IV ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FABIANO PIRES CASTAGNA

Copyright © 2021 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU – São Paulo
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR – Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade – UNIMAR/FEPODI – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara – ESDHC – Minas Gerais
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho – Ceará
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS – Sergipe
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR – São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes – UNB – Distrito Federal
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo
Comunicação:
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB – Paraíba
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC – Santa Catarina
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Prof. Dr. José Barroso Filho – ENAJUM
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Eventos:
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec – Minas Gerais
Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC – Paraná
Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS – Mato Grosso do Sul

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UMICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Fabiano Pires Castagna; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-414-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo, desenvolvimento, sustentabilidade e smart cities.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. IV Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

IV ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Prefaciamos os artigos científicos apresentados no Grupo de Trabalho DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO, pelos quais ficamos responsáveis pela coordenação por ocasião do IV Encontro Virtual do CONPEDI.

A exemplo dos Encontros Virtuais anteriores, o Direito Financeiro e o Tributário permanecem com grande relevância e destaque no cenário jurídico e da produção científica nacionais, fato este comprovado pela qualidade dos doze artigos apresentados na tarde do dia 12 de novembro de 2021. Organizados em três grandes eixos temáticos pelos coordenadores do Grupo de Trabalho, a saber, Eixo 1 (Direito Financeiro), Eixo 2 (processo judicial ou administrativo tributário) e Eixo 3 (sistemas de tributação), apresentaram temáticas de alta densidade e pertinência, sobretudo dado o contexto econômico em que se encontra o País, que procura ainda se reerguer da recessão causada pela pandemia e para a qual a tributação, bem como a aplicação dos recursos públicos, detêm fundamental importância, podendo auxiliar na recuperação ou aprofundar ainda mais a crise pela qual passa o Brasil.

O primeiro dos eixos, direcionado para o Direito Financeiro, tratou de questões como a importância do conceito de "produto da arrecadação" para os entes federados quando se trata de repasses intergovernamentais, capaz de gerar controvérsias quanto às desonerações tributárias decorrentes da competência tributária de um ente político em detrimento dos demais; o tratamento tributário dos fundos de investimento em precatórios, visivelmente diferenciado e menos oneroso, tributando-se os contribuintes de forma regressiva; o reconhecimento de que as moedas virtuais (criptomoedas) são parte da inovação tecnológica mas também devem trazer consigo consequências tributárias, em que pese a ausência de legislação complementar regulamentadora específica; ainda, a possibilidade da aplicação de medidas com o propósito de incremento da eficiência fiscal, quais sejam, a divulgação de informações do contribuinte, acompanhada ou não da comunicação de indícios de irregularidade, e a criação de um programa de conformidade tributária.

No segundo Eixo percorreu-se temáticas voltadas para os processos judicial e administrativo tributários, notadamente com preocupações para a morosidade dos litígios decorrentes dos processos de execução fiscal. Os artigos abordaram assuntos como a possibilidade de hibridização da execução fiscal com o julgamento da ADI 5881, em que se questionou a constitucionalidade do instituto da averbação pré-executória em sede de executivos fiscais

federais, por meio da alteração da Lei 10.522/2002 provocada com a promulgação da Lei 13.606/2018; a proposta de procedimento especial para as ações de repetição de indébito, dada a lentidão e ineficácia no cumprimento das decisões nestes processos, mesmo quando favoráveis ao contribuinte, que se consubstanciaria na cumprimento provisório de sentença contra a Fazenda Pública, na tutela provisória autorizando a compensação tributária e na dação de prazos mais enxutos para esse processo; o automatismo prejudicial aos contribuintes na adoção, sem maiores critérios, do Simples Nacional que, em muitos casos, não é a melhor escolha para os casos concretos; a aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva nas execuções fiscais, precisamente na interpretação do artigo 40 da Lei 6.830/1980, a fim de que o Judiciário possa determinar, caso o exequente não solicite por iniciativa própria, em caso de ausência de capacidade contributiva do executado, a suspensão da execução fiscal pelo prazo de 1 (um) ano, e após o transcurso do prazo, seja realizado o envio dos autos para que o próprio exequente analise a viabilidade da execução; por fim, neste segundo Eixo, tratou-se da transação tributária como alternativa à solução de conflitos entre o contribuinte e a Administração Tributária, visando a diminuição de processos executivos fiscais, com destaque para aspectos centrais da Lei 13.988/2020.

O último e não menos importante dos Eixos, dedicado aos denominados sistemas de tributação, versou sobre conteúdos atuais e específicos na tributação nacional e internacional. Apresentou-se artigo em que se repercutiu as consequências da declaração de inconstitucionalidade da Taxa Minerária do Estado do Pará diante da ADI 4786, que resultará na perda de expressivas somas de recursos públicos, inviabilizando procedimentos fiscalizatórios naquele estado; outro trabalho científico analisou o chamado planejamento tributário agressivo e as recomendações da ação 12 do relatório BEPS/OCDE, bem como a MP 685/2015, que buscou regulamentar, sem sucesso, a obrigatoriedade de declaração dos planejamentos tributários; por fim, discutiu-se a utilização do Robotax como meio eficiente para o Fisco e os contribuintes, visando a arrecadação de quantias legalmente previstas, desde que não exceda determinações e limites legais, desempenhando tarefas em busca uma tributação menos onerosa, menos complexa para o Fisco e também para o contribuinte.

De tudo que foi escrito e apresentado durante o Grupo de Trabalho em Direito Tributário e Financeiro do IV Encontro Virtual do CONPEDI, é notável perceber que os temas destacaram-se pela originalidade e pela preocupação quanto ao enfrentamento dos problemas atuais e cotidianos vividos pela sociedade brasileira não somente quanto à constituição, cobrança e fiscalização dos tributos, mas quanto à prestação administrativa e jurisdicional de soluções eficazes quando há litígio, bem como a importância crescente de fenômenos contemporâneos que afetam as finanças públicas e a tributação, casos do planejamento agressivo e da tributação das criptomoedas.

Os organizadores desta obra registram o cumprimento cordial aos autores que se debruçaram em temáticas cruciais para a sociedade brasileira, tendo sido aprovados em um rigoroso processo de seleção, apresentando-nos tão profícuos debates que se desenvolveram neste Grupo de Trabalho.

Deixamos, ainda, nosso agradecimento especial à Diretoria do CONPEDI, em nome do Professor Orides Mezzaroba, pela confiança depositada nos nomes deste trio de coorganizadores para a condução presencial dos trabalhos do GT.

Honra-nos a oportunidade de contribuir ao conhecido sucesso e qualidade dos eventos pelo CONPEDI; contando, desta feita, com a ansiedade acadêmica e pessoal de reencontrar os colegas presencialmente nos eventos que de descortinam no próximo ano.

Deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (FUMEC)

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa (UNICPA)

Prof. Dr. Fabiano Pires Castagna (UNIVALI)

TRIBUTAÇÃO E A ERA DIGITAL: INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL A SERVIÇO DA TRIBUTAÇÃO, DA DEFESA DOS CONTRIBUINTES, E DA COMPOSIÇÃO DE CONFLITOS

TAXATION AND THE DIGITAL ERA: ARTIFICIAL INTELLIGENCE IN THE SERVICE OF TAXATION, THE DEFENSE OF TAXPAYERS, AND THE COMPOSITION OF CONFLICTS

Henrique Silva de Oliveira [1]
Adrielle De Cirqueira da Silva

Resumo

Novos serviços e produtos digitais trazem desafios óbvios ao Direito. A tecnologia desenvolvida pelos humanos para solucionar problemas dos humanos, em meados do século passado, vem conduzindo um avanço exponencial da economia digital. Paradigmas são rapidamente quebrados, fazendo com que as relações sociais e jurídicas se tornem mais complexas. Este trabalho sinaliza a necessidade de adaptação do sistema tributário brasileiro, a partir de revisão bibliográfica de autores comprometidos em estudar os impactos do avanço da Inteligência Artificial. Assume o "Robotax" como uma realidade da fiscalização, mas propõe reflexões sobre os limites da interação entre robôs, em meio aos conflitos justributários.

Palavras-chave: Inteligência artificial, Robotax, Software, Direito tributário digital

Abstract/Resumen/Résumé

New digital services and products bring obvious challenges to the Law. Technological innovation, created by humans to solve human problems, in the middle of the last century, has been driving an exponential advance in the digital economy. Paradigms are quickly broken, which makes social and legal relationships even more complex. This work indicates the need to adapt Brazilian tax system, based on a literature review on authors studying the impacts of the advancement of Artificial Intelligence. It assumes "Robotax" as a reality of inspection, but proposes reflections on the limits of interaction between robots, in the midst of tax conflicts.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Artificial intelligence, Robotax,, Software, Digital tax law

[1] Mestre em Direito Público e doutorando (Universidade Federal da Bahia). Professor Universitário e Advogado. Salvador - Bahia - Brasil. prof.hsoliveira@gmail.com.

1 INTRODUÇÃO

A Internet é um dos pontos chave da globalização. A chegada de novos serviços e produtos disponíveis nas operações digitais trouxe constantes desafios aos intérpretes e aplicadores do Direito, relacionados com a tributação de novos conteúdos digitais.

A inovação tecnológica (nanotecnologia, inteligência artificial, big data, internet das coisas, criptomoedas etc.), criada pelos humanos para resolver problemas, em meados do século passado, vem conduzindo um avanço exponencial da economia digital, quebrando paradigmas tradicionais, fazendo com que as relações sociais e jurídicas se tornam mais complexas.

Nos dias atuais, com o incremento da capacidade de processamento e de armazenamento dos computadores, e sobretudo com o advento da internet e do volume de informações que podem ser processadas e reunidas, possibilitou que a Inteligência Artificial (IA) não residisse apenas nas obras de ficção, estando presente no cotidiano das sociedades contemporâneas.

Em razão dessa transformação, a economia que dominava o mercado no passado, vem dando espaço para uma economia mais moderna, o que tem gerado reflexos evidentes na sociedade em diversas áreas. Pois bem, os modelos de tributação tradicionais e obsoletos também foram impactados pelo avanço da IA, impondo novos desafios Estados e Municípios.

Embora os algoritmos de IA tenham uma grande capacidade de processar dados, ainda não conseguem replicar boa parte das habilidades intelectuais humanas, os trabalhos de alta complexidade jurídica, ainda são pouco afetados, contudo os trabalhos que utilizam modelos binários já estão sendo decifrados pelas máquinas.

Essa transformação, na administração pública, utiliza-se de diversas formas de IA, com foco no desenvolvimento eficaz do monitoramento na arrecadação de tributos, por meio de dados, na execução de atos de fiscalização com a participação do próprio contribuinte na instituição da obrigação fiscal. Esse agente fiscal de IA, denominado de Robotax, é um robô capaz de executar tarefas de administração tributária com extrema precisão e eficiência.

Os contribuintes, por sua vez, fazem cada vez mais intensa utilização de IA como meio de defesa contra a “sanha arrecadatória” do Estado, construindo e elaborando sofisticados “robôs” desde a gestão tributária até a confecção de razões defensivas e acompanhamentos processuais.

Eis que os Tribunais, por seu turno, com intensivos investimentos (como o Projeto Victor, do STF) completam esse ciclo de "robotização" da relação justributária, e dos conflitos que dela derivam.

Será que caminhamos para uma desumanização das relações justributárias? Quais são os verdadeiros limites desse pós-humanismo cibernético, na seara do Direito Tributário e do Direito Tributário? Longe de responder a essas perguntas, o presente artigo propõe-se a sinalizar questões, a partir do desenvolvimento de temas em torno do Direito Tributário e do Direito Processual Tributário.

2 INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E TRIBUTAÇÃO

A tecnologia transformou o cotidiano da sociedade contemporânea com impactos que possibilitaram mudanças relevantes no cenário não só tecnológico, como também, no cenário jurídico-fiscal. Ainda "ontem" a nossa tecnologia era modesta, possibilitando apenas uma comunicação mais ágil que a de uma correspondência escrita. Celulares comuns, com uma tecnologia rasa, eram meios para realizar telefonemas, emitir mensagens via SMS, e, mais à frente, efetuar conexões Bluetooth.

Hoje, pouco mais de uma década, vivemos um cenário totalmente diferente. A tecnologia trouxe possibilidades de uma comunicação mais rápida e eficaz, com os smartfones, contendo sistemas operacionais como IOS e Android, que permitem uso de aplicativos para mídias sociais como "WhatsApp", "Telegram", e também uma infinidade de funcionalidades como transmissão e chamadas online de voz e vídeo. Escritórios inteiros cabem em um aparelho de poucos centímetros quadrados.

Chama a atenção o fato de que essas mudanças ocorreram de forma muito rápida, transformando a realidade da sociedade e das organizações de forma significativa. Vemos então, a velocidade no surgimento de novos insumos e serviços, modificando, também, a nossa percepção de tempo (CASTRO JÚNIOR, 2013).

Com o surgimento de novas tecnologias, as organizações públicas e privadas, puderam criar ambientes virtuais que proporcionam aos contribuintes acesso a informações, de forma mais segura, ágil e cada vez mais eficaz. A Inteligência Artificial (IA)[1] tem se destacado, dentre as diversas tecnologias.

[1] Feigenbaum (1981) define IA como a parte da ciência da computação voltada para o desenvolvimento de sistemas de computadores inteligentes, isto é, sistemas que exibem

O Ordenamento Jurídico Brasileiro é composto de dúvidas e desafios, sobretudo, diante do cenário fiscal, onde as normas elaboradas ainda são de uma economia tradicional. Nessa realidade, temos um sistema rígido de repartição de competências tributárias entre as esferas federativas, ressignificando os conceitos de serviços e mercadorias, que ainda geram muitas dúvidas referentes a qualificação dos bens digitais na esfera jurídico-tributária, na busca de solucionar o que se chama de "guerra fiscal" entre Estados e Municípios trazendo a segurança jurídica, através da (IA).

NETO, AFONSO, FUCK (2019, p. 150) afirmam que "A revolução digital deve ser acompanhada também de revolução tributária, isto é, do desenvolvimento de uma tecnologia tributária capaz de alcançar manifestações de riqueza antes irrelevantes e agora em ascensão, sem prejuízo de aperfeiçoarem-se também os meios e procedimentos de aplicação das leis tributárias em vigor".

Podemos dizer que o sistema tributário já vem adaptando-se às mudanças dos novos tempos. É oportuno dizer que o Poder Público viu no avanço tecnológico, grandes possibilidades de tributar os bens e serviços digitais, trazendo para suas bases arrecadatórias um aumento significativo, ao mesmo tempo, em que as despesas do estado se crescem.

As mudanças nas relações sociais e econômicas requer uma tributação diferente e outras formas de cobrança, pois os sistemas de (IA) trazem o fornecimento de processos aprimorados, provendo elementos que estabelecem a garantia de um novo produto para tributação.

A Inteligência Artificial fornece processos para que estes objetivos sejam não só atingidos, mas aprimorados, provendo elementos que, proporcione a garantia do processo e produto para a tributação.

---

características, as quais associa-se com a inteligência no comportamento humano, por exemplo compreensão da linguagem, aprendizado, raciocínio, resolução de problemas, etc.

3 A TRIBUTAÇÃO DO *STREAMING* SOBRE A DISPONIBILIZAÇÃO DE CONTEÚDOS

Streaming[2] é uma cessão temporária do direito de uso de obras audiovisuais aos assinantes, por meio de assinatura, no qual os usuários poderão usufruir desse conteúdo dentro de limites impostos através de licença concedida, ou enquanto o conteúdo estiver disponível.

Parte inicial com as mudanças sociais ocorridas diante do avanço tecnológico, principalmente no âmbito do consumo, é possível inferir que as plataformas de stream estão ganhando cada vez mais relevância, faturando cada vez mais e assumindo importância no âmbito econômico. Consequentemente, esses reflexos tecnológicos, no âmbito jurídico, precisam ser deliberados.

O STJ[3] assim definiu o gênero *streaming* e suas subespécies:

> "Streaming é a tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados. O streaming é gênero que se subdivide em várias espécies, dentre as quais estão o simulcasting e o webcasting. Enquanto na primeira espécie há transmissão simultânea de determinado conteúdo por meio de canais de comunicação diferentes, na segunda, o conteúdo oferecido pelo provedor é transmitido pela internet, existindo a possibilidade ou não de intervenção do usuário na ordem de execução".

Com o aumento da utilização do streaming, houve a necessidade de regularização do regime tributário aplicável à atividade pelo sistema Fiscal brasileiro, sobretudo na tributação sobre o consumo como o ISS[4] (conforme Lei Complementar n. 157/2016) e ICMS[5] (Lei nº 12.485/2011).

Mediante Lei Complementar nº 157/2016, entende-se que atividade de Streaming deve ser tributada pelo ISS, por entender que este serviço, segundo a mais recente orientação jurisprudencial do STF, está previsto no rol dos serviços tributáveis pelo imposto municipal (ISS). É entendimento do STF conforme a RE nº 784.439/DF, foi fixada a seguinte tese:

---

[2] Streaming (ou fluxo de mídia) é uma forma de distribuir informação multimídia numa rede através de pacotes. Ela é frequentemente utilizada para distribuir conteúdo multimídia através da Internet. Em streaming, as informações da mídia não são usualmente arquivadas pelo usuário que está recebendo a stream [...] é constantemente reproduzida à medida que chega [...]. Isso permite que um usuário reproduza mídia protegida por direitos autorais na Internet sem a violação dos direitos, similar ao rádio ou televisão aberta (AUSTERBERRY, 2004, p. 321).

[3] REsp n. 1.559.264/RJ, rel. min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção, DJe 15.02.2017.

[4] Lei Complementar n. 157/2016, que altera a Lei Complementar nº 116/2003 para, dentre outras razões, adicionar novos itens à lista dos serviços tributáveis pelo ISS. Em virtude da Lei Complementar n. 157/2016, a atividade de streaming passou a constar expressamente no item 1.09 da lista de serviços.

[5] Descrito no Art 32, da Lei nº 12.485 de 12 de setembro de 2011, trata da Distribuição de Conteúdo pelas Prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, sujeito ao ICMS.

> é taxativa a lista de serviços sujeitos ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

A Súmula 334 do STJ enuncia:

> O serviço prestado pelos provedores de acesso à Internet cuida, portanto, de mero serviço de valor adicionado, uma vez que o prestador se utiliza da rede de telecomunicações, não estando, assim, sob a alça da competência tributária dos estados.(...) nos termos do artigo 110 do Código Tributário Nacional, não podem os Estados ou o Distrito Federal alterar a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de prestação de serviços de conexão à Internet, (...) deve ser afastada a aplicação do ICMS pela inexistência na espécie do fato imponível.

Assim, frente aos julgados recentes do STF sobre a abrangência do conceito de serviços para tributação pelo ISS, a atividade de streaming passa a ser taxada segundo a previsão da Lei Complementar n. 157/2016, a qual acrescentou o item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei Complementar n. 116/2003, onde o streaming passou a ser serviço tributável pelo ISS, por se tratar de serviço de "valor adicionado", no entendimento da jurisprudência do STJ, o que afasta qualquer possibilidade de cobrança do ICMS, uma vez que se entendeu, no julgamento do RE nº 651.703 PR:

> Não há como interpretar a regra de competência do ISSQN de maneira a conduzir a resultado tão restritivo, uma vez que tanto a Constituição quanto a Lei Complementar nº 116/2003 englobar todas as complexas relações econômicas atualmente existentes no mercado, com a manifesta intenção de impedir que determinadas atividades simplesmente ficassem imunes a qualquer tipo de tributação.

Sobretudo as discussões não param. Qual município é competente para a cobrança do ISS sobre o streaming? A lei complementar nº 116/2003[6], em seu Art. 3º, define pelo município do local do estabelecimento do prestador. Esse assunto versa sobre dúvidas sobre qual município possui poderes decisórios sobre o fato gerador da cobrança do ISS (o fornecimento do streaming).

Por fim, é notório que, como o processo legislativo tem dificuldade em acompanhar a velocidade do desenvolvimento tecnológico, trazendo grandes desafios para a seara Tributária,

---

[6] Art. 3º: "O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local"

observa-se que com o surgimento e aperfeiçoamento dessas novas tecnologias, surge um ambiente de incerteza quando a sua tributação.

4 POLÍTICA FISCAL E ROBOTAX

O sistema tributário brasileiro, que se pauta em boa parte por tributos sujeitos ao lançamento por homologação, está se beneficiando da IA – Robotax[7].

Os algoritmos[8] de IA são excelentes identificadores de padrões e análise de grande quantidade de dados disponíveis, sobretudo em um ambiente repleto de textos, como é o direito tributário.

A IA permite que algumas empresas exerçam uma prática comum de otimização da carga tributária, por meio de transferência artificial de lucros para países com baixa tributação, algo que não é novidade para o sistema financeiro. As autoridades fiscais não conseguem acompanhar velocidade com que a IA processa o lucro dessas transações, sendo muito difícil impedir essa prática a tempo de evitar a Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros – BEPS.

Analisando a sociedade em torno do Direito Tributário, em um mundo globalmente conectado, podemos dizer que o ROBOTAX também trouxe a incerteza da fonte de produção de riqueza. Nesse sentido, houve desconexão da residência da jurisdição que antes fazia-se segura ao movimento protecionista dos países que fazem parte da OCDE[9] desde os meados do século XX. Desse modo, fonte e residência, enquanto conceitos, sofreram efeitos da inteligência artificial.

Inegavelmente, na expectativa de combater melhor a sonegação fiscal interna e transnacional, a IA aliada a tecnologia e aos tratados internacionais a partir de troca de informações e transparência entre diversas jurisdições, trouxe oportunidade para captar a riqueza tributável na mesma velocidade da evasão de receitas.

---

[7] Segundo a literatura internacional "Robotax" é uma espécie de autômato que, com suporte em algoritmos, consegue interpretar normas jurídicas tributárias e, à luz da doutrina e da jurisprudência, entrega as soluções mais adequadas para o caso concreto.

[8] Algoritmo (algorithm) É uma sequência de regras ou operações que, aplicada a um número de dados, permite solucionar classes semelhantes de problemas. Na informática e telemática, o conjunto de regras e procedimentos lógicos perfeitamente definidos que levam à solução de um problema em um número de etapas.

[9] OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico que conta com a participação dos países que fazem parte do chamado G20.

Mesmo que a economia digital signifique uma nova realidade referente às operações comerciais, não quer dizer que os novos fatos geradores não estejam previstos nas rígidas regras constitucionais de discriminação de competência.

Questão ainda desafiadora, no direito tributário, é estabelecer uma política fiscal que determine o fato gerador, o sujeito passivo, base de cálculo e outros componentes da obrigação tributária.

Ainda segundo PISCITELLI (2019, p. 7)

> "O Brasil está atrasado nesse cenário mundial de tributação da economia digital por tributos sobre o consumo, o que dizer da questão do Robotax. O debate se concentra na disputa de competências tributárias entre estados e municípios, mais precisamente entre o ICMS e o ISS. Enquanto o mundo está discutindo o futuro de tributação diante da tecnologia da IA e como tributar o Robotax, os tribunais brasileiros ainda discutem a qualificação jurídica do negócio digital e sustentam que os municípios não teriam condições tecnológicas de tributar essa riqueza".

Outro fator importante a ser analisado é o impasse enfrentado a despeito da corrida para aumentar a arrecadação fiscal, para custear as despesas públicas, cada vez mais crescentes, pode levar a não observação que toda essa facilidade na utilização da IA pode causar uma minoração dos direitos e garantias individuais dos contribuintes.

Uma amostra do risco dessa minoração de direitos é a tributação nas relações socioeconômicas, feita pelos Algoritmos, que ingressaram no sistema tributário, por imposição legislativa, que assumiu, em alguns casos, o papel do parlamento no lançamento tributário de atos administrativos. Isso ocorre devido a IA não seguir um processo de lançamento ordinário, mas sim, uma programação algorítmica de computador.

Um problema notado, e ainda não resolvido, é que não se consegue observar as operações digitais com precisão, visto que elas acontecem numa rapidez descomunal com linguagem binária dos algoritmos que é incompreensível para o ser humano.

Com o Robotax, o volume de dados de contribuintes é infinitamente maior do que a Administração Tributária já havia tido acesso tradicionalmente, aumentando significativamente o número de operações fiscalizadas pelos agentes fiscais. A principal questão a ser discutida, diz respeito ao direito à intimidade dos dados dos contribuintes, regulado pela legislação brasileira pelas normas de proteção de dados, Lei 13.709/2018 (LGPD – Lei Geral de Proteção de Dados[10]).

---

[10] A lei de Proteção de Dados está em vigor na UE desde 2018, porém no Brasil, a LGPD entrou em vigor em dezembro de 2018, com prazo de adaptação dada pela legislação a partir de agosto de 2020.

A LGPD chegou trazendo inúmeras obrigações a Administração Pública - Tributária, referente ao seu ponto central: proteção de dados pessoais, que nessa seara do direito, são utilizados para o lançamento fiscal. Nesse sentido, o que é feito com os dados dos contribuintes é o que tem relevância para a LGPD. As ferramentas utilizadas pela IA colocam dos dados dos contribuintes em posse de blockchain[11], através da IA e dos chamados "smart contracts[12]", que levam esses dados em qualquer lugar e em lugar nenhum, ou seja, o que traz incertezas acerca da localização desses dados pessoais dos contribuintes na escala digital.

Importante rememorar, que a responsabilidade tributária traz ao contribuinte o dever de arcar com a carga tributária, admitindo, afinal, que a tributação do Robotax também depende das condições de mercado, sendo preciso ponderar os atos econômicos praticados e a sua autonomia.

Sabendo que os robôs não tem necessidades pessoais como ficaria a capacidade contributiva do Robotax? Caso o Robotax se tornasse pessoa de direito, a tributação pelo imposto de renda teria efetivamente condições de assumir suas próprias despesas pessoais?

Ora, transformar um robô, em sujeito passivo de tributação, é nítido que essa é realidade uma realidade nova. As discussões a respeito da ambiguidade da palavra inteligência são em virtude da competência em que pese o direito privado a dar limites ao conceito amplo da mesma, evitando sua indeterminação, assim como o legislador fez em relação às pessoas jurídicas de direito público e privado. Ou seja, uma vez definido esse conceito, o Legislador deverá definir a riqueza dessa pessoa de Direito. Vale salientar que a personalidade ou a capacidade fiscal não será suficiente para se ter capacidade contributiva.

É sabido que a capacidade tributária implica em deveres aos contribuintes de arcar com a carga tributária. Considerando o fato de que o Robotax não tem necessidade pessoal, ainda que de forma objetiva, essa capacidade contributiva não ficaria comprometida?

Assim sendo, em caso de respostas negativas ou até inconclusivas ao questionado acima, a qual pessoa de Direito recairia a tributação de IR dada ao Robotax?

Com a chegada do Robotax na execução de serviços fiscais, os postos de trabalho, também conhecidos como "White collars"[13] foram bastante afetados, onde a substituição das

---

[11] Blockchain é um banco de dados distribuído que mantém uma lista crescente de registros de dados que são protegidos contra adulteração e revisão, mesmo por operadores dos nós do armazenamento de dados (FANNING e CENTERS, 2016).

[12] Smart Contracts são contratos digitais escritos em códigos em linguagem de programação e executados em um computador. As regras de negócio e suas consequências são definidas nos próprios códigos. Assim, o Smart Contract é capaz de obter informações e processá-las de acordo com regras configuradas. (De Camargo, 2017).

[13] Schmidt e Strauss (1975) definem os grupos ocupacionais em cinco, dentre eles estão os "white collars": correspondem a vendedores e funcionários de escritório.

funções ocupadas por profissionais liberais, vem enfrentando a desigualdade de renda e o desemprego, o que deixa o sistema tributário desfavorável, partindo do princípio da dignidade da pessoa humana, causando a chamada erosão das bases tributárias.

O paradoxo, em se tratando do fornecimento de informações e de conteúdo do Robotax, em relação à teoria da tributação se encontra só na Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros – BEPS, em particular, os tributos sobre o consumo gerados pela atividade econômica desenvolvida por esse robô. Quer dizer, se o Robotax por um lado pode contribuir na erosão da riqueza, por outro lado, é minucioso e implacável na investigação da riqueza que ajuda a erodir a serviço do Fisco.

5 SOFTWARES: UMA NOVA REALIDADE FISCAL, DIFICULDADE DE TRIBUTAÇÃO, COMERCIALIZAÇÃO E EXPLORAÇÃO ECONÔMICA

O software[14] (programa de computador) encontra-se no direito brasileiro, no Art 1º da Lei 9.609/1998.

O Supremo Tribunal Federal manifestou o entendimento de transações com programas de computador padronizados referentes ao artigo 7º, XII da Lei 9610/1998 bem como o artigo 2º da Lei nº 9609/1998, nos termos do Art. 155 da Constituição Federal e Lei Complementar 87/96 em que trata de venda de uma mercadoria sujeita ao ICMS destacando-se a RE 176.626-3/SP[15].

Importante exarar que, independentemente do entendimento do STF em equiparar os softwares padronizados aos de mercadorias, não modifica a forma de transmissão do programa de computador conforme disposto na Lei nº 9.610/1998, sendo, o objeto comercializado não é o software, mas sim sua licença de uso ou comercialização. Ou seja, a distinção para fins fiscais não modifica a forma pela qual o software é explorado comercialmente.

---

[14] Definido no Art. 1º da Lei nº 9.609/1998: Art. 1º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

[15] Min. Sepúlveda Pertence, na Primeira Turma do STF definiu a distinção, para efeitos tributários, entre um exemplar standard de programa de computador, também chamado "de prateleira", e o licenciamento ou cessão do direito de uso de software. A produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do *corpus mechanicum* da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS. Recurso conhecido e provido.

Observa-se então, que os "*software de prateleira*"[16] os quais são equiparados a mercadorias (sujeitas a cobrança de ICMS), sofrem tributação diversa dos "*softwares por encomenda*"[17], equiparados a serviços, nos termos do Artigo 156, III da CF e da Lei Complementar 116/2003 (sujeitos a cobrança de ISS).

Dito isto, a importação de software de prateleira é tratada como uma importação de mercadoria e está sujeita a incidência dos tributos aduaneiros[18], cuja base de cálculo é disposta no Acordo de Valoração Aduaneira – AVA-GATT (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio).[19]

O software por encomenda, é tratado como importação de serviço, sendo tipificado na Lei Complementar 116/2003[20], no qual as autoridades fiscais municipais seguem o entendimento do STF em decisão proferida na RE 176.626/SP e reiterada no RE 199.464-9/SP e está sujeita a incidência dos tributos aduaneiros: Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), CIDE (somente se houver disponibilização do código-fonte ao adquirente); PIS/COFINS-importação; IOF-câmbio; e ISS.

É importante salientar a distinção entre o serviço de desenvolvimento de software dos serviços conexos como licenciamento de software[21], pois este, embora esteja listada no item 1.05[22] do Anexo na Lei Complementar 116/2003, não se caracteriza como um serviço, por não ser uma obrigação de fazer.

Dito isto, é importante observar que, quando ocorre a importação do software pela Importadora de modo virtual/eletrônico, mediante *download* pela internet (rede mundial de computadores), faz-se necessário analisar sua tributação na esfera estadual e municipal, pois no Brasil, a tributação digital embora amplamente discutido internacionalmente, ainda não foi dirimido na legislação vigente de forma eficaz, existindo apenas tramitação, no Congresso Nacional, de Projetos de Lei.

MARTONE e CARPINETTI (2007, p 131-145) definem download como:

---

[16] Softwares produzidos em série e vendidos com abrangência ao público geral seriam tratados, para fins tributários, como mercadorias, eis que a transação envolveria uma obrigação de dar.

[17] Softwares produzidos de maneira personalíssima e sob demanda de um consumidor específico representariam uma obrigação de fazer, consistente com o desenvolvimento do programa.

[18] Sendo eles: II - Imposto de Importação, IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/COFINS-importação e ICMS).

[19] Implementação no direito brasileiro pelo Decreto nº 1.355/1994.

[20] Tipificado no item: 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.

[21] De acordo com Brookshear (2013, p. 300): "Uma licença de software é um acordo legal entre o proprietário e o usuário de um produto de software que dá ao usuário certas permissões de uso do produto sem transferir os direitos de propriedade para a propriedade intelectual".

[22] item 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

> a transferência de dados remoto para um computador local. Com a disponibilização de conteúdos por meio de download há a cessão de determinados direitos de uso relativos a fonogramas e/ou videogramas, de maneira a permitir que se efetue cópia digital de arquivo eletrônico para quaisquer dispositivos, tais como computadores, CDs, MP3 player.

Apesar das legislações estaduais e federal, em grande parte, ainda não tenha previsão expressa a respeito da aplicação tributária correspondente às operações com software por meio de download, as autoridades fiscais afirmam que o download, do ponto de vista das operações tributárias, não estão descaracterizas quanto a sua natureza, ou seja, para Receita Federal do Brasil e Fazendas Estaduais, o software por encomenda continua sendo serviço, independentemente de ter sido adquirido via download, enquanto o software de prateleira permanece sendo tratado como mercadoria. Desse modo, nos casos de importação de software de prateleira via download, sem qualquer suporte físico, não incidirão os tributos aduaneiros federais, conforme descrito na Solução de Consulta nº 421, Divisão de Tributação da 8ª Região Fiscal.

Podemos esperar futuras discussões a respeito da necessidade de Emenda Constitucional no Brasil, para tributação do comércio eletrônico, para fins dos tributos indiretos (ISS e ICMS), como também sobre os limites modificação da Lei Complementar em razão de princípios constitucionais.

Trazendo destaque também, para discussões relacionadas ao ISS, sobretudo, as discussões sobre o conceito de serviços para fins de ISS e proporção de pagamentos relativa a intangíveis transacionados por empresas de tecnologia no mercado brasileiro.

Por fim, podemos esperar também discussões sobre o conceito de mercania e mercadoria sob o aspecto constitucional, com enfoque na necessidade de transferência de propriedade dentre outros aspectos, para fins de incidência do ICMS.

Não restam dúvidas, portanto, que estamos vivendo os tempos da era digital. As discussões jurídicas, já não são mais as mesmas. A mudança na sociedade é evidente e deve ser acompanhada pelo Direito, buscando a forma mais justa de ser feita.

6 CONCLUSÃO

A Inteligência Artificial chegou para transformar radicalmente o Direito, modificando não só a sua realidade, mas também pelos profissionais encarregados de dar indubitabilidade às suas normas. Para evitar problemas referentes ao uso inadequado da IA, é necessário que tais

problemas sejam controlados e sanados, é imprescindível que os critérios adotados, por tais sistemas sejam transparentes e públicos.

Em se tratando do Direito Tributário, a utilização do Robotax deve ser eficiente para Fisco e contribuintes, visando a arrecadação de quantias legalmente previstas, não excedendo a previsão legal, desempenhando as tarefas em busca uma tributação menos onerosa e menos complexa para o Fisco e também para o contribuinte, respeitando a disposição legal constitucional.

As mudanças e o futuro do sistema tributário brasileiro, diante da realidade imposta pela economia digital e fiscalização eletrônica, tem a difícil tarefa de prever por qual forma a legislação brasileira fará alterações fiscais, tendo em vista os novos paradigmas que estão sendo criados em torno de uma realidade já vivenciada. Tais mudanças demandará um esforço por parte dos contribuintes em se adequarem à nova realidade, já em curso.

REFERÊNCIAS

AUSTERBERRY, D. **The Technology of Video and Audio Streaming**. Focal Press, 2004.

AFONSO, José Roberto; PORTO, LAÍS K. **Tributos sem Futuro. Conjuntura Econômica** (RIO DE JANEIRO), v. 72, p. 32-35, 2018

BARR, A., & FEIGENBAUM, E. A. (1981). **The Handbook of Artificial Inteligence (v. I-II).** Los Altos: Willian Kaufmann Inc.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 28/09/2021.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018**. Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). (Redação dada pela Lei nº 13.853, de 2019). Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13709.htm. Acesso em: 28/09/2021.

BRASIL. **Lei nº 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. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9609.htm. Acesso em 28/09/2021

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 a União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27.10.1966.

BRASIL. **Lei complementar nº 116/2003 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.

BRASIL. **Lei complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, […]. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

BRASIL. **Decreto nº 1.355 de 30 de dezembro de 1994.** Promulga a ata final que incorpora os resultados da rodada Uruguai de negociações comerciais multilaterais do GATT. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03 /decreto/antigos/d1355.htm. Acesso em: 28/09/2021.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp n. 1.559.264/RJ, Rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, Segunda Seção. DJe 15.02.2017.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. RE nº 176.626, Relator Min. Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, DJ: 11.12.1998. disponível em: file:///C:/Users/work/AppData/Local/Temp/paginador-3.pdf. Acesso em: 29/09/2021.

BROOKSHEAR, J. G. (2013). **Ciência da Computação: Uma Visão Abrangente** (11ª ed.). Santana: Bookman.

CASTRO JÚNIOR, Marco Aurélio. **Direito e Pós-Humanidade: quando os robôs serão sujeitos de direito**. Curitiba: Juruá, 2013.

CONFAZ, **Conselho Nacional de Política Fazendária.** Convênio ICMS 106 de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidentem nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/ CV106_17. Acesso em: 23/09/2021.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil**. Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: https://seer.imed.edu.br/index.php/ revistadedireito/article/view/3356. Acesso em: 21/09/2021.

FANNING, K.; CENTERS, D. P. **Blockchain and its Coming Impact on Financial Services. Journal of Corporate Accounting & Finance**, v. 27, n. 5, p. 53-57, 2016.

FREITAS, Juarez; FREITAS, Thomas Belini. **Direito e Inteligência artificial: em defesa do humano**. Belo Horizonte. Forum, 2020.

GOMES, Orlando. **A proteção dos Programas de Computador. A Proteção Jurídica do Software**, 1ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 1985, p. 2.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. **A Tributação do Software no Brasil.** São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 134.

GONÇALVES, P. V. R.; CAMARGOS, R. C. **Blockchain, Smart Contracts e "Judge as a Service" no Direito Brasileiro**. In: II Seminário Governança das Redes e o Marco Civil da Internet: globalização, tecnologias e conectividade. Anais... Belo Horizonte: Instituto de Referência em Internet e Sociedade - IRIS, 2017. p. 207-212.

MACHADO. Hugo de Brito (Coordenador). **Tributação E Novas Tecnologias: Software - Criptomoedas - Disponibilização De Conteúdo - Inteligência Artificial** - 1ª Ed., Indaiatuba, SP, Editora Foco, 2021.

MARTONE, Rodrigo Correa; CARPINETTI, Ana Carolina. **Tributação da venda de conteúdo pela Internet por meio de download e streaming.** Revista de Direito de Informática e Telecomunicações. RDIT, Belo Horizonte, ano 2, n.3, p 131-145, jul./dez.2007.

NETO, Celso de Barros Correia; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. **A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil**. Revista Brasileira de Direito, v. 15, n. 1. Pg 150, RBD. Jan-Abr. 2019.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE: Revista Direito Tributário.** Atual v. 43. São Paulo: IBDT, (1/21) p. 7.

SAAVEDRA, Rui. **"A proteção jurídica do software e a internet".** Don Quixote, Lisboa: 1998. pp. 106-107.

SCHMIDT, P. and STRAUSS, R**. The Prediction of Occupation Using Multiple Logit Models**. International Economic Review, 16(2): 471-486, 1975.

TOPPINEN-TANNER, S.; KALIMO, R.; MUTANEN, P. **The process of burnout in whitecollar and bluecollar jobs: eightyear prospective study of exhaustion**. Journal of Organizational Behavior 23, pp 555–570, 2002.