutura tributária para essa modalidade;

2 - No aspecto mercadológico, já que os lojistas passaram a lidar com outros desafios tributários.

(LOTUFO, Larissa. Tributação no E-Commerce: O que preciso saber. E-COMMERCE Brasil. 02/12/2020.

Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/tributacao-no-e-commerce-o-que-preciso-saber/>

Acesso em: 10 de março de 2022. html

O E-commerce, ou na acepção prática da terminologia denominado de *comércio eletrônico* se avolumou nos últimos anos, dando a entender que as formas de transações comerciais antes elencadas a partir do contexto geográfico próximo, hodiernamente se espalhou para um conteúdo disruptivo e digital, abstraindo a concepção lógica de um tributo meramente físico e endo espacial.

Isso fatalmente nos leva a compreensão de como as formas no modelo antigo de tributar, se inovou, não esperou o nível de acompanhamento do Estado Territorial(aqui entenda-se os entes políticos competentes e componentes da Federação), criarem previamente uma sistemática para esse regime de tributação, o que se observou foi um desafio gigantesco por parte do estado, que culminou no esforço da EC- Emenda Constitucional 87/2015 que por via de regra ajustou o modelo anterior ao modelo vigente de cobrança, apesar de deixar lacunado alguns pontos, sobre tópicos mais importantes tais como destinatários, responsável tributário, e ainda quem de fato serão os entes competentes de sujeição ativa para recolhimento do tributo devido e no caso de haver divisão seja de origem e do destino final, quais ajustes devem acompanhar os respectivos fatos geradores em seus sistemas internos e fazendários para a melhor tradução da receita auferida ou demandada juridicamente. Outro ponto interventivo na tributação via espaço de emprego da tecnologia nos é descrito por (BARROS, 2018) no espectro do B2B-Business To Business.

[...] Entretanto no mundo B2B (e também para piorar um pouco) devemos lembrar que além do comércio B2B possuir com a possibilidade de trabalhar com diferentes tabelas de preços, as quais podem variar de acordo com o volume de compras, descontos diferenciados. a tributação no B2B também ocorre de maneira diferente: As vendas B2B possuem o componente de cálculo de imposto que considera desde o produto que está sendo vendido, o Estado de origem e destino, o tipo de venda e de cliente (transformação, revenda, consumo). Por exemplo: No varejo é possível vender um tênis por R\$100,00 em todo o Brasil. Como a empresa vendeu para um consumidor final, pessoa física, sua tributação calculada não gera variação. Mas, se a venda for realizada para uma outra empresa, pessoa jurídica, um produto que seja vendido de São Paulo para Minas Gerais pode custar R\$115,00.

Se for vendido para outro Estado, o valor será diferente. Ou seja, a origem e destino da mercadoria mudam o valor final do produto, além das condições fiscais da venda em si.

(BARROS, Fernando. Quem está tirando vantagem do atual Modelo Tributário no

mundo B2B? E COMMERCE Brasil, 2018.

Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/tributacao-vantagem-modelo-b2b/> Acesso em: 10 março de 2022.

A clara inviabilidade na forma aritmética de progressão simples, entorpece o sistema tributante e marginaliza o contribuinte ou destinatário final do produto ora transacionável, gerando distorções imprecisas e ultrapassadas do ponto de vista arrecadatório e fazendário.

Observe um exemplo aqui. Um órgão regulador do sistema bancário em face das tecnologias empregadas as *fintechs*, os denominados bancos digitais e o gradiente corporativista entre este e os denominados bancos tradicionais. A relação de Estado através de um órgão regulador entre eles;

Na última terça-feira (13) o Presidente da FEBRABAN- (Federação brasileira dos Bancos) Isaac Sidney, se reuniu com o ministro Paulo Guedes, para apresentar uma reivindicação do setor: Isonomia tributária das empresas do setor financeiro. De acordo com o setor, as Fintechs possuem incentivos tributários, ou seja, pagam menos impostos que as grandes instituições financeiras. 'Bancos tradicionais almejam o fim dos incentivos tributários, para as Fintechs no Brasil' CSLL da fintechs é 5% menor do que a dos bancos tradicionais". Caso as reivindicações sejam atendidas na reforma tributária, as Fintechs devem pagar mais imposto" (...).

(Org). CONTA CORRENTE, julho de 2021. Bancos tradicionais pedem que as Fintechs paguem mais impostos.

Disponível em: <https://conta-corrente.com/receita-federal/bsncos-tradicionais-pedem-que-fintechs-paguem-mais-impostos>. Acesso em 10 de março de 2022 html.

A proposta acima resguardadas os juízos de valores a eles pertinentes, se deve ou não ser tributável e se o aumento da alíquota é justo ou não, o que se pretende de forma conveniente neste trabalho é demonstrar a necessidade da tributação em acompanhar os rumos da tecnologia, pois verifica-se sempre em qualquer contexto, quando se agrega valor econômico na relação tributária via tecnologia, esse deslocamento gera ganhos financeiros a uns em detrimento a outros, se esvaziando em conteúdo material por não oportunizar novas características, que somente no pró-futuro terão seu caráter jurígeno tributário submetido ao seu devido escrutínio legal tempestivamente. Urge então a necessidade de então trabalhar sobre as características dos tributos modernos.

2.II CARACTERÍSTICAS DOS TRIBUTOS MODERNOS

A Economia digital possibilitou então um novo prisma nas relações tributárias, caminha-se então para um momento de novas acepções no modelo tributário a fim de ser capaz de se efetivar equanimemente frente às características dos tributos modernos.

A indagação central é como caracterizar os tributos modernos em face do atual sistema tributário? O emprego das novas modalidades a forma processual atende esse desiderato? Como efetuar e calibrá-lo a fim de que o dinamismo digital possa ser tributado de uma forma equânime? A lógica da tributação permanente resolveria esse dilema?

Todas essas indagantes só é possível respondê-las fazendo uma ampla conexão entre o sistema tributante atual dentro dos seus aspectos principais de relação jurígena tributária em cotejamento com a dinâmica da relação econômica tributária, para ao fim elencamos que proposta(s) em face da tributação digital seria a mais apropriada e conectada e coesa tributável mente.

Para tanto precisamos definir em quais bases estruturais pendulares (base de cálculo, alíquotas, fatos geradores) os noviços tributos podem ser alcançados adequadamente. É preciso uma atenção redobrada para compilar as estruturas plataformas da economia digital e conceituá-las adequadamente para empreendermos tal gradiente em assertividade tributária.

Na indústria 4.0 por exemplo, temos uma conexão real dessa ideia. para efeito de uma melhor compreensão sobre essa assertividade tributária e seu empreendimento jurídico, é prioritário determos um pouco mais nos conceitos prévios para entendermos ao fim o contexto de sua aplicação mais efetiva na realidade. Segundo (SESI, 2020) Indústria 4.0 assim se define:” *A Indústria 4.0 é um conceito que reporta a automação industrial e a integração de diferentes tecnologias, como inteligência artificial, robótica, internet das coisas e computação em nuvens com o objetivo de promover a digitalização das atividades industriais monitorando os processos e aumentando a produtividade* (SESI. 2020 p. s/n).

Compreendido os preceitos sobre indústria 4.0, é possível notar que toda a estrutura industrial está pautada nos mecanismos de processos de insumos da produção, com a intermediação de um elo tecnológico como valor agregado ocasionado a transformação em um produto final, seja ele um bem, ou um serviço, ou uma mercadoria. Na lógica tributária “anterior” e, (atual) ainda é totalmente físico esses aspectos, os valores envolvidos na produção final e o ponto de convergência para se estrutura as bases tributárias, como fato gerador, base de cálculo, obrigação tributária, bastava que se fizesse uma contabilidade de custos, ou mais específica uma contabilidade industrial, para conhecer os meandros dessa cobrança e seu possível recolhimento aos cofres fazendários estatais.

Já na indústria 4.0 os meandros estão basicamente se estruturando a partir de plataformas digitais, seja por viabilidade técnica, ou até mesmo por processamento altamente tecnológicos, que não permite particularizar os insumos *in processando* e consequentemente

sua valoração tributável, nos níveis de discussão atual se pensa em tributação aos robôs, na verdade trata-se em suma de introjetar no ambiente imersivo da robótica seu gradiente tributável.

Outro ponto está na *IoT* (Internet das Coisas), mas afinal o que é *IoT*, Segundo (PINHEIRO NETO, 2018) essa conceituação está bem fundamenta nos seguintes elementos;

Trata-se de uma revolução tecnológica já em curso conhecida como Internet das Coisas (*Internet Of Things*) em inglês “*IoT*” cujo propósito é desenvolver mecanismos de transmissão de informações entre equipamentos utilizados no dia a dia para a criação de uma rede ampla de dados capaz de antecipar e atender de modo eficiente as mais variadas necessidades humanas enfrentadas no cotidiano. São objetos capazes de detectar (através de sensores), transmitir informações e atuar sem a presença constante de intervenção humana.

(Org) PINHEIRO NETO. Desafios na tributação da Internet das Coisas. Imprensa, 2018

Fica claro, ou ao menos mais conveniente que a lógica circundante é: Como se estruturar e tributar tais tecnologias, identificando-as a partir de sua natureza em suas atividades conectadas ao viés robótico; e como operacionalizar um fundamento tributário capaz de elementarmente definir as propriedades reais de sua funcionalidades, tendo como objeto aparelhos semiautônomos, e quais características tributárias dentro de um gradiente próximo de verificação podem alcançá-los como figuras, de bens, serviços e/ ou mercadoria e quais as bases deste sistema de tributação, será sobre, o patrimônio, sobre a renda, ou sobre o consumo. Mas urge um outro problema como definir tecnicamente tal elemento em (bem, produto ou serviço), pois nas esferas de plataformas os insumos teoricamente se perfaz num campo de digitalização, onde tais gradientes estão pouco delineados para uma efetiva caracterização tributária, onde as indisponibilidades das bases estruturantes de um tributo apresenta-se como um desafio intenso. pois por força normativa constitucional temos que caracterizá-los previamente. Essas e outras nuances impactam no dirigismo do Estado em como oportunizar e operacionalizar tais elementos dentro de sua regularidade fiscal.

Outro ponto está na tecnologia Blockchain, primeiro vamos conceitualizá-la para depois emprendermos o viés tributante por trás da lógica desta tecnologia.

O termo do inglês blockchain em tradução livre significa “cadeia de blocos” que faz parte de um sistema de registro coletivo. Trata-se de uma espécie de banco de dados que foi inicialmente desenvolvido para armazenar todas as informações sobre as transações relacionadas com criptomoedas.

(ENAP, - Escola Nacional de Administração Pública. 2020 *et al*: Transformação Digital. Brasília DF 2020 p. s/n).

Esse parece ser um daqueles momentos onde a tecnologia pode, ‘*pasmem a redundância*’, salvar a tecnologia empregada; pois na clara observância sobre como tributar essa tecnologia, seja em diversos bancos de dados ou até mesmo em outras formas compartimentadas e compartilháveis ao grande público necessário. Observa-se ainda a seguinte constatação, que a solução deste emprego passa primariamente por uma centralidade de banco de dados abertos e restritos conforme demanda legal, que ao mesmo tempo certifica e decodifica naturalmente, permitindo deste modo um grau de rastreabilidade, sempre tendo como partícipe a tecnologia em gradientes elevados de codificabilidade tributante.

Outro ponto positivo é que o desafio de implementar tal empreitada nos sistemas internos de tributação, requer antes de mais nada um *modelo* que permita que tal realização se torne operacionalizável, tanto para os fiscos (*fazendas públicas*) envolvidas, tanto para os destinatários finais ou seja os (*contribuintes*) desse emprego tecnológico aplicado. Em síntese a tecnologia Blockchain é mais um desafio tributário para o nosso contexto atual.

Outro ponto é destacar positivamente o denominado *Business Intelligence Governance*, ou em terminologias mais apropriadas: O sistema de governança inteligente nos negócios econômicos, financeiros e patrimoniais que geram receita até mesmo quando tributados. Nesta linha de tirocínio, segue o doutrinador (AMARAL, Gilberto Luiz, 2021):

“Os Tributos-Impostos, Taxas e Contribuições, só podem ser cobrados se ocorrem fatos econômicos-financeiros e patrimoniais que os alinhem e os definem como objeto tributável”

Vamos agora contextualizar dentro da lógica mercadológica outro fenômeno igualmente importante é destacável o BI-(*Business Intelligence*) nas palavras do (INSTITUTO GARTNER, 2019 p. s/n),

“(…) O melhor do *Business Intelligence*, ou inteligência de mercado, em português trata-se de aplicações, infraestrutura e ferramentas que permitem acessar e analisar informações, visando a melhora e tomada de decisões “(…)

Partindo da principiologia de que negócios geram negócios, o brocardo utilizado se empregado adequadamente à tributação, podemos até denominá-los de inteligência fiscal (*Tax Intelligence*) ou seja empregaremos toda uma infraestrutura de suporte tecnológico visando o melhor ganho econômico da tributação para toda a sociedade, para que tenha o menor impacto tributário e consiga ao mesmo tempo auferir o melhor ganho nas atividades vinculadas diretamente ao recolhimento tributável.

No próximo tópico faremos uma análise mais efetiva e detalhada dessas denominações no contexto atual.

2.12 DINÂMICA TRIBUTÁRIA EM CADEIA

Atendidas as preceituações conceituais da possibilidade-necessidade de se tributar numa esfera tecnológica, nos é pertinente conhecermos outros atores que impactam nessa decisão sejam eles (*globais ou nacionais*), passaremos então a conhecer as *estruturas destes agentes*, e como implementá-los dentro de uma regularidade jurídica uniforme do ponto de vista concorrencial e regulatório e conseqüentemente tributária, viés advindo das duas premissas anteriores. Por exemplo não basta visualizar a questão da dinâmica em cadeia de produtos e serviços em níveis de escalabilidade econômica ampla, apenas sobre o viés meramente tributante, é preciso para caracterizá-lo do ponto de vista estratégico, é preciso entender e identificar o modelo de negócio, ou seja cada negócio não é *mainstream*, tendo portanto cada um sua especificidade própria, e é preciso entender os desafios regulatórios e concorrenciais dentro da lógica produtiva que insere as plataformas digitais neste contexto hiperdinâmico tributário. Um pequeno excerto desta demonstração nos é referenciado por (ÉPOCA, 2020 p. s/n);

[...] Lucro ou Prejuízo. A última linha da Demonstração de Resultados do Exercício (DRE) das empresas traz um dos números mais repercutidos entre analistas de mercado, quando as companhias abertas divulgam seu desempenho a cada fim de trimestre. Ela calibra projeções de curto ou médio prazo para as operações, e é um indicador da saúde financeira do negócio. Para algumas empresas, entretanto, a lógica é outra. Algumas companhias avaliadas em Milhões (ou Bilhões) de dólares nunca reportaram lucro. A lista está cheia de nomes conhecidos: Uber, a gigante de compartilhamento WeWork, a Tesla, que já ficou alguns trimestres no azul, mas não um ano fiscal inteiro- situação parecida à de serviços de Streaming de música-Spotify. O microBlog Twitter registrou a primeira sequência de quatro trimestres de lucro em outubro do ano passado, mais de uma década depois de criado [...].Disponível em:
<https://www.google.com/amp/s/epocanegocios.globo.com/amp/Empresa/noticia/2019/09/de-uber-nubank-empresas-que-valem-bilhoes-mas-nunca-registraram-lucro-html>. Acesso em: 07 de março de 2022.

Qual a importância disso para o cenário da tributação? Essa resposta carece de uma análise mínima, para tal é conveniente destacarmos que é importante termos uma antevisão, a essa nova modelagem de negócios, eles não são meramente rentáveis a partir de sua criação ou concepção, nestes casos eles vão agregando valor até que chega um momento conhecido no jargão financeiro como de “pico de IPO” que lhes oferecem lucratividade. É importante colocarmos em destaque essa sigla sua importância para o mercado e para os negócios para então, passarmos a etapa seguinte. Nas palavras de (BTG PACTUAL, 2021)

” *Sigla para Initial Public Offering, O significado de IPO pode ser traduzido como oferta pública inicial. Trata-se de um procedimento por meio do qual uma empresa passa a ter as suas ações*

negociadas na bolsa de valores. Esse processo também é conhecido como abertura de capital “ Disponível em:<https://www.btgpactualdigital.com/blog/bolsa-de-valores/ipo-oferta-publica-inicial-o-que-e-etapas-e-como-investir/amp?cmpid=co4>. Acesso em 22 de maio de 2022.

Do ponto de vista tributário tal importância se reveste de tal asserção, pois possibilita tratar as propriedades básicas de uma tributação, lastreada neste portfólio de serviços, que pode nos direcionar para o denominada *Hipótese de incidência tributária*, que consolidava sua *base de cálculo específica* que avaliaria a plataforma digital, estimando seus ganhos reais, e fosse aplicando seus respectivos *atos geradores* em progressividade de *alíquotas* até a estabilização desta no cenário institucional de mercado. Uma análise preliminar possível de tributação. Neste caso eliminaríamos dois vieses indesejáveis. O *primeiro*: a tributação em sua base de cálculo, seria em progressão, o que permitiria ganhos em escala para a ordem tributária real. O *Segundo*: para o próprio negócio em si, que operando em baixo nível de crescimento veria a tributação não mais como elemento negativo ao negócio, mas ressignificado a ponto de gradualmente “(até uma alíquota máxima de progressão)”, que paralelamente estaria atendida a uma visão estratégica de *Estado-fiscal* que traria em última análise um desenvolvimento econômico em macroescala. Os óbices encontrados flutuam entre os que defendem uma tributação com maior grau de leveza ao empreendedor de plataformas digitais e oscila entre os que também entendem essa medida um ponto inexato e procição ao descalabro tributário. é importante ponderar os dois pensamentos para extrairmos o melhor gradiente tributável ou seja uma análise *pro-fisco* e uma análise *pró-contribuinte* resultando, portanto numa análise mais efetiva dos dois lados da sujeição tributária constitucionalizada. Prever nem sempre é uma tarefa fácil, instrumentalizar cenários futurísticos também não é ponto convergente entre os tributaristas, todavia guarnece a ideia em ambos que hoje as plataformas digitais precisam de um modelo efetivo de tributação específica e orientada.

Segundo (FGV, 2021, p. s/n) assinala a seguinte expositiva deste segmento;

(...) *as plataformas digitais, hoje operam com gigantescos desafios concorrenciais e regulatórios, tais agentes econômicos trabalham em mercados múltiplos onde utilizam os meios digitais a partir da capilarização de mercado*”. Neste diapasão reafirmam que os serviços de plataformas tensionam elementos estruturais e conjunturais pouco entendidos no universo tributário, que são à capilarização, coleta e comercialização de dados. Vejamos o excerto abaixo que melhor prioriza essa ideia; (...) *“Exponencializar a capilarização ‘ ganhos com economia de escala’ coletam e comercializam dados e ainda funcionam como Digital Service Tax (...)*. (FGV, 2021 p. s/n). A estrutura de mercado está se alterando, basta um olhar mais atento para ver que os modelos

de negócios meramente fundados na localização espacial e geográfica hodiernamente não tem tanta relevância assim em termos tributantes, guarnecendo o conceito preliminar de que as transações digitais eliminaram as distâncias e aproximam as pessoas. observemos um ponto em comum entre empresas brasileiras que operam em mercados abertos, neste caso no Mercosul - Mercado do Cone Sul;

[...] As empresas que possuem um número elevado de NCMs significa Nomenclatura comum do Mercosul e trata-se de um código de oito dígitos estabelecido pelo governo Brasileiro para identificar a natureza das mercadorias), em seu catálogo, geralmente acima de 30, são obrigadas a procurar sistemas de gestão que façam uma blindagem contra problemas fiscais e tributários, enquanto nossos concorrentes em outros países procuram sistemas que agilizem e melhorem seus processos.

A ineficiência brasileira nesta área acaba criando barreiras de entrada e inovação para o sistema de gestão.

Para se ter uma ideia, já existe um ecossistema à parte, coberto por empresas locais, para automatização dos pagamentos de guia do nosso governo, tal a dificuldade para gerenciar e controlar os tributos.

Vivemos às custas das adequações fiscais enquanto outros países se preocupam com inovação e vendas.

Para ilustrar bem essa problemática, nós realizamos a implantação de E-Commerce B2B no Brasil, América latina e Estados Unidos. Nossos clientes brasileiros têm em média 5.000 produtos em seu catálogo. Geralmente levamos de 6 meses a 1 ano para implantar um portal de vendas no Brasil justamente para ligarmos toda a plataforma adequadamente como o ERP de nosso cliente para que seu preço, partindo de centros de distribuição espalhados pelo Brasil possa ser feito com exatidão mediante política fiscal e tributária vigente. 80% do nosso tempo de nosso cliente é focado em resolver isso.

Há 2 anos, implantamos o mesmo projeto nos EUA em apenas Três meses, pois eles queriam implantar diversas melhorias e várias atividades muito específicas de seu negócio, como proteção de preço, visualização individual de catálogo, entre outros; mas nada relacionado a área fiscal ou tributária.

Implantamos o projeto e depois de uma semana no ar, o cliente lembrou que havíamos esquecido de configurar os impostos. Em questão de 5 minutos configuramos o VAX (Imposto local Americano) e assunto resolvido.

(BARROS, Fernando: Quem está tirando vantagem do atual modelo tributário no mundo B2B? E commerce Brasil: muito mais que Ecommerce, 2018).

Disponível em: <https://.ecommercebrasil.com.br/artigos/tributacao-vantagem-modelo-b2b/> Acesso em: 07 de março de 2022.

Num sentido técnico-jurídico o estado brasileiro deve instrumentalizar em seu Ordenamento jurídico um modelo tributante que consiga acompanhar os implementos tecnológicos de inovação e conhecimento vinculado ao empreendedorismo digital, seja ele platafórmico ou não para que sua sistemática seja elemento agregador e não desagregados do próprio sistema econômico nacional e conseqüentemente tributário.

2.14 ASPECTOS FORMAIS E MATERIAIS DESTES NOVIÇOS TRIBUTOS

Nesta esteira de ressignificações e projeção pró-futuro, nos é importante colocarmos em destaque esses novos elos da cadeia processual tributária, que acompanha nossos tributos

pós- Constituição de 1988, ou seja a reflexão sobre eles. Um olhar mais atento vai verificar que adentrou em nosso ordenamento jurídico tributário espécies já conhecidas, mas de natureza nova em nosso sistema tributário pátrio.

Vamos individualizar em dois esquemas, no esquema 1, verificaremos as fases objetivas materiais e processuais dos tributos já consolidados em nosso sistema após CRFB/1988, e no esquema 2, verificaremos as etapas e as fases pelos quais ainda se fazem necessárias para incursão destes novos tributos em nosso sistema, a observação mais eficaz vem dos processos traduzidos pela nova economia, a Economia Digital.

O grande ponto de convergência entre as formas tributáveis das contribuições esparsas da constituição é a do acréscimo das contribuições, ensejando caso necessidade-possibilidade existirem fatos que gradualize como emergente seu aumento tributável das referidas e hipotéticas “*Outras Contribuições*” que serão criadas tempestivamente de acordo com a demanda por recursos nas fontes de custeio. Outrossim, faremos alguns apontamentos jurisprudenciais, sobre os novos modelos tributários, com destaque e enfoque na *Tributação dos Robôs*, a tese-mãe de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/Cofins e os dois Teses-filhotes, inclusão do ISS na base de cálculo da Pis/Cofins e a própria PIS/Cofins dentro de sua própria base de cálculo.

Vejamos atentamente os entendimentos jurisprudenciais sobre o tema;

RE 574706- Repercussão Geral.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

[...] Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu, em parte, os embargos de Declaração, para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar após 15.3.2017, Data em que Julgado o RE n] 574.706 e fixada a tese com Repercussão Geral. “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins [...]

Observemos nesta decisão a criação de uma elementaridade do ponto de vista tributário, que via conhecimento doutrinário-jurisprudencial que foi se aperfeiçoando até ganhar sua forma mais incisiva, ou seja sua *Ratio Decidendi* “*Que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência da Pis/Cofins* (STF, 2021); Essa ficou conhecida como a Tese-mãe;

Outro caminho de criação tributária que se vislumbra, Segundo (JOTA, 2021) está nas chamadas teses-filhotes é uma *Obiter Dictum*, pois em suma cresceu a denominadas teses-filhotes, “*inclusão do ISS na base de cálculo PIS/Cofins*”. Passaremos agora a verificar via jurisprudencial o conteúdo desta tese e obviamente efetivar o conceito preliminar, a extensão e a amplitude desta *tese-filhote* no cenário do sistema tributário pátrio.

RE 592616/RS- Rio Grande do Sul.

REPERCUSSÃO GERAL no Recurso Extraordinário.

Ementa. DIREITO TRIBUTÁRIO. ISS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/COFINS. Conceito de faturamento. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

Decisão.

Decisão: O Tribunal reconheceu a existência de Repercussão Geral da questão Constitucional suscitada, vencido o Ministro Joaquim Barbosa; Ministro Menezes de Direito (Relator).

TEMA. 118- Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS/COFINS. (...).

Observemos que num primeiro momento houve exclusão da base de cálculo do ICMS da PIS/COFINS, agora neste entendimento há a inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins. *Em síntese quando estamos falando de inclusão na base de cálculo do tributo, portanto exclusão de sua pertinência como elemento de fato gerador e conseqüentemente desobrigação tributária.* (grifos nossos). Entrementes a isso se configura uma mudança de comportamento dos sujeitos passivos e ativos da relação tributária, embora tenha sido estes posicionamentos uma ratio decidendi do STF, os impactos e as querelantes que essas bases de cálculo excluídas detiveram, dinamizará o entendimento jurídico-jurisprudencial de que um novo modelo de pensar tributário está em pleno vigor em nossa sistemática de tributação.

2.15. REFLEXOS NA CIDADANIA

Não é possível falarmos de Direito tributário sem vinculação com a cidadania, e muito menos em seu distanciamento do processo tributante, pois a interlocução desta última impacta razoavelmente na consecução desta primeira análise. Observe que o processo tributante ao ser inserto no contexto da cidadania efetiva reflete o próprio signo ou a gênese da mudança dentro da realidade funcional do referido tributo, no entanto com uma profundidade e uma visão ampliada deste fenômeno nos leva a percepção de um reflexo transbordante quando dentro do próprio instrumento vinculatorio da sociedade, que é a Constituição de 1988 emendada, permite essa expansão em seu conteúdo internalizado..

Vejamos essa constatação, nas palavras de (D'ANDREA; SILVA, 2013 p 39): “ *O ponto de partida para o estudo da legislação tributária tem ancoragem na Constituição Federal de 1988, isso é todo e qualquer esforço de compreensão de normas e dos seus comandos insertos desse sistema representa verdadeira medida para a correta interpretação e aplicação de leis infraconstitucionais voltadas à tributação, absolutamente servis ao comando maior*”

A construção jurídica doutrinária-jurisprudencial nos ensinará qual caminho

seguir no sentido da realização de um processo tributário moderno e atualizado.

CONCLUSÃO

O presente trabalho partiu de um esforço de compreender a dinâmica entre o Direito Material Tributário e o Direito Processual Tributário, sob o prisma da realidade Constitucional.

Entremeados pela possibilidade-necessidade de novas modalidades, ou seja subespécies tributárias, avançamos no sentido de como empregar instrumentais a essas possíveis novas figura tributantes, advindos dos pressupostos e los tecnológicos empregados em nossa economia e conseqüentemente nos sistemas internos e externos de tributação vigentes. E a ainda a redefinição de quais pontos nesta cadeia de tributação devem servir de elementos para um conhecimento mais assertivo como propriedade ontológica para o mundo das ideias tributárias.

Para tal asserção-situacional efetuamos um grande *in passant* sobre o Direito Tributário Constitucional e o Processo Tributante Constitucional, com as novas modalidades em cadeia e inferimos que deve haver um cotejamento entre ambos para realização dos plexos e inserções nesta seara. No limite nuclear deste contexto situacional Brasileiro e Global foram discutidas e apresentadas na exploração deste presente trabalho, para então evidenciar de que forma sinalagmática sua inserção em novas e possíveis propriedades com subespécies tributárias pudessem ser implementadas no sistema material e processual tributário atual. O gradiente trabalhado procurou também revisitar os elementos atuais que compõem a estrutura tributária pátria, dentro seu sistema constitucional e infraconstitucional tributário.

Por fim elucidamos as características e as propriedades mais peculiares dos elementos tributáveis em cadeia dentro de seus vínculos inerentes de produtividade e efetividade, para que caso haja intenção constitucional haja uma inserção de uma *Tax Intelligence* na relação fisco- contribuinte, onde é possível manejar essas propriedades com maior eficácia e a plena inserção dos objetos empregados e seus instrumentais em nosso Sistema Constitucional de Tributação.

REFERÊNCIAS

BARROS, Fernando; Quem está tirando vantagem do atual modelo tributário no mundo B2B: ECOMMERCE Brasil... Brasília: Cnj, 2018. 1 p.

. BORGES, 2015 *et al* GOLDSCHMIDT (1961). **Revista do Tribunal Regional do Trabalho- TRT da 1ª Região**. São Paulo: TRT, 2015. 101.

. D'ANDREA, Roque Sergio; SILVA, Ribeiro da. *et al* *Apud* (BRECHÓ, 2010 p 82) **Introdução ao Direito Constitucional: Com ênfase na pessoa Jurídica**. INTERSABERES. Curitiba, 2013 p 195

. EBRADI (Org). *et al* MELO, José Eduardo Soares. 2015 **Direito Processual Tributário Brasileiro: Administrativo e Judicial**. 11ª edição. DIALÉTICA. São Paulo. 2020 p 27-29.

ENAP (Org) Escola Nacional de Administração Pública. **Transformação Digital**. ed. ENAP. Brasília- DF, 2020 p 1-25)

LOTUFO, Larissa. **TRIBUTAÇÃO NO E COMMERCE: O que preciso saber**. EcommerceBrasil. 02/12/2020.

MENDES, Raquel de Lima. (2015 p 153) *et al* *ibidem*. Revista do Tribunal Regional do Trabalho- TRT da 1ª Região. **Os Novos Rumos da Justiça do Trabalho e do Processo Civil de 2015: A Uniformização Burocrática e o Engessamento do Judiciário; CPC, veneno ou antídoto para o processo do Trabalho**. Revista do TRT. Janeiro/ Junho, Brasília-DF, 2016 p 153

. ROCHA, Roberval- **Direito Tributário**. 3ª edição. Revista e atualizada. ed. JUSPODIVM Salvador- Bahia., 2016 p 52-250

. Revista do Tribunal Regional do Trabalho- TRT da 1ª Região. *et al*): **NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL: e sua aplicação no processo do trabalho**. 56ª edição. São Paulo. Julho/dezembro, 2015 p 101

. SABBAG, Eduardo. **Manual do Direito Tributário. et al** (SOUZA, 1975; CARVALHO, 2000) 1ª edição. editora: Saraiva. São Paulo, 2014 p 34

TAKANO, Caio. Augusto. **Iniciação à Advocacia Tributária: Tema 01. Processo e Procedimento Administrativo-I- OAB-ESA**, São Paulo. EBRADI, 2020 p 10-35