



DEPARTAMENTO DE DIREITO
MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS
UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA
“LUÍS DE CAMÕES”

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Dissertação para a obtenção do grau de Mestre em Direito

Autor: Daniel Phillip Sion

Orientador: Professor Doutor Paulo Nogueira da Costa

Número do Candidato: 30002031

Janeiro de 2023

Lisboa



DANIEL PHILLIP SION

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

A presente dissertação faz parte das atividades curriculares da Pós Graduação Stricto Sensu (mestrado) do curso de Direito da Universidade Autónoma de Lisboa, sob a orientação do Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa.

**LISBOA
2023**

A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Dissertação apresentada ao Departamento de Direito da Universidade Autónoma de Lisboa como parte das exigências para obtenção do título de Mestre em Direito.

APROVADO: ____/____/____

Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa
Orientador

Membro do Júri

Membro do Júri

PORTUGAL/LISBOA 2023

A todos que estiveram comigo e me apoiaram nessa trajetória, em especial meu pai, Fernando Samuel Sion, que sempre me incentivou e esteve presente em tudo na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus familiares que me deram apoio durante todo o curso.

Agradeço ao meu cão, Aquiles, grande companheiro que permanecia dormindo ao lado da cadeira e me esperando enquanto eu escrevia esta dissertação.

Agradeço aos meus colegas da turma 21 pelos ótimos momentos em Lisboa.

Agradeço a todos os professores que me deram aula durante o curso, em especial ao Prof. Doutor Paulo Nogueira da Costa, o qual sou grato por ter aceitado o convite de ser meu orientador nesta pesquisa, aprimorando este trabalho com seus notáveis ensinamentos, bem como ao Prof. Arlindo Donário, que sempre abrilhantou as aulas com seus notáveis saberes e conselhos dados com base no seu vasto conhecimento e experiência de vida.

RESUMO

O presente artigo possui como objetivo realizar uma análise acerca da tributação da economia digital com base nos estudos elaborados pelo Projeto BEPS da OCDE, o qual possui características de *soft law* e estabeleceu orientações por meio de Planos de Ação para a comunidade internacional, sendo o foco específico do presente estudo a ação número 1 do Projeto BEPS que analisou a economia digital.

Decerto, a constante evolução da humanidade permitiu que diversas transformações ocorressem não apenas no campo social, porém também em outras áreas interligadas, tal como as áreas da tecnologia, saúde, informação, mídias sociais, economia, dentre outras.

Assim sendo, com a indubitável evolução da tecnologia e da computação no século 21 o mundo passou a verificar e conviver com o surgimento de novas tecnologias, como novos bens intangíveis, serviços e funcionalidades que trouxeram não apenas uma maior praticidade para a vida cotidiana, como também criaram novos nichos na economia no cenário global.

Posto isso, como exemplo de novos costumes decorrentes das novas tecnologias que se estabeleceram na sociedade mundial é possível pontuar os serviços prestados pelas empresas Uber, Netflix, Disney, Airbnb, Amazon, que atuam em diferentes ramos na prestação de serviços no âmbito digital e passaram a fazer parte da vida cotidiana de milhões de usuários no mundo todo, fato que também estimulou a competição no mundo dos negócios.

Nesse cenário, diante da evolução da economia digital e das novas práticas negociais estabelecidas, o cenário internacional passou a ter que monitorar mais atentamente a tributação dessas atividades, seus agentes e os planejamentos tributários de empresas, por vezes dotados de natureza abusiva/agressiva, assim como novas condutas de evasão fiscal criadas.

Além disso, a evolução da Economia Digital no cenário mundial também criou no Direito Tributário Internacional possibilidades iminentes e contextos de guerra fiscal entre países, haja vista a falta de uniformização de normas e conceitos sobre a tributação de bens e serviços digitais, fato que por um lado pode ocasionar a diminuição de obtenção de receitas pelos Estados e/ou, por outro lado, resultar em cenários de bi ou pluritributação.

Assim sendo, diante da Economia Digital no contexto atual e da clara ausência de uma definição internacional consensual sobre o tema, o presente estudo analisa diferentes aspectos acerca da tributação da economia digital nos dias de hoje, os diferentes nichos dentro da Economia Digital, bem como o cenário que levou à criação do Projeto BEPS da OCDE, um projeto que elaborou estudos e orientações em caráter de *soft law* para a comunidade internacional com o objetivo de combater o abuso de normas tributárias que resultam na erosão da base tributável.

Além disso, é realizada uma abordagem acerca dos desafios para a tributação da economia digital na comunidade internacional, tal como a falta da uniformização de normas entre países, a questão dos paraísos fiscais tradicionais e digitais, discrepância entre países no ponto da tributação Estado Fonte vs Estado Residência e o conceito de estabelecimento permanente.

Por fim, o presente projeto também analisa as propostas trazidas pela Ação 1 do Projeto BEPS acerca da tributação da economia global, como por exemplo o conceito de estabelecimento baseado na presença econômica significativa, bem como o cenário atual do Projeto BEPS após a publicação dos Pilares 1 e 2, que trazem novas propostas para a tributação internacional sobre bens e serviços digitais.

Palavras-Chave: Globalização. Economia Digital. Tributação. Internacional

ABSTRACT

The main purpose of this study is to carry out an analysis of the taxation of the digital economy nowadays, in the aftermath of the recommendations of the BEPS Project (especially in its action number 1) a project created in the sphere of the OECD and considered a soft law that brought guidelines through Action Plans for the international community.

Certainly, the constant evolution of humanity has given rise to several transformations that occur not only in the social field, but also in other related areas, such as technology, health, information, social media, economy, among others.

From the evolution of technology and computing in the 21st century, the inhabitants of our planet followed the emergence of new intangible goods, services and functionalities that brought not only greater practicality to everyday life, but also stimulated new niches of the economy in the international scenario.

Thus, as an example of new practices arising from technology that have impacted society, it is possible to cite the case of services provided by the companies Uber, Netflix, Disney, Airbnb, Amazon, which operate in different branches in the provision of services in the digital sphere and have started to be part of the practical life of millions of users around the world, a fact that brought great competition in the business world.

In this scenario, given the evolution of the digital economy and the new business practices that emerge, the international scenario has to monitor more closely the tax planning of companies, often aggressive, as well as new tax evasion practices and new tax havens.

The expansion of the Digital Economy has also brought to the sphere of the International Tax Law potential scenarios of tax war between countries, given the lack of standardization of rules and concepts on the taxation of digital goods and services, a fact that, on the one hand, leads to a decrease in obtaining revenue by States and, on the other hand, results in cases of double or plutribution.

Thus, in view of the Digital Economy in the current context and the absence of a unified international definition on the subject, the present study analyzes different points within the taxation of the digital economy nowadays, the different niches/areas within the Digital Economy, as well as the context of the creation of the OECD BEPS Project, a project that brought several guidelines, in a soft law character, to the international community.

In addition, an approach is taken on the challenges for the taxation of the digital economy in the international community, such as the lack of standardization of rules between countries, the issue of traditional and digital tax havens, discrepancy between countries in the point of taxation Source vs. State of Residence and the concept of permanent establishment.

At last, this project also analyzes the proposals brought by Action 1 of the BEPS Project regarding the taxation of the global economy, such as the concept of establishment based on significant economic presence, as well as the current scenario of the BEPS Project after the publication of the Pillars 1 and 2, which brought new proposals for international taxation on digital goods and services.

Keywords: Globalization.Digital Economy. Taxation. International.

SUMÁRIO

RESUMO	6
INTRODUÇÃO	13
1. A ECONOMIA DIGITAL.....	17
1.1. O Estado Fiscal e a Globalização no Século XXI.	17
1.2. A participação da internet na Economia atual.	21
1.2.1. América Latina e Brasil.....	21
1.2.2. Portugal.	22
1.3. Nichos da Economia Digital.....	23
1.3.1. Aplicações OTT (<i>over-the- top</i>) e Serviços de streaming.	23
1.3.2. Computação na nuvem (<i>cloud computing</i>).....	25
1.3.3. Software e Aplicativos.	28
1.3.4. Comércio eletrônico (<i>e-commerce</i>).....	31
1.3.5. Jogos eletrônicos.	32
1.3.6. Indústria 4.0 - Internet das coisas (Iot) e Inteligência Artificial.....	32
1.3.7. Impressora 3D.	34
1.3.8. Criptoativos e Moedas Virtuais.	35
2. O PROJETO BEPS DA OCDE	40
2.1. Introdução sobre o Projeto BEPS da OCDE.	40
2.2. O cenário internacional para a criação do Projeto BEPS da OCDE.....	42
2.3. A Ação 1 do Plano BEPS sobre a Economia Digital.	44
2.4. Plano BEPS e divergências político-tributárias no cenário internacional.	46
2.5. Paraíso fiscal e o paraíso fiscal digital no cenário internacional moderno.....	51
2.6. Projeto BEPS, sua característica de Soft Law e Monitorização.	52
2.7. Efetividade e Influência do BEPS na Europa – Directiva 2016/1164.....	54
2.7.1. Efetividade e Influência do BEPS no Brasil.....	55
3. DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL	57
3.1. Comércio e prestação de serviços na era digital: o modo de fazer negócios na era globalizada.	57
3.2. Direito Tributário Internacional, Soberania Fiscal e Território.....	58
3.2.1. Elementos de conexão no Direito Tributário Internacional.....	61
3.2.2. Elementos de conexão subjetivos: Residência, Nacionalidade e a Tributação sobre a Renda.	62
3.2.3. Princípios do Direito Tributário Internacional relacionados com a extensão ao poder de tributar: Princípio da Territorialidade vs Princípio da Universalidade e a Tributação sobre a Renda.	65
3.2.4. Elementos de conexão objetivos e a Tributação sobre a renda.	67
3.2.5. Fontes de Rendimento.	67

3.2.6. A Tributação Internacional da Renda e o Critério Fonte vs Residência.....	70
3.2.7. Estabelecimento Estável ou Permanente.....	73
3.2.8. South Dakota v. Wayfair, Inc – O Estabelecimento Permanente e a tributação sobre bens e serviços digitais.....	78
3.3. Outros Aspectos da tributação sobre a renda na Economia Digital.	79
3.4. O Digital Tax Service (Imposto sobre Serviço Digital): aplicação unilateral pelos países no mundo.....	82
3.5. A tributação indireta na Economia Digital na Europa e OCDE.	83
3.6. Economia Digital e a Tributação Indireta no Brasil: guerra fiscal entre os entes da Federação e os impostos ISS vs ICMS.....	86
3.6.1. ISS vs ICMS sobre softwares na legislação do Brasil.....	89
3.6.2. ISS vs ICMS sobre streaming (<i>serviços over the top</i>).....	94
4. A AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS SOBRE A ECONOMIA DIGITAL E SUAS ORIENTAÇÕES	99
4.1. As propostas da Ação 1 do Projeto BEPS sobre a Economia Digital.	99
4.2. Um novo conceito de “nexo” baseado no conceito de presença econômica significativa.....	100
4.3. Um imposto retido na fonte sobre as receitas brutas da venda de bens e serviços digitais de empresas.....	102
4.4. O imposto de equalização (“ <i>equalisation levy</i> ”)	103
4.5. Demais tópicos da Ação 1 do BEPS sobre a Economia Digital.....	104
5. CENÁRIO ATUAL: BEPS 2.0 (PILARES 1 E 2).....	106
5.1. Adesão do Brasil aos Pilares 1 e 2 da OCDE.....	109
CONCLUSÃO	110
REFERÊNCIAS	114

LISTA DE SIGLAS

BEPS – Base Erosion Profit Shifting

CF – Constituição Federal

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

IR – Imposto de Renda

ISS – Imposto sobre Serviços

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

OCDE- Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

INTRODUÇÃO

O presente artigo desenvolvido tem como foco o estudo da economia digital, a qual engloba novas atividades e a prestação de bens e serviços oferecidos no âmbito digital, como Uber, Netflix, Amazon, Airbnb, Disney, aplicativos tais como Ifood e whatsapp, a tecnologia Blockchain, Bitcoins, dentre inúmeros outros exemplos.

Nesse cenário, o presente estudo possui extrema relevância por causa do seu caráter ainda recente, com diversas lacunas, indefinições e repleto de mudanças constantes no cenário global, tendo em vista que as novas tecnologias estão a todo momento sendo criadas ou atualizadas.

Desse modo, se faz necessário desenvolver um estudo minucioso acerca das definições sobre diferentes pontos atrelados à economia digital, como o de bens, serviços estabelecimento e prestador, suas naturezas jurídicas e as normas que dispõem sobre a tributação das mais diversas atividades desempenhadas no âmbito digital.

Dito isso, cabe ressaltar que a presença da economia digital vem se tornando cada vez mais efetiva no cotidiano global, como exemplo dos serviços de *streaming* ofertados pela Netflix, Disney Plus, Amazon Prime, e Spotify, bem como outras inúmeras atividades que impulsionam a economia internacional em outros segmentos, como a Uber, serviços e produtos da Microsoft, Apple, Airbnb, Whatsapp, Telegram, etc.

Os hábitos da população mundial que no passado eram baseados majoritariamente no consumo de mercadorias e bens tangíveis se modificaram por causa de uma migração para os bens, serviços e tecnologias basicamente digitais, como os serviços de *streaming*, tal como os oferecidos pela Spotify e Netflix, ou o “*cloud computing*”, como os oferecidos pela Google e Microsoft para fins de hospedagem de dados na internet. Como exemplo, antigamente para ouvir música as pessoas precisavam comprar vinis e cd’s, para assistir filmes em casa eram utilizados fitas vhs ou dvd’s, já hoje quase tudo é disponibilizado online, seja via reprodução ou download.

Assim sendo, é possível afirmar que a economia mundial atravessou um processo de “intangibilização”, “servicificação” ou “servicização”, visto que muitas das atividades que antes eram físicas passaram a ser prestadas nos meios digitais.

Dessa forma, nota-se que diante da evolução da economia digital e da constante migração do bem “físico” para o digital, a comunidade internacional vem tentando aprimorar o monitoramento dos planejamentos tributários de empresas, principalmente os classificados como planejamentos tributários agressivos, bem como práticas de evasão fiscal, novos paraísos fiscais e potenciais cenários de guerra fiscal e bitributação entre países, tendo em

vista a carência na uniformização entre países sobre conceitos, elementos e a natureza da tributação no âmbito da economia digital.

Além disso, é importante destacar que as práticas de evasão fiscal possuem capacidade altamente danosa aos cofres públicos, tendo em vista que podem causar a redução na obtenção de receitas (arrecadação) pelos Estados, que, em razão disso, tendem a procurar meios para praticar uma maior tributação de atividades visando unilateralmente seus interesses político-econômicos, fato que pode ocasionar cenários de bitributação, guerra fiscal entre países ou o aumento da tributação em outros segmentos, que acabam onerando ainda mais a sua população.

Ademais, a questão da tributação da Economia Digital é indubitavelmente mais delicada em países em desenvolvimento, que dependem ainda mais dessas receitas para o sustento e funcionamento do Estado, fato que torna mais constantes as guerras político-fiscais pela obtenção de receitas aos cofres públicos.

Como exemplo de país em desenvolvimento, no Estado Brasileiro a carga tributária sobre o consumo é altíssima e a observância do princípio da capacidade contributiva também é fortemente criticada por especialistas na área, fato que gera uma desigualdade grandiosa entre seus habitantes, haja vista que aqueles que possuem mais renda pagam o mesmo valor em bens e serviços, como remédios e alimentos, do que aqueles que possuem menor capacidade de renda.

Tal fato retira o poder de compra e diminui qualidade de vida dos que possuem menos renda, que na maioria dos casos não conseguem juntar dinheiro para ter uma poupança própria, ou sequer possuem renda extra para lazer, abalando assim o Princípio da Igualdade, além de gerar a concentração de renda.

Nesse contexto, no tocante à tributação da economia digital, infere-se que em caso de bitributação entre Estados nos serviços digitais o impacto do preço será muito maior e mais oneroso justamente aos países em desenvolvimento e seus consumidores, como é o caso da América Latina.

Por outro lado, no caso de ausência de tributação por um Estado, seja pela guerra fiscal, evasão ou por não detectar um elemento de conexão tributária, a queda de obtenção de receita impactará de forma negativa na prestação de serviços públicos, tal como saúde e educação para aquela população, fato que poderá representar violação ao Princípio da Igualdade e/ou Dignidade da Pessoa Humana, tendo em vista que os indivíduos com menos renda sofrerão os maiores prejuízos.

O tema tributação da economia digital exige ainda estudo acerca de pontos chave, como a abordagem das barreiras políticas e tributárias na comunidade internacional sobre a economia digital, tal como a questão dos paraísos fiscais digitais, a divergência na tributação Estado Fonte vs Estado Residência, o conceito de estabelecimento permanente, elementos de conexão, tributação de serviços de digitais e seu enquadramento no IVA, ou no caso dos impostos brasileiros, se haverá incidência do ISS (imposto sobre serviços) e/ou ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços).

Isso porque, a regulação, conceitos e práticas de tributação sobre a economia digital ainda carecem de exata definição legal não apenas no âmbito do ordenamento jurídico de cada jurisdição de nosso planeta, porém também em um plano conjunto no cenário internacional, que ainda carece de consenso, mas ao menos vem evoluindo e mostra um norte a seguir, conforme o plano BEPS 2.0.

Nesse sentido, surge a necessidade de estudar o tema no âmbito do Direito Internacional, em específico no âmbito do Projeto BEPS da OCDE, uma *soft law* que criou 15 planos de ação para evitar a erosão da base tributária.

Posto isso, no primeiro capítulo é realizada uma abordagem sobre o Estado Fiscal e globalização, a evolução da Economia Digital e os seus diferentes nichos, tal como os serviços de *streaming*, plataformas digitais, impressora 3D, *cloud computing*, dentre outros.

Por conseguinte, no segundo capítulo é traçada uma abordagem sobre Projeto BEPS da OCDE, caracterizado como uma *soft law*, o contexto histórico para sua criação, bem como seus Planos de Ação, em específico sua Ação número 1, que trata em específico da Economia Digital.

No terceiro capítulo passa-se a estudar os desafios da economia digital, onde são abordados conceitos dos soberania e território, elementos de conexão subjetivos e objetivos, bem como tópicos da tributação direta e indireta no âmbito da Economia Digital.

Ato contínuo, no quarto capítulo são abordadas as propostas trazidas pela Ação 1 do Projeto BEPS, como por exemplo um novo conceito de estabelecimento permanente baseado na presença econômica significativa.

Ademais, o capítulo 5 analisa o cenário atual do Projeto BEPS e o lançamento de suas novas propostas denominadas pilares 1 e 2, bem como disserta sobre a possível adesão do Brasil à estas propostas.

Por fim, na conclusão, após uma análise acerca de todo o exposto, fixa-se o entendimento de que a matéria ainda carece de exata definição não apenas no âmbito interno de cada Estado, como também um consenso no cenário internacional, via instrumentos de *soft*

law ou por meio de mecanismo de *hard law* com efeitos vinculativos dotado de multilateralismo, sendo necessário um eficaz sistema de monitorização da matéria.

Diante da falta de uma uniformização sobre o tema no mundo atual, muito por conta de divergências políticas entre países, hoje há ainda insegurança jurídica sobre diferentes pontos da tributação da economia digital, bem como persiste uma zona nebulosa repleta de lacunas e indefinições jurídicas que permitem que empresas desempenhem suas atividades internacionalmente, utilizando-se de estratégias como planejamentos fiscais abusivos que dificultam a arrecadação de impostos pelos Estados, fato que gera a queda de receita e por conseguinte a diminuição na prestação de serviços públicos aos cidadãos, ou, na via inversa, pode ocorrer a pluri tributação, fato que encarece produtos e serviços e atinge diretamente os consumidores de países emergentes.

1. A ECONOMIA DIGITAL

1.1. O Estado Fiscal e a Globalização no Século XXI.

O Estado Moderno é na generalidade nos países contemporâneos, um Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, premissa na qual facilmente é possível inferir que ele tem sido (e é) a regra do Estado Moderno¹.

Nesse sentido, José Casalta Nabais² assevera que “as elevadas despesas do Estado social, numa época de crise económica, têm colocado em causa a sustentabilidade do Estado fiscal social, conduzindo os contribuintes a um esforço fiscal quase insuportável e potenciando a sua aptidão para se furtarem ao pagamento dos mesmos”.

Sobre o mesmo tema, André Ventura³ considera que “o imposto é o principal sustentáculo da atividade financeira do Estado e a sua principal fonte de financiamento, ao mesmo tempo que se constitui como um importante instrumento da política económica do Estado-Nação”.

Acerca do conceito de imposto, Casalta Nabais⁴ destaca que o imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, e acrescenta que “o imposto é uma prestação, com as características objectivas que acabámos de mencionar, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório”.

De fato, o Estado Fiscal é um sistema de raízes liberais que para poder garantir a liberdade, torna imperiosa a cobrança de tributos sobre a produção da propriedade privada, porém sem imposição tributária ilimitada, de modo a garantir a própria liberdade.

Ao longo da história, o Estado Fiscal passou por crises económicas vividas pela humanidade, tendo que se moldar, muitas vezes deixando de ser um Estado mínimo e exercendo um papel mais regulador, tal como o Estado Fiscal Social, até se tornar um Estado Democrático Fiscal.

¹NABAIS, José Casalta. **Algumas Reflexões sobre o Actual Estado Fiscal**. [Em linha]. [Consult. 04 maio.2018]. p.2.

²NABAIS, José Casalta. **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**, Almedina, Coimbra, 2011, p.27.

³VENTURA, André. **Lições de Direito Fiscal**, Chiado Editora, Lisboa, 2014, p. 19.

⁴NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 8ª ed.- Coimbra: Almedina, p. 38.

Sobre a evolução histórica social-econômica internacional e globalização, Ana Paula Dourado⁵ considera que “principalmente a partir dos anos 80 as atividades econômicas migraram da manufatura para os serviços e intangíveis, fato que aumentou a mobilidade das multinacionais a concorrência fiscal entre os países, mas que por outro lado trouxe problemas para que os Estados-nações pudessem lidar com as questões tributárias internacionais, tal como uma crise das soberanias fiscais, tanto na tributação direta quanto na indireta”.

No contexto globalizado atual, tendo em vista que a economia digital vem se tonando cada vez mais atuante nas atividades econômicas no cenário mundial pós pandemia causada pela COVID-19, que causou a notória queda de receita fiscal dos Estados, cabe ainda mais aos países desempenhar o estudo acerca da tributação da economia digital, visto a imediata necessidade de mais regulação e definições mais exatas e consensuais para evitar a não tributação ou até mesmo a dupla tributação dos bens e serviços digitais.

Ademais, destaca-se nessa conjuntura que a globalização trouxe ao mundo uma maior interação entre diversos países, tal como a integração entre as economias, a circulação de capital e mão de obra, o deslocamento de centros de produção, avanços tecnológicos em bens e telecomunicações, e o desenvolvimento de investimentos estrangeiros.

Sobre os avanços tecnológicos, Marco Aurélio Greco⁶ considera que “geraram três consequências de grandes proporções para fins de tributação, a saber, a desmaterialização dos bens, a desterritorialização das atividades e as desintermediações das transações”.

No caso da desmaterialização, tal fato ocorre pois devido à Economia Digital, não há mais a necessidade do suporte físico, material, para fruição de utilidades que outrora só eram conseguidas a partir de bens materiais.

Por sua vez, a desterritorialização se trata da perda de relevância do território, ou seja, do local físico onde serão desempenhadas as atividades econômicas.

Por fim, no caso da desintermediação, tal fato ocorre porque as transações na Economia Digital podem ser desempenhadas entre fornecedor e consumidor, diretamente, sem necessidade da intermediação de um varejista.

⁵ DOURADO, Ana Paula. **Governança fiscal global**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018. p. 27.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018.p.782.

Nesse contexto de globalização, cabe citar também os ensinamentos de Bauman⁷, isso é, no mundo atual altamente globalizado nota-se cada vez mais que as relações no geral, sejam sociais, empresariais, comerciais, assim como o consumo, vêm se tornando “líquidas”, com menos integração e rapidamente mutáveis.

Em conjunto com a crescente da Economia Digital, as relações também se tornam mais distantes do mundo físico e demonstram também não haver mais a necessidade de estarem ligados a apenas um Estado-Nação, se tornando transnacionais.

Tal fato social causado pela globalização, o qual gerou relações mais “líquidas”, velozes e transnacionais impacta diretamente na parte econômica e fiscal dos Estados-Nações, como é o caso do consumo e prestação de serviços transnacionais. Não é necessário mais estar no mesmo país para prestar um serviço, comprar ou vender um bem.

Na Era Digital em que vivemos são notórias as mudanças na forma de produção, prestação de serviços e comércio, destacando-se práticas modernas como a virtualização das transações, a desnecessidade de intermediação de negócios e a irrelevância das localizações para a conclusão de negócios.

Pode-se afirmar que juntamente com diversos benefícios, a globalização também trouxe desafios e obstáculos a serem estudados e solucionados pelas economias mundiais, como é o caso das lacunas e atritos nas leis entre diferentes ordenamentos jurídicos que abrem espaços para as empresas diminuírem abruptamente a sua carga tributária, fato que impacta de forma negativa a arrecadação de receitas por parte dos governos.

Além disso, não apenas os governos passam a ter uma arrecadação tributária reduzida, mas os contribuintes também são afetados, visto que havendo uma menor arrecadação por parte do Estado, há a tendência de se praticar uma elevação da carga tributária aos contribuintes, ou a redução na prestação de serviços públicos, como transporte, saúde e educação.

Nesse contexto, após a grave crise econômica que ocorreu no mundo todo, também conhecida como a crise do *subprime* que iniciou nos Estados Unidos da América em 2008, que representou também uma grave crise de arrecadação de receita a nível mundial, a comunidade internacional deu início a diversos questionamentos acerca de diversas questões que afetavam as economias mundiais, como planejamentos tributários internacionais abusivos praticados por grandes empresas, e a presença de lacunas entre legislações de diferentes países que abrem espaço para a redução considerável da carga tributária pelos contribuintes.

⁷ BAUMAN, Zygmunt. **Liquid Times: living in an age of uncertainty**. Cambridge: Polity Press, 2007.

O famoso “caso Apple” é emblemático sobre o problema da lacuna gerado entre o planejamento tributário agressivo e o lapso na definição de tributação entre países.

Naquela época entre o período de 2003 e 2014 o cenário tributário na Irlanda dava oportunidade para que empresas dos Estados Unidos, como a Apple, se planejassem e fugissem da alíquota de 35% sobre os lucros taxada nos EUA. O planejamento tributário realizado pela Apple consistia em criar empresas sucursais na Irlanda e na Holanda para transferir entre elas os lucros obtidos na Europa e em outras regiões.

Ao final, os lucros eram destinados para paraísos fiscais, com muita vantagem tributária, visto que em Bermudas, por exemplo, à época um paraíso fiscal, a alíquota de imposto sobre o lucro das empresas ali situadas consistia em margens próxima de 0%.

Tanto o planejamento tributário agressivo, como a evasão fiscal, principalmente no âmbito da economia digital, são grandes preocupações no cenário internacional moderno, haja vista seu potencial lesivo aos cofres públicos.

Com isso, após percepção internacional acerca de problemas na tributação internacional, bem como no cenário pós crise, com a queda de arrecadação de receita nos Estados internacionais, no ano de 2012, na declaração final da reunião do G20⁸ no México (Junho de 2012) - reiterada na reunião de ministros das finanças do G20 (Novembro de 2012) – foi ressaltada "a necessidade de prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros" com a realização de um estudo com o fito de combater diretamente essa erosão da base tributária, bem como a reiterada prática de transferência de lucros para países com baixa ou até mesmo sem tributação.

Nesse âmbito é que em seguida, no ano de 2013 na Rússia⁹, a OCDE apresentou seu relatório em resposta ao pedido por maior transparência pelo G20, no qual dispôs acerca da criação de um plano de esforço conjunto denominado Projeto BEPS – Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros (Base Erosion and Profit Shifting) da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, em conjunto com o Grupo dos 20 (G-20), com o fito de realizar estudo e encontrar soluções para cessar o desvio de lucros, bem como a erosão de bases tributáveis.

O Projeto BEPS, que será abordado de forma detalhada nos capítulos seguintes, surgiu no contexto de um mundo globalizado e atento às consequências da economia digital nas economias globais como forma de iniciar a cooperação entre países da OCDE com o objetivo

⁸ The OECD Work on Base Erosion and Profit Shifting, OECD. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/TheOECDworkonBEPS.pdf>

⁹ OECD, relatório geral aos líderes do G-20. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf>

de realizar estudos conjuntos, exchange de práticas e futuro consenso acerca de práticas tributárias, seja por *soft law* ou eventual *hard law*, para combater a erosão da base tributária.

1.2. A participação da internet na Economia atual.

Inicialmente, é necessário apontar que a Revista Forbes¹⁰, após estudo acerca dos números da Economia Digital no ano de 2016, ainda bem antes da pandemia, atestou que metade da população mundial estava conectada online, um terço estava em uma rede social, e 53% eram usuários de smartphones.

Além disso, nesse mesmo ano de 2016 a Forbes destacou que a população online era de 3.2 bilhões de usuários, usuários de mídias sociais atingiram o número de 2 bilhões, e que o valor gasto para publicidade digital no mundo foi de 170 bilhões de dólares.

Conforme estudo da Allied Market Research¹¹, o mercado de serviços OTT (*over-the-top*), onde estão inseridos os serviços de *streaming*, tende a atingir o valor de US\$ 1,039 trilhões até 2027, e, no ano de 2019, atingiu o valor de US\$ 121.61 bilhões.

Também acerca da Economia Digital, o relatório realizado pela Oxford Economics¹² destacou que no ano de 2016, a Economia Digital valia US\$ 11,5 trilhões em todo o mundo, o que equivale ao percentual de 15,5% do PIB global, bem como que até 2025, prevê-se que a Internet industrial experimentará um crescimento maciço, com indústrias em todos os setores observando altos níveis de digitalização e inteligência, sendo esperado que a Economia Digital cresça ainda mais, para 24,3% do PIB global.

1.2.1. América Latina e Brasil.

Segundo o Latin America Digital Reports¹³ o acesso à internet na América Latina vem crescendo e o volume de uso está entre os maiores do mundo.

Além disso, percebe-se que o consumo de serviços digitais vem aumentando de forma veloz na América Latina¹⁴ a ponto da penetração da internet na população no ano de 2021 ter atingido o percentual de 81% no Brasil, 86% na Argentina 92% no Chile.

¹⁰ Forbes. The Digital Economy In 5 Minutes. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/?sh=2452d63f7628>

¹¹ Over-the-top Market Outlook – 2027. Allied Market Research. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.alliedmarketresearch.com/over-the-top-services-market>

¹² Digital Spillover: Measuring the true impact of the Digital Economy, Oxford Economics Report [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.huawei.com/minisite/gci/en/digital-spillover/index.html>

¹³ Latin America Digital Reports. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.atlantico.vc/latin-america-digital-transformation-report>

No âmbito da América Latina¹⁵, 24% das residências pagam a TV por assinatura (paga) e OTTs (serviços *over-the-top*), 19% consomem OTTs e 17% realizam a assinatura apenas da TV paga. Nota-se que o aumento dos serviços cresce anualmente e registra um aumento de mais de 14,8 milhões de residências que assinam a TV paga e OTTs de forma simultânea nos últimos cinco anos, fato que comprova que ambos os serviços coexistem e se complementam.

No Brasil, a pandemia aumentou ainda mais o número da utilização de internet entre os brasileiros, chegando à porcentagem de 81% de brasileiros¹⁶ que utilizam o meio digital, tendo a compra via internet aumentado de 39% no ano de 2019 para 46% em 2021.

Portanto, tanto no Brasil quanto na América Latina, nota-se a partir de dados de pesquisas que o consumo da internet, seja para compras ou utilização de serviços, tem aumentado com o passar dos anos, fato que demonstra a consolidação e a participação dos meios digitais na economia mundial.

1.2.2. Portugal.

Em Portugal, a utilização da internet vem crescendo ao longo dos anos e, em 2019, passou a atingir $\frac{3}{4}$ dos portugueses – números bastante expressivos¹⁷.

O aumento de consumidores que utilizam a internet é importante em diversos segmentos digitais, tal como a realização de compras online, incluindo aí as entregas de produtos alimentares em domicílio.

Esse aumento de utilização de consumidores digitais alavanca as empresas portuguesas, que no ano de 2020 já atingem o percentual de 60% com presença online na internet¹⁸.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ Na América Latina, número de assinantes só de OTT supera o dos que assinam apenas TV paga, Tela Viva. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://telaviva.com.br/22/06/2021/na-america-latina-numero-de-assinantes-so-de-ott-supera-o-dos-que-assinam- apenas-tv-paga/>

¹⁶ 81% da população brasileira acessou a internet em 2021(...), Globo. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2022/06/21/81percent-da-populacao-brasileira-acessou-a-internet-em-2021-diz-pesquisa.ghtml>

¹⁷ Economia Digital em Portugal. Acepi. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.comerciodigital.pt/pt/estar-informado/estudo-acepi-2020/#:~:text=Al%C3%A9m%20do%20Estudo%20da%20Economia,e%20dos%20servi%C3%A7os%20de%20proximidade>

¹⁸ Economia Digital em Portugal. Acepi. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.comerciodigital.pt/pt/estar-informado/estudo-acepi-2020/#:~:text=Al%C3%A9m%20do%20Estudo%20da%20Economia,e%20dos%20servi%C3%A7os%20de%20proximidade>

Além disso, dados da Associação da Economia Digital em Portugal demonstram a aceleração do crescimento do uso da internet tanto em Portugal como na União Europeia, principalmente durante e após a pandemia causada pela COVID-19.¹⁹

Ademais, conforme dados da Anacom²⁰ – Autoridade Nacional de Comunicações, “cerca de 34% dos utilizadores de Internet em Portugal subscreveram serviços de *videostreaming on demand*, levando o país à 15.^a posição no ranking da UE27, tendo sido a penetração destes serviços em Portugal de 26% em 2020, passando Portugal para a 16.^a posição do ranking da UE27. Já sobre as chamadas de voz ou vídeo pela Internet, Portugal ultrapassou a média da UE27, passando assim para a 9.^a posição do ranking da utilização deste tipo de serviço. Por fim, O *instant messaging* foi utilizado por 91% dos utilizadores de Internet em Portugal, como exemplo do whatsapp”.

Constata-se, portanto, através das pesquisas portuguesas acerca da utilização da internet em Portugal que assim como na América Latina há uma crescente utilização de serviços digitais, seja para a compra de produtos (físicos ou digitais) ou serviços digitais, fato que ressalta a tendência de crescimento e maior presença da internet na vida cotidiana de pessoas e empresas.

1.3. Nichos da Economia Digital.

1.3.1. Aplicações OTT (*over-the-top*) e Serviços de streaming.

Inicialmente, é importante pontuar que os serviços *over-the-top* (OTT) são um gênero de serviços que são desempenhados por grandes e conhecidas empresas no mercado, a exemplo dos aplicativos de comunicação Whatsapp e Telegram, serviços de *streaming*, como é o caso da Netflix e Disney Plus, serviços de telecomunicação por vídeo, como o Skype, redes sociais, como o caso do Instagram e Facebook, e buscas na web, como o Google.

A BEREC - Body of European Regulators for Electronic Communications²¹ entende que “OTT é um termo frequentemente usado, mas que ainda não é claramente definido, pois alguns usam esse termo de forma ampla para definir um grupo de *players*/empresas; outros para qualificar uma categoria de serviços ou aplicativos”.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Serviços over-the-top (OTT) 2021. Anacom. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=1713912>

²¹ Report on OTT services, BEREC- Body of European Regulators for Electronic Communications. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://www.berec.europa.eu/sites/default/files/document_register_store/2016/2/BoR_%2816%29_35_Report_on_OTT_services.pdf

Dito isso, a BEREC define OTT²² como “conteúdo, serviço ou aplicativo fornecido ao usuário final pela Internet pública, bem como que o termo OTT não se refere a um determinado tipo de serviço, mas a um modo de prestação através da Internet pública, que geralmente ocorre independente do provedor de acesso à Internet no controle ou distribuição do serviço”.

Mais um ponto que merece destaque no âmbito dos serviços OTT, ressaltado inclusive pela OCDE²³, é o fato de que estes serviços são desempenhados por players no mercado (*OTT provider*) que possuem o controle da rede fixa ou móvel que dá suporte à sua distribuição.

Por sua vez, os serviços de *streaming* são aqueles que realizam a transferência de dados via internet por meio de um servidor para enviar informações multimídia para consumidores que contratam o serviço, gratuitamente ou mediante pagamento de assinatura.

Cabe ressaltar que o *streaming* é considerado uma espécie do gênero denominado serviços *over- the -top* (OTT).

Ainda, o serviço de *streaming* é diferente do download de conteúdos, visto que diferentemente do caso do *download*, o conteúdo do arquivo não permanece no computador.

Nas lições de Alberto Macedo²⁴, “*streaming* é a tecnologia de transmissão de áudio e/ou vídeo pela internet, a qual permite que a transmissão de áudio de vídeo seja realizada sem a necessidade de se fazer o download de todo o conteúdo a ser transmitido antes de se ouvir a música ou assistir ao vídeo”.

O serviço de *streaming* apresenta duas formas: o *streaming on demand*, que fica armazenado em um servidor onde o usuário pode acessar por meio de website ou aplicativo, podendo ser de vídeo, como a Netflix, áudio, tal como o Spotify, dentre outros, e o *live streaming*, que é a transmissão ao vivo, em tempo real, como exemplo de eventos esportivos como partidas de futebol, ou reality shows.

Pode-se afirmar nesse sentido que os serviços de *streaming* caracterizam uma cessão temporária do direito de uso de bens incorpóreos, sem que seja efetivada a transferência do domínio útil ou propriedade do bem.

²² *Ibidem*.

²³ OECD Communications Outlook 2013. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-communications-outlook-2013_comms_outlook-2013-en#page319

²⁴ MACEDO, Alberto. **A tributação de streaming de áudio e vídeo: Guerra fiscal entre ISS e ICMS**. In: MONTEIRO, Alexandre. FARIA, Renato. MAITTO, Ricardo. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. 1. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, sec. C, p. 504-521

Para Betina Grupenmacher²⁵ “os serviços *over the top* transmitidos por streaming são disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva”.

Essa sua característica específica gera implicações acerca do seu enquadramento tributário no Brasil, ou seja, se os serviços de streaming se enquadrariam como um serviço ou mercadoria.

No Brasil, a Lei Complementar n.º 157/16²⁶ estabeleceu no item 1.09 as operações de *streaming* como sendo aquelas que oferecem a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos” (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado).

Assim, a lei acima citada estabeleceu que serviços como Netflix, Spotify, YouTube e outros do tipo devem ser tributados pelo imposto brasileiro municipal ISS, e não ICMS, sendo o município competente para a cobrança do ISS aquele do local do estabelecimento do prestador.

Apesar da Lei Complementar n.º 157/16 acima mencionada dispor que os serviços de streaming serão tributados pelos municípios por meio do imposto ISS, ainda assim os Estados da Federação do Brasil por vezes consideram que é de sua competência tributar estas atividades digitais, fato que deflagra em insegurança jurídica aos contribuintes e um cenário de guerra fiscal sobre a tributação indireta incidente sobre bens e serviços, uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro que será estudada de forma mais detalhada no Capítulo 3.

1.3.2. Computação na nuvem (*cloud computing*)

Conforme relatório da OCDE²⁷, “a computação na nuvem é um modelo que permite acesso onipresente e conveniente à rede sob demanda a um conjunto compartilhado de recursos de computação configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicativos e serviços) que podem ser rapidamente provisionados e liberados com o mínimo esforço de gerenciamento ou provedor de serviços interação”.

²⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação do streaming e serviços over the top**. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2018. p. 239.

²⁶ Lei Complementar 157/16, Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm

²⁷ Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy. OECD [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/cloud-computing-the-concept-impacts-and-the-role-of-government-policy_5jxzf4lcc7f5-en

Outra definição trazida pelo relatório da OCDE²⁸ considera que a computação na nuvem se refere tanto aos aplicativos entregues como serviços pela Internet quanto ao hardware e software de sistemas nos datacenters que fornecem esses serviços.

Conforme lição de César Taurion²⁹, “a computação em nuvem é um ambiente de computação formado por diversos servidores sejam esses virtuais ou físicos, ou um conjunto de serviços com capacidade de processamento, armazenamento, aplicações, plataformas e serviços disponibilizados na internet”.

Nessa linha, Patrícia Pinheiro³⁰ entende que “a computação em nuvem deve ser entendida como um modelo de disponibilização de softwares e de infraestruturas de processamento e armazenamento de dados por meio de uma rede (internet)”.

Sobre o conceito de computação na nuvem, o National Institute of Standards and Technology – NIST³¹ (Instituto Nacional de Tecnologia dos Estados Unidos), define como “um modelo para permitir o acesso de rede onipresente, conveniente e sob demanda a um conjunto compartilhado de recursos de computação configuráveis (por exemplo, redes, servidores, armazenamento, aplicativos e serviços) que podem ser rapidamente provisionados e liberados com mínimo esforço de gerenciamento ou interação do provedor de serviço. Esse modelo de nuvem é composto por cinco características essenciais, que são: atendimento sob demanda, amplo acesso à rede, agrupamento de recursos, elasticidade rápida e serviço medido”.

Em resumo, a computação na nuvem se trata do acesso sob demanda de um usuário, por meio da internet, que a partir da computação na nuvem pode acessar recursos de computação — aplicativos, servidores, armazenamento de dados, ferramentas de desenvolvimento, dentre outros recursos. É uma infraestrutura de TI virtualizada.

Na computação na nuvem não há a necessidade de aquisição do *software* ou do *hardware*, isso é, o usuário-consumidor paga pelo uso, que é remoto, por conexão à internet.

O usuário pode utilizar o serviço contratado em qualquer localização, desde que haja conexão à internet, razão pela qual dá-se o nome “computação na nuvem” – uma metáfora.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ TAURION, Cesar. **Cloud Computing: Computação em Nuvem: transformando o mundo da tecnologia da informação**. Rio de Janeiro: Editora Brasport, 2009.

³⁰ PINHEIRO, Patrícia Peck. **Aspectos Legais do Cloud Computing**. In: **Direito Digital Aplicado**. São Paulo: Intelligence, 2012. p.131.

³¹ The NIST Definition of Cloud Computing. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>

Os recursos ficam hospedados em um data center remoto que é controlado por um provedor de serviços na cloud (na nuvem). Podemos citar como exemplos cotidianos o Gmail, icloud, Dropbox, Docusign.

Os serviços de computação na nuvem são divididos em 3 subdivisões diferentes, a saber:

(i) SaaS-software como serviço – se trata do software de um aplicativo que fica hospedado em uma nuvem/cloud, que pode ser acessado e usado por meio de um navegador da web e que geralmente possuem uma taxa para utilização. Usualmente são vendidos como serviços, como exemplo: Microsoft Office 365, Dropbox, Adobe, Zoom, dentre outros.

O SaaS³² é considerado a superação do acesso via download, pois o usuário consumidor, por meio de uma aplicação instalada em determinada plataforma, viabiliza seu acesso via internet, não havendo necessidade de sua instalação no computador do usuário consumidor.

A autora Tathiane Piscitelli³³ salienta que “o SaaS não representa apenas a disponibilização de um software padronizado, pois também entrega outras funcionalidades, como o acesso remoto de armazenamento virtual, compartilhamento de documentos, salvamento automático de dados, dentre outras funcionalidades que o tornam mais amplo do que um software de prateleira”.

(ii) PaaS -plataforma como serviço - oferece aos desenvolvedores de um software a utilização de uma plataforma digital, como infraestrutura e ferramentas para o desenvolvimento de aplicativos. Nesse caso o provedor da nuvem hospeda o armazenamento, software de sistema operacional, bancos de dados, tudo no seu data center. Aqui citamos como exemplos a Amazon, Ifood, Apple Music, dentre outros;

(iii) IaaS -infraestrutura como serviço - oferece acesso sob a recursos de tecnologia, como servidores virtuais, rede e armazenamento através da internet. Como exemplo cita-se o Amazon Web Services e Microsoft Azure.

Sobre tais atividades, a Lei Complementar n.º 157/2016³⁴ do Brasil acrescentou na sua lista anexa os serviços de computação em nuvem, além dos serviços de streaming de modo

³² PISCITELLI, Tathiane. **Tributação na nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. Tathiane Piscitelli organizadora; Tathiane Piscitelli e Gisele Barra Bossa coordenadoras. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.p.36.

³³ PISCITELLI, Tathiane. **A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais**. In: PISCITELLI, Tathiane. LARA, Daniela Silveira. **Tributação da Economia Digital**. 2ª Ed. Thomson Reuters.p36.

³⁴ Lei Complementar 157/16, Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm

que os municípios pudessem tributar a receita desta fatia do mercado da economia digital pelo imposto ISS.

Com isso, os serviços de computação na nuvem foram incluídos no item 1.03 da Lei Complementar n.º 157/2016, que em sua redação prevê a tributação sobre o processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres.

1.3.3. Software e Aplicativos.

No Brasil a definição de software é disposta pela Lei 9.609 de 1988³⁵, que em seu artigo 1º estabelece que programa de computador se trata da 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.

Nesse caso, considera-se o software como um serviço de computador programado para realizar tarefas, ou seja, um programa de computador que serve para ser utilizado em aplicativos, sistemas, sistemas de programação e jogos.

O autor Denis Borges Barbosa³⁶ considera que “a expressão Software, ou, em francês, logiciel, se aplica seja ao programa de computador propriamente dito, seja à descrição do programa, seja à documentação acessória, seja a vários destes elementos juntos. No dizer do art. 43 da Lei de Informática (no. 7.232 de 29 de outubro de 1984), software seria a soma do programa de computador e de sua documentação técnica associada. Tomado desta forma, software se define por oposição à expressão inglesa relativa - hardware: ferramental, equipamento, o conjunto dos objetos (ware) tangíveis (hard, mais propriamente, duros)”.

Nota-se, portanto, que o software se diferencia do conceito de hardware, sendo o hardware a parte física, o corpo do equipamento eletrônico composto por placas, chips, discos, dentre outros, como exemplo dos smartphones, tablet, smarttv, etc.

Para que o equipamento eletrônico/máquina possa desempenhar funcionalidades, faz-se necessário um conjunto de comandos operacionais comandados por uma linguagem

³⁵ Lei 9.609/98, Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19609.htm

³⁶ BARBOSA, Denis Borges. **A Proteção do Software**. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/a-proteo-do-software.pdf>

codificada, que são os softwares³⁷. Ou seja, os softwares são desenvolvidos para controlar o hardware, instruindo-o para que desempenhe uma tarefa proposta.

Nessa linha, Daniel Garrie e Francis Allegra³⁸ conceituam software de computador da seguinte forma:

[...] um conjunto de instruções que é executado em um computador. Não consiste apenas em linguagem de programação. Mais propriamente, de uma perspectiva técnica, o software é definido como um programa e todas as informações e materiais associados necessários para apoiar sua instalação, operação, reparo e aprimoramento. Também inclui programas escritos, procedimentos, regras e documentação associada relativo à operação de um sistema de computador, que são armazenados em mídia digital. De fato, porque o software de computador instrui um computador como executar ações, no sentido mais lato, inclui tudo o que não é hardware. Dito de outra forma, os computadores são, de fato, máquinas incompletas quando fabricados e adquirem funcionalidade somente depois de serem acoplados com software.

Ainda acerca do conceito de software, Heloisa Gomes³⁹ ensina que “perpassa por três aspectos fundamentais: (i) conjunto de instruções, (ii) linguagem e (iii) execução de uma função ou alcance de um resultado. O software consiste, assim, num conjunto de instruções orientadas em linguagem específica para um computador de forma que ele execute uma determinada função ou alcance de um resultado esperado. Como instruções agrupadas, o software é responsável por fazer com que uma máquina seja capaz de processar informações de maneira a executar uma função, tarefa ou resultado de acordo com as necessidades do usuário”.

Nesse diapasão, Heloísa Gomes⁴⁰ entende também que “o software se trata da informação digital que executa uma função utilitária em um computador. A finalidade última do software é, assim, permitir que o computador execute uma tarefa a contento do usuário”.

Em resumo, o software é um bem incorpóreo, um conjunto de linguagens codificadas que fazem com que uma máquina desempenhe tarefas e funções determinadas, e denominação que engloba diversos produtos, tal como aplicativos e jogos eletrônicos para smartphones, computador, tablet, videogames etc.

³⁷ TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. **A natureza jurídica do software à luz da linguística**. Revista da ABPI.n.79,p.46-59.

³⁸ GARRIE; ALLEGRA, 2015, p. 45-46. In: **Software e Direitos de Propriedade Intelectual**. MEDEIROS, Heloísa Gomes. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em https://www.gedai.com.br/wp-content/uploads/2020/09/Software-e-direitos-de-propriedade-intelectual_ebook.pdf

³⁹MEDEIROS, Heloísa Gomes. **Software e Direitos de Propriedade Intelectual**. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em https://www.gedai.com.br/wp-content/uploads/2020/09/Software-e-direitos-de-propriedade-intelectual_ebook.pdf

⁴⁰ *Ibidem*.

Como exemplos cotidianos de softwares, podemos citar: (i) softwares de sistema: Microsoft, Android e IOS, (ii) softwares de aplicação/aplicativos: Instagram, Spotify, TikTok, (iii) software de comunicação: Gmail, Whatsapp. (iv) softwares de jogos: Fifa, Call of Duty.

Nesse âmbito, os aplicativos enquadram-se como um tipo de software padronizado que é executado em uma plataforma de execução, como por exemplo um smartphone ou notebook, e que no geral aumenta a facilidade da vida cotidiana ou o lazer, como é o caso de aplicativos de dieta, de tabelas de gráficos, de calculadora, de jogos, de gestão de tempo etc.

Ainda na seara dos aplicativos, que estão dentro do conceito de software, temos também os aplicativos de transporte, como o caso da Uber.

Acerca da natureza jurídica da licença de uso de *softwares*, Maria Ângela Padilha⁴¹ ensina que “na licença de uso de software concede-se a autorização em favor do usuário para utilizar o programa sob determinadas condições. O detentor dos direitos patrimoniais do bem imaterial concede o seu uso, normalmente numa cópia em código-objeto, estipulando os termos de utilização, o prazo, as restrições de reprodução etc. [...] a licença de uso assemelha-se à locação, permanecendo o licenciante titular dos direitos patrimoniais sobre o software”.

No tocante ao uso dos softwares, o autor Alberto Macedo⁴² salienta que “é irrelevante se o software se apresenta em suporte físico, por download ou mesmo se é usado na nuvem, porque o serviço como bem imaterial pelo qual se paga não é o software em si, mas sim o uso que dele se faz, ainda que ele não esteja instalado na máquina do usuário”.

Sobre o tópico, é importante apontar que no final do ano de 2021 o Supremo Tribunal Federal do Brasil - STF realizou um importante julgamento sobre o tema ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659/Minas Gerais e a Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945/MT, sobre a tributação dos softwares no Brasil.

Nesse cenário, o STF decidiu que os softwares devem ser tributados apenas pelo imposto municipal do ISS, bem como definiu que a diferenciação entre o conceito de softwares que era utilizada no Brasil, a saber, a diferença entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não seria mais suficiente para determinar a competência tributária sobre as operações que envolvam os softwares.

⁴¹ PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo. Noeses. 2020. p. 111

⁴² MACEDO, Alberto. **Licenciamento de software não pode ser considerado mercadoria virtual**. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria>

Além disso, a própria Lei 157/2016⁴³, que institui o imposto ISS, define a tributação de softwares e aplicativos em seu item 1.03 ao conceituar tais atividades como processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres

Assim como no caso dos serviços de *streaming*, mesmo o STF tendo definido que os municípios devem tributar os softwares por meio do imposto ISS, muitos Estados da Federação do Brasil ainda tentam prever a tributação do imposto ICMS sobre estas atividades digitais, assunto que será discutido no Capítulo 3.

1.3.4. Comércio eletrônico (*e-commerce*)

A OCDE⁴⁴ define *e-commerce* como a venda ou compra de bens ou serviços realizada em redes de computadores por métodos especificamente concebidos para receber ou fazer pedidos.

Assim, a qualificação de uma transação comercial como comércio eletrônico é determinada pelo método de pedido e não pelas características do produto adquirido, das partes envolvidas, do modo de pagamento ou do canal de entrega.

Nessa linha, a US Statiscs Bureau⁴⁵ apresenta uma definição semelhante à da OCDE, mas acrescenta que o comércio eletrônico também pode incluir vendas em que o preço e as condições da venda são negociados pela Internet, um dispositivo móvel (*m-commerce*), extranet, rede EDI, e-mail ou outro meio on-line comparável. sistemas.

Tal como acontece com as definições da OCDE e do Eurostat, um pagamento pode ou não ser feito online. Embora a definição seja um pouco mais ampla, o foco ainda está em como a compra é iniciada e não na forma de entrega ou na natureza do produto.

Segundo Melissa Guimarães Castello⁴⁶, “as plataformas de comércio eletrônico, também conhecidas como *marketplaces*, vêm rapidamente assumindo o papel de principais intermediárias nas relações de consumo, atuando tanto na intermediação de vendas de mercadorias, quanto de prestação de serviços, usualmente para consumidor final. Estas novas intermediárias digitais encurtam a cadeia de circulação de bens e serviços, na medida em que

⁴³ Lei 157/2016, Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm

⁴⁴ Unpacking E-Commerce. OECD. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1885800a-en/index.html?itemId=/content/component/1885800a-en>

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ CASTELLO, Melissa Guimarães. **responsabilidade tributária dos marketplaces pelos impostos sobre o consumo – do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras**. In. **Direito Tributário e Novas Tecnologias**. CALIENDO, Paulo. LIETZ, Bruna.p.50.

permitem o contato direto entre fornecedor e consumidor, viabilizando vendas de forma remota que, sem o apoio dos *marketplaces*, dificilmente aconteceriam. Na esfera internacional, as plataformas de comércio eletrônico permitem a aquisição de produtos importados diretamente pelo consumidor final, processo este que era extremamente complexo antes do desenvolvimento da economia digital”.

Nesse interim, é importante destacar que as plataformas de comércio eletrônico trouxeram inovações que tornaram possível dispensar a estar fisicamente presente para a concretização de uma venda de bem ou serviço entre vendedor e comprador, fato que alterou a cadeia de consumo e trouxe facilidades para a efetivação de compras remotas.

Com essa nova realidade na forma de consumo trazida pela Economia Digital, é possível inferir que a neutralidade na incidência do imposto sobre o valor agregado na OCDE de forma neutra vem tendo que lidar com obstáculos, tal como a maior dificuldade em realizar o *compliance* das operações digitais e a fiscalização dessas operações digitais realizadas transnacionalmente.

1.3.5. Jogos eletrônicos.

Para a OCDE⁴⁷ não há uma definição única acerca da indústria de jogos de computador e vídeo, que é muitas vezes referida como videogames, entretenimento interativo, software de lazer ou software interativo.

A análise desta indústria costuma ser dividida em duas dimensões: conectividade (online ou off-line) e hardware (console, PC ou wireless).

Nesse sentido, os jogos online são definidos como qualquer jogo baseado em computador jogado pela Internet, incluindo jogos para PC, console, smartphones e sem fio. Como exemplo de jogos, temos Warcraft, Fifa, Call of Duty, dentre outros.

1.3.6. Indústria 4.0 - Internet das coisas (Iot) e Inteligência Artificial

Inicialmente é importante apontar exemplos cotidianos da Internet das Coisas.

Nesse sentido, destacam-se: smartwatches, eletrodomésticos com inteligência, tal como tv e aspirador de pó que recebem comandos por voz e por internet à distância, maçanetas conectadas à internet, dentre inúmeros outros.

⁴⁷ Online Computer and Video Games.OECD. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/232164517856.pdf?expires=1666216515&id=id&accname=guest&checksum=4D398A472C9EE5C382D8B838594B1578>

Um grande exemplo da internet das coisas/inteligência artificial se trata da Integração do Alexa Voice Service (AVS)⁴⁸, que cria residências “inteligentes” conectadas via internet com a inteligência artificial.

No Brasil, a Internet das coisas (Iot) foi definida pelo artigo 2º do Decreto 9854 de 2019⁴⁹, da seguinte forma:

Art. 2º. Para fins do disposto neste Decreto, considera-se:

I - Internet das Coisas - IoT - 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;

II - coisas - objetos no mundo físico ou no mundo digital, capazes de serem identificados e integrados pelas redes de comunicação;

III - dispositivos - equipamentos ou subconjuntos de equipamentos com capacidade mandatória de comunicação e capacidade opcional de sensoriamento, de atuação, de coleta, de armazenamento e de processamento de dados; e

IV - serviço de valor adicionado - atividade que acrescenta a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde novas utilidades relacionadas ao acesso, ao armazenamento, à apresentação, à movimentação ou à recuperação de informações.

Ademais, a Solução de Consulta no 98.214 – COSIT, de 2019⁵⁰, da Receita Federal do Brasil, conceitua a internet das coisas como sendo “uma rede de objetos físicos (veículos, prédios e outros dotados de tecnologia embarcada, sensores e conexão com a rede) capaz de coletar e transmitir dados. É uma extensão da internet atual que possibilita que objetos do dia a dia (quaisquer que sejam, mas com capacidade computacional e de comunicação) se conectem à Internet. A conexão com a rede mundial de computadores possibilita, em primeiro lugar, controlar remotamente os objetos e, em segundo lugar, que os próprios objetos sejam acessados como provedores de serviços”.

No âmbito da Internet das Coisas também está inserida a inteligência artificial, definida pelo governo brasileiro no Decreto 10.222/2020⁵¹, que criou a Estratégia Nacional de Segurança Cibernética - E-Ciber.

O Decreto 10.222/2020 acima citado⁵² também conceitua a internet das coisas como a revolução tecnológica que tem por objetivo conectar itens usados no dia a dia das pessoas à

⁴⁸ Alexa Voice Service (AVS) para AWS IoT Core. Amazon.[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://aws.amazon.com/pt/iot/solutions/connected-home/iot-and-alexa/>

⁴⁹ Decreto 9854 de 2019.Brasil.[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9854.htm

⁵⁰ Solução de Consulta no 98.214/2019– COSIT. Receita Federal do Brasil. .[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=101468&visao=anotado>

⁵¹ Decreto 10.222/2020. Brasil.[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10222.htm

⁵² *Ibidem*.

rede mundial de computadores, e considera a inteligência artificial como o ramo da informática que visa criar máquinas com inteligência similar à humana.

Ademais, o mesmo Decreto apontou que em 2018 mais da metade da população mundial utilizou a internet (quatro bilhões e cem milhões de usuários, o que representa cinquenta e quatro por cento da população mundial), assim como de acordo com a estimativa do portal [statista.com](https://www.statista.com), a partir de 2020 o mundo teria mais trinta bilhões de dispositivos de internet das coisas (IoT- Internet of Things) conectados.

1.3.7. Impressora 3D.

A impressão 3D é a tecnologia capaz de transformar projetos digitais em objetos tangíveis a partir da utilização de impressoras 3D, softwares e materiais de impressão.

Nos ensinamentos de Neri Volpato⁵³ acerca da impressão 3D, “no final da década de 1980, um novo princípio de fabricação baseado na adição de material foi apresentado, denominado atualmente de AM ou impressão 3D, que pode ser definida como um processo de fabricação por meio da adição sucessiva de material na forma de camadas, com informações obtidas diretamente de uma representação geométrica computacional 3D do componente”.

Ademais, segundo o mesmo Autor acima citado, “o processo produtivo da impressão 3D permite fabricar componentes físicos a partir de vários tipos de materiais, em diferentes formas e a partir de diversos princípios, sendo o processo de construção totalmente automatizado e ocorre de maneira relativamente rápida, se comparado aos meios tradicionais de fabricação⁵⁴”.

Conforme pesquisa realizada pela Markets and Markets⁵⁵, até 2025 o mercado global das impressoras 3D deve atingir um valor de US\$ 42,9 bilhões, com crescimento médio de 23,3% (2018-2025).

A impressão 3d vem sendo utilizada em diversos segmentos, tal como artes visuais, transportes, biotecnologia, óleo e gás e saúde (medicina e na odontologia).

Na área da saúde, por exemplo, a tecnologia da impressão 3d vem evoluindo muito e já está ajudando a salvar/melhorar vidas, trazendo muitas esperanças para o futuro, além de aquecer mais ainda a economia e a competição no mercado.

⁵³ VOLPATO, Neri. **Manufatura Aditiva: Tecnologias e aplicações da impressora 3d**. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://docplayer.com.br/206316768-Manufatura-aditiva-neri-volpato-tecnologias-e-aplicacoes-da-impressao-3d-conteudo-volpato-manufatura-aditiva-organizador-neri-volpato.html>

⁵⁴ *Ibidem*.

⁵⁵ 3D Printing Market worth \$34.8 billion by 2026. Markets and Markets [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.marketsandmarkets.com/PressReleases/3d-printing.asp>

Isso porque, na área da saúde, a impressão 3d vem colaborando com a criação de modelos de próteses que copiam órgãos em seu exato tamanho e que ajudam ao médico observar exatamente as mesmas características do corpo humano, fato que leva aos cientistas a crerem que no futuro poderá ocorrer até mesmo transplantes de órgãos.

Como exemplo dessa grande evolução, nos dias atuais foi possível produzir uma prótese para substituir costelas que foram removidas por conta de tumor⁵⁶.

Em outras áreas, a exemplo do mercado de óleo e gás, a impressão 3d também vem trazendo benefícios.

Nesse cenário, a impressão 3d vem auxiliando a Shell, importante empresa global de exploração de petróleo, a partir da criação protótipos de equipamentos que auxiliam o estudo e atuação prática dos engenheiros⁵⁷.

No Brasil, o conceito da impressora 3D foi pronunciado pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta COSIT n. 97, de 25.3.2019⁵⁸, na qual a Receita Federal do Brasil entendeu a impressora 3D como aquela que se utiliza de equipamentos para a produção de modelos tridimensionais físicos (prototipagem rápida) a partir de modelos virtuais, que operam em câmaras fechadas, através de tecnologia de deposição de filamentos termoplásticos fundidos, utilizando um tipo de material ou mais, mediante deposição de camadas, caracteriza-se como uma operação de industrialização na modalidade de transformação.

1.3.8. Criptoativos e Moedas Virtuais.

Para a OCDE⁵⁹, os criptoativos são aqueles ativos que podem ser mantidos e transferidos de forma descentralizada, sem a intervenção de intermediários financeiros tradicionais, incluindo stablecoins, derivativos emitidos na forma de um Criptoativo e certos tokens não fungíveis (NFTs).

⁵⁶ Como a impressão 3D está ajudando a salvar vidas. Micropress [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022].

Disponível em <https://www.micropress.com.br/2016/06/30/como-a-impressao-3d-esta-ajudando-a-salvar-vidas/>

⁵⁷ Impressão 3D auxilia a Shell na fabricação de equipamentos complexos. Micropress [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://opetroleo.com.br/impressao-3d-auxilia-a-shell-na-fabricacao-de-equipamentos-complexos/>

⁵⁸ Solução de Consulta COSIT n. 97, de 25.3. 2019.Receita Federal do Brasil.[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99736>

⁵⁹ OECD. Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/public-consultation-document-crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.pdf>

No Brasil, a Instrução Normativa RFB n.º 1888/2019⁶⁰ institui e disciplina a obrigatoriedade da prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), bem como conceitua criptoativos como sendo a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal.

Além disso, a Instrução Normativa n.º 188/2019⁶¹ ainda conceitua a *exchange* de criptoativos como a pessoa jurídica, ainda que não financeira, que oferece serviços referentes a operações realizadas com criptoativos, inclusive intermediação, negociação ou custódia, e que pode aceitar quaisquer meios de pagamento, inclusive outros criptoativos.

Hoje existem inúmeros criptoativos, onde se inserem as moedas virtuais, que são um meio de transferir recursos financeiros entre pessoas pela internet, como é o caso da famosa moeda virtual Bitcoin, Ethereum, Solana, Shiba Inu, dentre outras.

As moedas virtuais⁶² são desenvolvidas em um protocolo de informática chamado Blockchain, uma tecnologia que permite a transferência de dados de maneira segura e, teoricamente, inviolável. A grande inovação da Blockchain consiste em dispensar intermediários: os indivíduos têm a alternativa de fazer transações parte a parte, sem a necessidade de ninguém para validar ou assegurar a legitimidade dessas transações.

A OCDE⁶³ define o sistema Blockchain como um tipo de tecnologia de contabilidade distribuída (DLT). É um livro-razão comum criptografado de transações mantido pelas partes em uma rede, que, sem nenhuma autoridade central única controlando o livro-razão, se torna uma maneira extremamente segura e transparente de armazenar informações em um registro imutável e cronológico.

⁶⁰ Instrução Normativa RFB no 1888/2019. Receita Federal do Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100592>

⁶¹ *Ibidem*.

⁶² CASTELLO, Melissa Guimarães. BITCOIN é moeda? Classificação das criptomoedas para o direito tributário. [Em linha]. [Acesso 27.dez.2022]. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/issue/view/4451/2439>

⁶³ OECD. Global Blockchain Policy Centre. [Em linha]. [Acesso 21.dez.2022]. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/issue/view/4451/2439>

Para o Instituto Nacional de Padrões e Tecnologia dos Estados Unidos⁶⁴, a tecnologia Blockchain é conceituada como:

representa um novo paradigma para interações digitais e serve como a tecnologia subjacente para a maioria das criptomoedas. O instituto define o Blockchain como um livro-razão colaborativo e inviolável que mantém registros transacionais, onde os registros transacionais (dados) são agrupados em blocos. Um bloco é conectado ao anterior incluindo um identificador único baseado nos dados do bloco anterior. Como resultado, se os dados forem alterados em um bloco, seu identificador exclusivo será alterado, o que pode ser visto em todos os blocos subsequentes (fornecendo evidência de adulteração). Esse efeito dominó permite que todos os usuários dentro do blockchain saibam se os dados de um bloco anterior foram adulterados. Como uma rede blockchain é difícil de alterar ou destruir, ela fornece um método resiliente de manutenção colaborativa de registros.

Nesse interim, a ENISA - European Union Agency for Cybersecurity⁶⁵ define Blockchain como “um livro público que consiste em todas as transações realizadas em uma rede peer-2-peer. É uma estrutura de dados que consiste em blocos de dados vinculados, por exemplo transações financeiras confirmadas com cada bloco apontando/referindo-se ao anterior, formando uma cadeia em ordem linear e cronológica. Essa tecnologia descentralizada permite que os participantes de uma rede *peer-to-peer* façam transações sem a necessidade de uma autoridade central e, ao mesmo tempo, contando com criptografia para garantir a integridade das transações”.

Assim, quando é realizada uma transferência financeira envolvendo uma moeda virtual, não haverá um banco intermediário para validar essa operação, fato que torna as moedas virtuais completamente diferentes das moedas tradicionais: não dependem de nenhuma autoridade estatal.

Sobre o tema, faz-se necessário destacar que o sistema utilizado na esfera dos criptoativos é descentralizado, denominado “*peer-to-peer*”, ou seja, uma rede de computadores com diferentes pontos de acesso no mundo que permite o compartilhamento de serviços e dados sem a necessidade de um servidor central. Não há um computador central que reúna todas essas informações, por isso é ela apresenta a característica de ser descentralizada.

Dentro deste meio virtual é que são efetuadas transações como as praticadas por meio de criptomoedas/moedas virtuais, como as Bitcoins ou *smart contracts*.

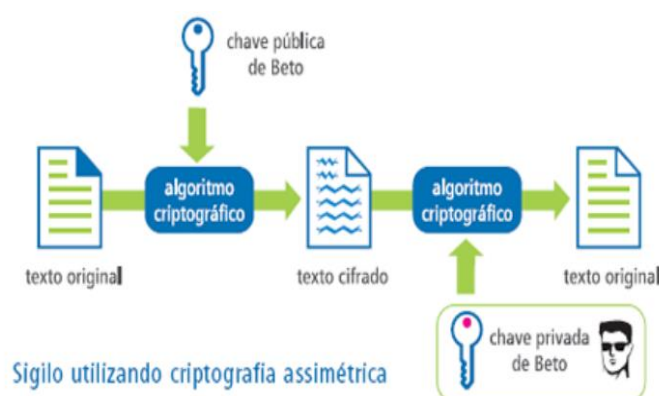
⁶⁴ NIST, Blockchain Overview. [Em linha]. [Acesso 21.dez.2022]. Disponível em <https://www.nist.gov/blockchain#:~:text=A%20blockchain%20is%20a%20collaborative,on%20the%20previous%20block's%20data.>

⁶⁵ ENISA - European Union Agency for Cybersecurity. Blockchain. [Em linha]. [Acesso 21.dez.2022]. Disponível em <https://www.enisa.europa.eu/topics/incident-response/glossary/blockchain>

Ainda, essa rede de computadores possui um sistema que impede o gasto duplicado da mesma moeda devido à existência de assinaturas eletrônicas que possuem chaves públicas e privadas que são necessárias para encriptar, validar a transação em um bloco de texto (“hash”) e então propagá-la perante toda a rede Blockchain.

Essas chaves públicas é que confirmam se uma carteira de moedas virtuais existe e é válida, bem como torna possível a verificação do histórico das transações realizadas num bloco.

Todavia, a transação só pode ser concretizada quando o indivíduo possuir o número da chave privada, conforme ilustrado abaixo⁶⁶:



Conforme já mencionado, na tecnologia Blockchain as informações permanecem registradas e armazenadas na rede entre os computadores espalhados pelo mundo e a ela conectados.

Dentro da Blockchain, ou cadeia de blocos, cada bloco possui suas informações acerca das transações ocorridas e uma assinatura digital única denominada de “hash”.

A “hash” se trata de um código matemático gerado pela função “hash” que funciona como uma assinatura digital criptografada, que se assemelha a um “token bancário” único.

Cada bloco possui a sua “hash”, se conectam uns aos outros, e daí é criada a cadeia de blocos, ou corrente de blocos, ou Blockchain.

Cabe destacar ainda que cada bloco recebe o seu número único levando em conta os números dos blocos passados, fato que torna muito difícil alterar toda a combinação dos números anteriores, assim como, por outro lado, caso ocorrida esta alteração seriam afetados também todos os números subsequentes que seriam gerados no futuro.

Por este motivo a segurança do Blockchain é quase inviolável e faz com que as fraudes dentro desse sistema sejam de extrema dificuldade.

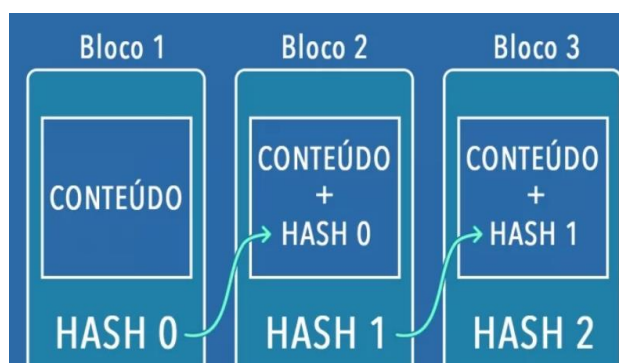
⁶⁶ O que é Bitcoin? , Cryptoradar. [Em linha]. [Acesso 27.maio.2019]. Disponível em <https://www.cryptoradar.com.br/guias/criptoativos/o-que-e-bitcoin-o-guia-definitivo/>

Logo, uma vez dentro do Blockchain, as transações são praticamente impossíveis de serem rastreadas pelos governos, haja vista sua descentralização em relação aos Bancos Centrais.

Dessa forma, essa descentralização representa um cenário de possibilidades para a prática de evasão fiscal e para a criação dos novos “paraísos fiscais digitais”, com fuga de capital e saída de receita aos cofres dos Estados.

Esse cenário representa um grande desafio no âmbito dos criptoativos e uma das razões que faz com que a Economia Digital venha despertando a atenção dos governos mundiais, principalmente depois da crise de 2008.

Desse modo, de forma a ilustrar o funcionamento da Blockchain e das “hashs” acima explanados, apresenta-se o gráfico⁶⁷ abaixo:



Por fim, impende apontar que para coletar e validar as informações dos blocos, bem como conectá-los, existe a figura dos mineradores.

Quando um novo bloco é validado, ele confirma todos os blocos anteriores e por conseguinte todos se conectam na rede Blockchain.

⁶⁷ O que é Blockchain?, Tecnoblog. [Em linha]. [Acesso 27.maio.2019]. Disponível em <https://tecnoblog.net/227293/como-funciona-blockchain-bitcoin/>

2. O PROJETO BEPS DA OCDE

2.1. Introdução sobre o Projeto BEPS da OCDE.

Por certo, nota-se na economia moderna global uma tendência para a sua intangibilização, na medida em que o surgimento e a difusão de novos serviços digitais ocorrem de forma cada vez mais acelerada.

Com isso, o costume da população, que no passado era baseado majoritariamente no consumo de mercadorias e bens tangíveis (exemplo de discos, CD's e Dvd's), migrou para um cenário onde a prestação serviços e bens são basicamente digitais, como os serviços de streaming, tal como os oferecidos pela Spotify e Netflix, a “*sharing economy*” ou economia compartilhada (Airbnb, Uber), e o “cloud computing”, como os oferecidos pela Google e Microsoft para fins de hospedagem de dados na internet.

Dentro do mundo digital cabe também destacar a criação de outra nova tendência, a saber, os criptoativos, como as moedas virtuais, a exemplo da Bitcoin e das Altcoins, tal como a Ethereum, Ripple e Litecoin.

Sobre a crescente utilização das moedas virtuais e seu impacto no mercado financeiro mundial, destaca-se como exemplo que em junho de 2019 o Facebook anunciou a criação de sua criptomoeda, a “Libra”, em parceria com empresas privadas como a Uber, Paypal, Mastercard, Visa, dentre outras, com previsão de lançamento no ano de 2020.

Esse anúncio criou por um lado expectativa positiva por parte do mercado pelo fato de ser uma moeda que buscava oferecer concorrência com baixo ou nenhum custo, tornando-se uma alternativa aos meios de pagamento e serviços financeiros tradicionais, de forma ágil e descentralizada.

Por outro lado, foram gerados temores no cenário internacional que alertaram o BIS⁶⁸ – Bank for International Settlements, que destacou que a moeda virtual do Facebook poderia gerar instabilidade econômica e redução da concorrência, bem como ocasionar no vazamento de dados e violação de privacidade.

Até a presente data a moeda do Facebook não foi lançada e não há previsão ou certeza se de fato haverá algum dia seu lançamento, tendo em vista que os diferentes governos mundiais, principalmente o dos Estados Unidos, colocaram pressão contra o lançamento da moeda.

⁶⁸ Big tech in finance: opportunities and risks, BIS. [Em linha]. [Consult. 25.jun.2019]. Disponível em <https://www.bis.org/publ/arpdf/ar2019e3.pdf>

Tal fato ocorreu pois considerou-se que a Libra ameaçaria as moedas nacionais, como por exemplo o próprio dólar americano, os mercados financeiros, e ainda colaboraria com o aumento de crimes cibernéticos e/ou violação de privacidade dos usuários.

Esse é um exemplo claro da importância das moedas virtuais e seus impactos político-econômicos no mundo atual.

Além disso, é imperioso destacar que os ordenamentos jurídicos e legislativos de cada Estado devem sempre permanecer monitorando e atualizados para realizar adequações ao panorama socioeconômico da economia digital globalizada atual, que já se consolidou em praticamente todo o mundo.

Sem definições de normas, conceitos atualizados mais exatos, ou esforço conjunto no cenário internacional, a economia digital oferece diversos riscos às economias globais, como casos de evasão fiscal, fraudes, lavagem de dinheiro, diferentes modos de financiar terrorismo, dentre outras atividades ilícitas, ocorrência de bitributação, e até mesmo guerras fiscais.

Contudo, atualmente diversos pontos ainda carecem de definição não apenas na esfera interna de diversos Estados, como é o caso do Brasil, mas também na comunidade internacional, que apresenta um cenário de conflitos de interesses políticos.

Destaca-se que a comunidade internacional ainda não possui um consenso nem uma *hard law* sobre a tributação da Economia Digital, bem como ainda existem diversas lacunas e discrepâncias a respeito da natureza jurídica ou conceitos jurídicos envolvendo o tema, seu monitoramento, sua regulação, e seus diferentes modelos de tributação em diferentes países, como é o caso do debate envolvendo a tributação da renda internacional da renda no aspecto tributação no Estado Fonte vs Estado Residência ou do estabelecimento permanente.

Nesse cenário, o projeto de BEPS (Base Erosion Profit Shifting), criado pela OCDE, de natureza de *soft law*, elencou 15 planos de ações, e, em sua ação número 1, estudou a questão da economia digital e tentou criar um diálogo entre os países acerca da tributação neste segmento.

Ocorre que a ação número do 1 do Projeto BEPS sobre a economia digital não trouxe nada concreto para a comunidade internacional, apenas trouxe sugestões de soluções/orientações, que podem ou não ser aplicadas nas legislações domésticas em caso de não contrariar tratados internacionais, conforme será detalhado a seguir.

Tal fato ainda gera um cenário de muita incerteza, como a possibilidade de guerras fiscais entre países, bitributação, ou planejamentos fiscais abusivos, práticas que a OCDE busca coibir.

Diante da falta de harmonização de conceitos na comunidade global, torna-se maior a dificuldade de uma uniformização internacional que possa estabelecer uma tributação consensual, razão pela qual o projeto BEPS da OCDE tentou unir esforços, diálogos e estudos no cenário internacional sobre tributação da economia digital.

2.2. O cenário internacional para a criação do Projeto BEPS da OCDE

Conforme já exposto anteriormente, a globalização trouxe desafios e empecilhos a serem estudados e coibidos pelas economias mundiais, como por exemplo lacunas e conflitos entre leis de diferentes ordenamentos jurídicos que criam oportunidades para as empresas reduzirem significativamente a sua carga tributária, fato que atinge e pode diminuir significativamente a arrecadação de receitas pelos cofres públicos dos governos globais.

Após constatar a dificuldade para tributar a economia digital e os crescentes casos de planejamentos tributários abusivos, no ano de 2013 na Rússia⁶⁹ a OCDE apresentou um relatório denominado Projeto BEPS – Plano de Ação para o Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros da OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, em conjunto com o Grupo dos 20 (G-20), com o propósito de realizar estudos e buscar possíveis soluções para conter o desvio de lucros, bem como a erosão de bases tributáveis.

Nessa conjuntura, o Projeto BEPS é tido como uma primeira tentativa dos países da OCDE para harmonizar mais transparência internacional, estudos conjuntos, *exchange* de práticas e futuro consenso de práticas tributárias, seja por *soft law* ou *hard law*.

O projeto foi criado num cenário pós crise econômica quando já havia o aumento da oferta e procura dos serviços digitais, queda de arrecadação pela maioria dos Estados, aumento de casos de planejamentos tributários abusivos (como o caso das empresas norte-americanas, como a Apple), e as crescentes operações dentro do sistema Blockchain, que permite realizar transferências, inclusive por meio de *smart contracts*, de forma descentralizada, sem rastreio por parte dos fiscos no sistema internacional e não atrelado aos governos estatais.

Além disso, outro ponto importante destacado pelo Projeto BEPS da OCDE foi o desenvolvimento da Economia Digital, que representa um grande obstáculo na tributação internacional, como exemplo dos conflitos entre a tributação no país fonte vs tributação no

⁶⁹ OECD, relatório geral aos líderes do G-20. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf>

país residência, a transferência de ativos e a dificuldade em determinar a jurisdição responsável, a questão do estabelecimento permanente, dentre outros.

Indubitavelmente a criação do BEPS teve como objetivo realizar um mapeamento global e tentar unir esforços conjuntos para encontrar medidas para atingir uma maior transparência global, combate à evasão fiscal e combate à erosão da base tributável, fato que representou uma tentativa de inovação no cenário tributário a nível mundial.

Destaca-se novamente que um dos motivos determinantes para a criação do Projeto foi o fato de que conflitos entre Estados soberanos podem criar embates ou lacunas político-jurídicos que podem ocasionar ou a dupla tributação, ou até mesmo nenhuma tributação, em razão de diversos acordos tributários bilaterais existentes, tendo muitos desses tratados criado possibilidades para a incidência de nenhuma tributação, de forma artificial, e a denominada erosão da base tributária.

Além da implementação do BEPS em 2013, a OCDE divulgou um relatório contendo planos de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, plano este que apontou quinze ações distinguidas de forma pormenorizada para atingir resultados, bem como estabeleceu prazos para que essas ações fossem implementadas, não apenas pelos Estados Soberanos como também diversos pelos organismos internacionais.

Nesses quinze planos de ação apresentados no projeto BEPS, foram tratados diversos tópicos diferentes, como por exemplo a economia digital, a questão do uso abusivo de tratados bilaterais para evitar a não tributação, CFC rules, instrumentos híbridos, a discussão acerca do estabelecimento permanente, combate a práticas abusivas e paraísos fiscais, dentre diversos outros pontos.

Ademais, o BEPS formalizou em tais planos diretrizes para a harmonização entre sistemas tributários, alterações na legislação, e apontou como sendo crucial uma mudança na interação por todos os países acerca da tributação internacional e como esta deverá ser praticada, de modo a respeitar principalmente a transparência e harmonia.

No ano de 2015, a OCDE⁷⁰, no âmbito do BEPS, apresentou os relatórios finais (*Final Report*) para cada ação do plano, e em 2018 publicou o denominado *Interim Report*, com mais análises sobre o tema, porém sem trazer nenhum acordo ou solução concreta.

No mesmo ano de 2015 foi constatado pelos especialistas técnicos da OCDE um grande problema na tributação da economia digital, a saber, o fato dela ter sido baseada em

⁷⁰ Relatórios Finais, BEPS, OCDE. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

uma estrutura legal criada quando ainda existiam majoritariamente apenas bens físicos (a presença física), e não digitais.

No que se refere ao Projeto BEPS no âmbito da economia digital os países da OCDE estabeleceram em 2015 que permaneceriam estudando a tributação da economia digital, bem como que postergariam futuras implementações até o ano de 2020.

Com a epidemia causada pela COVID-19 e a disputa nas eleições do Estados Unidos entre Trump e Biden, novas decisões sobre a tributação da economia digital foram atrasadas, até que em outubro de 2020 foram publicados os pilares 1 e 2 do BEPS, trazendo atualizações sobre o tema, que serão estudadas no capítulo 4.

Portanto, é possível afirmar que a questão da tributação da economia digital exige constante empenho da comunidade internacional para desenvolver soluções viáveis e eficazes, principalmente no âmbito jurídico, com o objetivo de garantir uma concordância com o maior número de Estados participantes, sob pena da criação de acordos internacionais paralelos discrepantes ou atuações unilaterais que possam levar (i) a uma gigantesca insegurança jurídica na comunidade internacional, (ii) guerras fiscais pela busca da atração de mais atividade econômica pelos Estados, (iii) massiva incidência de dupla tributação/pluritributação, ou (iv) incidência de dupla não tributação, fatores estes que acarretam na diminuição de receitas dos cofres públicos e disputas políticas.

2.3. A Ação 1 do Plano BEPS sobre a Economia Digital.

Conforme acima mencionado, o BEPS formulou 15 ações diversas e pormenorizadas em seu plano de atuação, sendo as seguintes: Ação 1 – Desafios da Economia Digital, Ação 2 – Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos. Desenvolver modelos de acordos para evitar a dupla tributação e recomendações relativas à elaboração de normas nacionais para neutralizar os efeitos (exemplos: dupla não tributação, dupla dedução, diferimento dos impostos em longo prazo) dos instrumentos e entidades híbridos; Ação 3 – Apresentar recomendações sobre o desenho de normas de transparência fiscal internacional; Ação 4 – Estabelecer regras que previnam a erosão de bases imponíveis gerada pelo pagamento de juros ou outros gastos financeiros excessivos; Ação 5 – Combater de maneira mais efetiva as práticas de concorrência fiscal lesiva, tomando em conta a transparência e substância; Ação 6 - Impedir a utilização abusiva de Tratados Internacionais; Ação 7 – Impedir comportamentos que evitam, de maneira artificial, a caracterização de Estabelecimento Permanente no país fonte da renda tributável; Ações 8, 9 e 10 - Assegurar que os resultados dos Preços de

Transferência estejam alinhados com a criação de valor; Ação 11 – Estabelecer métodos de coleta e análise de dados sobre erosão da base imponible e a transferência de lucros; Ação 12 – Exigir dos contribuintes a revelação de seus mecanismos de planejamento tributário agressivos; Ação 13 – Reexaminar as regras sobre documentos relativos a preços de transferência; Ação 14 – Tornar mais efetivos os mecanismos de resolução de conflitos; Ação 15 – Desenvolver instrumento multilateral que ofereça um enfoque inovador para a fiscalização internacional e que reflita a natureza dinâmica da economia global.

No que se refere ao presente estudo, cabe destacar em específico a Ação número 1⁷¹ do BEPS, que abordou os desafios da Economia Digital no contexto internacional.

Foi nesse primeiro plano de ação que o BEPS se dedicou ao estudo e desenvolvimento de orientações na esfera da tributação das operações digitais no cenário internacional.

Importa ainda destacar que para o desenvolvimento de tais estudos acerca da Economia Digital foi criado junto ao BEPS a denominada Força Tarefa⁷² sobre a Economia Digital⁷³ – (Task Force on the Digital Economy – TFDE), órgão ligado ao Comitê de Assuntos Fiscais (CFA), para analisar e apontar as principais questões, assim como os maiores desafios no âmbito da tributação da economia digital.

Nesse diapasão, cumpre salientar que o Action Plan 1 não trouxe soluções concretas ou conclusivas na esfera da economia digital, porém formulou propostas que serão a seguir estudadas e orientou os países no sentido de ser possível realizar adaptações legislativas tributárias unilateralmente pelos Estados para que as operações com bens/serviços virtuais sejam equiparadas aos bens/serviços não virtuais.

Como exemplo disso a Ação 1 do BEPS orientou que se os países entendessem necessário e viável, poderiam elaborar unilateralmente impostos sobre serviços digitais, como o DST- Digital Service Tax.

Essa orientação ocorreu por causa do surgimento constante de cada vez mais novos modos de transações, operações, comércio, bens e serviços dentro do âmbito virtual, como a

⁷¹ Projeto BEPS, OECD. Ação 1. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page17

⁷² G20 deepens support for digital inclusion, United Nations. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=1839&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;

⁷³ G20 inicia sua agenda de trabalho em economia digital, ICTSD. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <https://www.ictsd.org/bridges-news/pontes/news/g20-inicia-sua-agenda-de-trabalho-em-economia-digital>

Internet das coisas, os modelos de negócio B2B, B2C, C2C, os serviços de streaming, cloudcomputing, bem como os criptoativos, como as Bitcoins.

Outro ponto que merece destaque é que em razão do grande número de vertentes que existem dentro da Economia Digital, bem como a velocidade da criação de novos bens e serviços, a Ação 1 não definiu nos relatórios do BEPS de forma expressa o conceito de economia digital.

Por fim, insta elucidar que a Ação 1 utilizou como base as orientações expressas nas outras ações do BEPS que abordaram questões da Economia Tradicional, muito em razão do fato de que a OCDE considera que a economia digital se tornará no futuro a própria economia em si, bem como que não haverá mais distinção entre economia e economia digital.

Assim, utilizando como base fundamentos de outras ações do BEPS, a Ação 1 considerou que diversos pontos centrais devem ser desenvolvidos e aplicados para que se possa dar início à harmonização tributária internacional da Economia Digital, como o combate ao abuso de tratados - combate ao *treaty shopping*, constante no plano de Ação 6.

Além disso, a partir dos estudos da Ação 7 – Prevent the artificial avoidance of Permanent Establishment Status, a Ação 1 recomendou que fosse realizada uma alteração do conceito clássico de estabelecimento permanente, o qual considera predominante a prática de atividades econômicas num local fixo físico, para aplicação do conceito de "presença digital significativa".

Portanto, diante do exposto, é possível afirmar que o Plano de Ação 1 do BEPS se caracteriza como uma *soft law*, possui um caráter genérico e não apresentou no texto dos primeiros relatórios medidas concretas específicas, apenas propostas/orientações em relação à tributação da economia digital, justamente pelo cenário atual de volatilidade combinado com a carência de definições e consenso sobre a Economia Digital. As propostas trazidas pela OCDE na Ação 1 do BEPS serão estudadas de forma mais detalhadas no capítulo 3.

2.4. Plano BEPS e divergências político-tributárias no cenário internacional.

De fato, a economia digital está presente em qualquer lugar do mundo sem a necessidade de adentrar no sistema financeiro regulado pelo Estado e até a presente data ainda possui muitas lacunas, tanto sobre conceitos como na legislação interna e internacional – visto que ainda é um tema recente, que muda ou traz novas tendências rapidamente.

Há anos diversos países vêm divergindo de entendimento acerca da tributação da economia digital e até mesmo ameaçando uma guerra fiscal, como é o caso dos Estados Unidos contra a posição de países do bloco europeu, como a França.

Para exemplificar a divergência mencionada acima, destaca-se que a Comissão Europeia⁷⁴ sugeriu em 2018 a criação de um imposto sobre os serviços digitais para toda a União Europeia aplicado sobre as receitas advindas de atividades em que os utilizadores exerçam um papel importante na criação de valor, tendo em vista que estas são as de mais difícil captação com as regras fiscais atuais. Como exemplos destas receitas geradas tem-se: as receitas da venda de espaço publicitário online, as receitas criadas a partir de atividades de intermediação digital que permitem aos usuários interagir com outros usuários e que podem facilitar a venda de bens e serviços entre eles, e as receitas da venda de bens e serviços ou a venda de dados.

Esse imposto sobre as receitas seria exigido pelos Estados-Membros onde estão os utilizadores-consumidores e incidiria apenas sobre as empresas com receitas anuais totais de 750 milhões de euros a nível mundial, e receitas de 50 milhões de euros a nível da UE- União Europeia. A taxa do imposto seria de 3 %.

Naquele ano, o Conselho da União Europeia realizou negociações acerca do imposto sobre os serviços digitais, porém apesar do debate ter reunido o amplo apoio de um grande número de Estados-Membros, alguns países foram contra a proposta, tal como os países do bloco nórdico e a Irlanda, tendo sido abandonada a ideia momentaneamente em 2019.

Novamente em 2021 o Conselho da União Europeia se reuniu em Bruxelas e reiterou o forte empenho para encontrar uma solução mundial para a tributação digital internacional.

Nesse contexto, o Conselho da União Europeia confirmou que está disposto a avançar caso não haja perspectivas de solução a nível mundial e, com isso, irá apresentar como forma de recurso próprio adicional uma proposta relativa a um imposto digital até 1 de janeiro de 2023⁷⁵.

A União Europeia entendeu naquele momento que seria mais viável deixar a OCDE trabalhar em soluções globais para reduzir as brechas tributárias na economia digital, haja vista a dificuldade em conciliar os interesses divergentes entre os seus Estados.

⁷⁴ Conselho da União Europeia, Tributação dos Serviços Digitais. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/#>

⁷⁵ Conselho da União Europeia, Tributação dos Serviços Digitais. [Em linha]. [Consulta. 23. Agosto.2022]. Disponível em <https://www.consilium.europa.eu/media/49020/250321-vtc-euco-statement-pt.pdf>

Dessa forma, diante da incerteza do cenário e a falta de uma solução naquele ano, restou decidido que na falta de um consenso, caberia ao governo de cada Estado definir ou não se aplicação a taxa temporária sobre serviços digitais.

Sobre esse cenário de incertezas e descrença sobre um consenso internacional, Ana Paula Dourado pontuou que alguns Estados introduziram impostos sobre o setor digital com base em argumentos de justiça. Há vários exemplos: Índia, Israel, e, na Europa, Reino Unido, França, Hungria e Itália⁷⁶.

Cita-se como um exemplo claro de uma medida unilateral e imediata sobre a tributação da Economia Digital a decisão do governo da França⁷⁷, que estipulou taxas sobre os serviços digitais das grandes empresas de tecnologia que atingiram basicamente apenas grandes empresas americanas, gerando o descontentamento do presidente Donald Trump à época.

Em razão dessa taxação, houve resposta dos Estados Unidos, que iniciou uma guerra político-fiscal, na qual o presidente Donald Trump⁷⁸ ameaçou taxar os produtos franceses.

Vê-se, portanto, que em vista da falta de um consenso, a atuação fiscal unilateral de países acaba gerando guerras comerciais pelo mundo, que por sua vez criam um cenário internacional político-econômico instável – que prejudica consumidores e empresas.

A falta de um consenso acerca da tributação da Economia Digital tem como causa principal a disputa dos interesses próprios de cada Estado-Nação, tendo em vista que cada país vem buscando priorizar apenas seus interesses, tal como a arrecadação dos seus cofres públicos e a defesa do seu “bloco geopolítico” (exemplo: Estados Unidos, países do bloco europeu, país em desenvolvimento).

⁷⁶ DOURADO, Ana Paula. **O novo imposto digital na Europa: quem começou a guerra econômica?** [Em linha]. [Consult.15.Dez.2022]. Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniaao/colunistas/detalhe/o-novo-imposto-digital-na-europa-quem-comecou-a-guerra-economica>

⁷⁷ França aprova imposto sobre grandes empresas de tecnologia, olhar digital. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://olhardigital.com.br/noticia/franca-aprova-imposto-sobre-grandes-empresas-de-tecnologia/87908>

⁷⁸ Trump vai taxar vinho da França em resposta a imposto de serviços digitais, meio bit. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://meiobit.com/409673/trump-taxa-vinho-franca-imposto-servicos-digitais/>

Sobre o contexto internacional Yariv Brauner comenta que “fora dos Estados da OCDE⁷⁹ existem diferentes grupos de países e de políticas fiscais: proliferaram a partir da década de sessenta os pequenos territórios com políticas de sigilo bancário e total opacidade quanto à identificação dos contribuintes e ausência de tributação. Muitos Estados em vias de desenvolvimento sem recursos naturais, adotaram políticas de incentivos fiscais para atrair investimento estrangeiro, de modo a ficarem libertos do financiamento externo, sem conseguirem a criação de emprego no país e um aumento consolidado do PIB”.

Sobre esse mesmo contexto global destaca Ana Paula Dourado⁸⁰ que “há também Estados tanto dentro como fora do âmbito da OCDE que almejam tributar rendimentos obtidos no seu território, e cujas regras internacionais não lhes reconhecem essa possibilidade. Esse seria o caso da Índia, que introduziu recentemente um imposto sobre os serviços digitais como forma de ultrapassar os constrangimentos das convenções de dupla tributação, assim como o Reino Unido, que introduziu o imposto sobre os lucros desviados, conhecido como imposto Google e introduzido também em Itália e na Austrália, embora cada um deles com características próprias”.

Posto isso, é necessário ressaltar novamente que o relatório da OCDE de 2015 sobre a economia digital não trouxe nenhuma medida de aplicação ou norma concreta para o cenário global e deixou a critério dos países a adoção de suas próprias condutas por meio de medidas unilaterais, de forma muito mais política do que econômica.

Com isso, como exposto no caso entre França e Estados Unidos, as medidas unilaterais podem gerar efeitos negativos, tal como a dupla tributação, fato que a OCDE busca combater por meio do Projeto BEPS.

A matéria é de tão difícil regulação no cenário internacional e há tanto descompasso entre as legislações de diferentes países que no tocante à tributação sobre a renda, tanto o caso brasileiro sobre os preços de transferência - que é diferente do adotado pela OCDE, como o embate entre a tributação no Estado Fonte vs Estado Residência evidenciam claramente essa falta de consenso internacional.

Como exemplo da dificuldade entre diferentes visões políticas, vê-se o caso brasileiro, que, no contexto internacional da economia digital e tributação, o Brasil possui o objetivo de ingressar no quadro da OCDE, mas, para isso, teria que se alinhar com a política tributária na

⁷⁹ BRAUNER, Yariv. **The future of tax incentives for developing countries**. Tax, law and development, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachusetts, USA, 2013, p. 25-56. IN. DOURADO, Ana Paula. **Justiça Tributação Internacional**. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2022]. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/justica-tributaria-internacional/#note-1494-91>

⁸⁰ DOURADO, Ana Paula. **Justiça Tributação Internacional**. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2022]. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/justica-tributaria-internacional/#note-1494-91>

questão Estado-Fonte vs Estado Residência com a OCDE, que, hoje, possui visões completamente divergentes que inclusive podem gerar a bitributação.

Isso porque, sobre preços de transferência, o Estado brasileiro⁸¹, por meio de sua Receita Federal, estipula bases fixas de lucro para a fiscalização e tributação de empresas, inclusive as com sede no exterior.

Importante destacar que o governo brasileiro, por meio da Receita Federal, apresentou propostas para alterar as regras de preço de transferência no Brasil com o objetivo de se alinhar o modelo de tributação brasileira com o da OCDE.

Nos moldes atuais, os conceitos da OCDE, com base no princípio *arm's length*, utiliza outras bases, como critérios subjetivos, para a fixação de margem de lucro, com outros métodos de aplicação, diferentemente do Brasil.

No Brasil os serviços da economia digital são considerados e tributados, em regra, como serviços técnicos ou royalties, com tributação no Estado-fonte sobre pagamentos de serviços para residentes no exterior, conforme Instrução Normativa da Receita Federal nº 1455/2014⁸², artigo 17, o que deixaria o Brasil “confortável”.

Nota-se, portanto, que o entendimento brasileiro é diferente da OCDE, visto que esta última privilegia a tributação pelo Estado da Residência.

Essa diferença de pensamento acerca da tributação é facilmente notada em razão do fato que o Brasil é um país importador de tecnologia, e os países da OCDE, em regra, exportadores.

Tal fato é, portanto, mais um exemplo da discrepância internacional existente no campo da tributação internacional, que recai sobre a Economia Digital, sendo também claramente uma questão política.

Assim, o estudo da Economia Digital deve ser realizado e pensado no mundo como um todo, de forma universal, sendo certo que as medidas unilaterais apenas atrapalham o cenário, já tão complicado, com eventuais riscos de bitributação e guerras fiscais que apenas atrapalham o cenário da economia digital e sua tributação no cenário internacional, ainda sem consenso e por vezes dependente de orientações por meio de *soft law*.

⁸¹ Brazil, Transfer Pricing Country Profile, OCDE. [Em linha]. [Consult.15.Dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-brazil.pdf>

⁸² Instrução Normativa 1455/2014, Receita Federal do Brasil. [Em linha]. [Consult.24 .jul.2022]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado#:~:text=de%202009%2C%20resolve%3A-.Art.,as%20disposi%C3%A7%C3%B5es%20desta%20Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa.>

2.5. Paraíso fiscal e o paraíso fiscal digital no cenário internacional moderno.

Em razão do desenvolvimento da economia digital percebemos o fenômeno da evolução dos paraísos fiscais e a migração para os paraísos fiscais digitais no mundo moderno.

O paraíso fiscal convencional se trata de uma opção estatal mediante sigilo financeiro, societário e concessão tributária, como exemplo do Panamá e de Mônaco.

Os paraísos fiscais possuem 3 (três) funcionalidades, a saber: 1- transferência financeira rápida, de remessa de dinheiro de país para outro, com garantia de agilidade negocial; 2- incentivo ao planejamento tributário, ou seja, é possível reduzir ou não pagar tributos, 3 - lavagem e ocultação de patrimônio.

No entanto, com o passar dos anos dois eventos mundiais ocorridos mudaram todo o cenário e dificultaram os paraísos fiscais convencionais.

Um desses eventos foram os ataques terroristas de 2001 aos EUA, que fizeram com que o governo norte americano lutasse mundialmente pela extinção dos estímulos a sigilos.

Como exemplo disso, em solo americano as sociedades anônimas com ação ao portador foram extintas.

O segundo evento que modificou o cenário global de incentivo a paraísos e remessas com sigilo foi a crise de 2008.

Como exemplo, no período pós crise de 2008 os EUA criaram uma importante medida, o FATCA⁸³ - Foreign Account Tax Compliance Act, uma lei que combate fortemente a evasão fiscal e o sigilo de rendimentos e investimentos realizados fora do país.

No entanto, com o decorrer dos anos houve um deslocamento de inúmeras transações que eram efetuadas dentro do sistema financeiro tradicional para a economia digital por meio do sistema Blockchain, explicado detalhadamente no capítulo anterior. É daí que começam a surgir os paraísos fiscais digitais.

Assim, pode-se afirmar que em diversas situações a economia digital rompeu com o critério de residência, principalmente dentro do Blockchain, haja vista que nesse sistema há bastante dificuldade em caracterizar onde se deu o surgimento da riqueza em razão do seu difícil rastreamento.

⁸³ FATCA , IRS, USA. [Em linha]. [Consult.15.Dez.2019]. Disponível em <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>

Além da ruptura com os conceitos de tributação na fonte vs tributação na residência, também não há como caracterizar o estabelecimento permanente quando se fala em blockchain.

É por tal razão que as operações no Blockchain vêm despertando a atenção global, ante ao surgimento de novos paraísos fiscais, os denominados paraísos fiscais digitais, ou os paraísos das criptomoedas.

Como exemplo, em países como Bermudas e Malta⁸⁴ os governos aprovaram leis ou possuem projetos de lei em andamento para facilitar a entrada de empresas e projetos de criptomoeda.

Caso haja avanço de países com tais postura, sem instrumentos internacionais, sem regulação, monitorização, e até mesmo sem arbitragem internacional, uma guerra fiscal forte pode vir a acontecer.

Nesse cenário, especialistas vêm procurando como acessar as titularidades e o ganho de capital no âmbito da blockchain.

Por derradeiro, cumpre salientar que em se tratando do sistema blockchain, é apenas possível saber uma transação quando alguém (pessoa ou empresa) remete dinheiro para uma Exchange, porém, uma vez dentro da blockchain, não há mais como acessar ou ter acesso às informações – e esse é o grande perigo da economia digital, seja a evasão fiscal que diminui a receita dos Estados, bem como possíveis incentivos a terrorismo.

2.6. Projeto BEPS, sua característica de Soft Law e Monitorização.

Diante do cenário acima exposto que deu origem ao desenvolvimento do Projeto BEPS pela OCDE, cumpre frisar que em suas próprias publicações a OCDE confirma que as orientações presentes no projeto possuem natureza de *soft law*⁸⁵.

Em sua publicação “mitos e fatos sobre o BEPS”⁸⁶ foi destacado que os relatórios finais do BEPS são documentos de consenso que refletem o acordo de todos os governos da OCDE e do G20, sendo instrumentos de *soft law*.

⁸⁴ Depois dos paraísos fiscais, surgem os paraísos das criptomoedas, o globo. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://epocanegocios.globo.com/Mundo/noticia/2018/08/depois-dos-paraissos-fiscais-surgem-os-paraissos-das-criptomoedas.html>

⁸⁵ BEPS, OECD, Myths and Facts. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps.pdf>

⁸⁶ BEPS, OECD, Frequently Asked Questions. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-frequently-asked-questions.pdf>

E sendo instrumentos de *soft law*, a expectativa é sempre que, na prática, as conclusões dos relatórios sejam implementadas em maneiras consistentes, bem como que será realizado um monitoramento para avaliar o impacto das recomendações da OCDE ao longo do tempo, e a implementação das orientações nele dispostas.

Isso porque as *soft law* são tidas como orientações, diretrizes, recomendações e outras promulgações de órgãos políticos, órgãos multilaterais, bem como resoluções e declarações de entes não governamentais que não possuem status de lei, porém podem gerar efeitos com força normativa a depender da sua implementação ou não por parte de cada Estado Soberano.

Além disso, as *soft law* possuem como característica a ausência de força jurídica obrigatória ou sanções por descumprimento, necessitando assim de comprometimento para a adoção e absorção de suas diretrizes pelos Estados, que não estão obrigados.

Outro ponto favorável das *soft law*, e daí nota-se perfeitamente a sua relevância para estudo acerca da tributação internacional, como o caso do BEPS e a economia digital, é sua característica mais célere, sem grande rigidez, sendo normas mais flexíveis que podem ser aplicar com maior velocidade para se adequar às mudanças também cada vez mais velozes no mundo atual.

Como exemplo disso, é possível destacar a internet e a economia digital, desde os criptoativos, como a Bitcoin, as táticas tributárias por meio de planejamentos fiscais realizadas por empresas multinacionais e a internet das coisas.

Por outro lado, sendo o BEPS uma *soft law* que atua por meio de recomendações de medidas aos sistemas fiscais nacionais, cabe aos agentes político-econômicos, como o Conselho da União Europeia, OCDE, Força Tarefa da Economia Digital, dentre outros, monitorar de forma efetiva o andamento da aplicação de tal projeto.

Cumprir citar ainda que há, de forma independente, um grupo de pesquisadores criado pela sociedade civil, que monitora as ações do plano BEPS, a saber, o BEPS Monitoring Group⁸⁷.

O sistema de monitorização é de vital importância para o BEPS, pois justamente cria sistemas de pressão, principalmente aos agentes político-econômicos para que a *soft law* surta efeito.

Portanto, apesar do BEPS ter disposto diversas orientações, estas necessitam de introdução no ordenamento jurídico de cada país, sendo necessários instrumentos próprios e internos de cada Estado, bem como, a depender da matéria, a reforma legislativa interna, com

⁸⁷ The BEPS Monitoring Group. [Em linha]. [Consult. 12 dez 2019]. Disponível em <https://www.bepsmonitoringgroup.org/>

o acompanhamento por meio de monitorização de agentes económicos, para verificação se a soft law vem sendo aplicada, na prática.

2.7. Efetividade e Influência do BEPS na Europa – Directiva 2016/1164

A Directiva 2016/1164⁸⁸, de 12 de julho de 2016 se trata de um importante instrumento criado pelo Conselho da União Europeia, visto que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal, podendo inclusive servir como um importante sistema de monitoramento ao BEPS para que suas recomendações sejam aplicadas na prática.

Assim, infere-se que essa Directiva é um reflexo direto do Projeto BEPS da OCDE após a divulgação dos relatórios finais, contendo as 15 ações da OCDE mencionadas acima, tendo em vista que a própria Directiva menciona o Projeto BEPS em suas considerações iniciais.

Dessa forma, a Directiva ressalta que é necessário estabelecer regras para reforçar o nível médio de proteção contra o planejamento fiscal agressivo no mercado interno, cabendo coordenar as respostas dos Estados-Membros na aplicação prática das 15 ações da OCDE do BEPS com o objetivo de melhorar a eficácia do mercado interno na luta contra as práticas de elisão fiscal.

Além disso, cabe destaca a necessidade de criação de regras que busquem coibir a erosão das bases tributáveis tanto no mercado interno e a transferência de lucros para exterior.

E, para isso, sugere a criação de condições que versem sobre as limitações à dedutibilidade dos juros, tributação da saída, regra geral antiabuso, regras para as sociedades estrangeiras controladas e regras para combater as assimetrias híbridas.

Tais regras devem se aplicar também aos estabelecimentos estáveis de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro.

Sempre que a aplicação dessas regras dê origem a casos de dupla tributação, os contribuintes deverão beneficiar de um desagramento através de uma dedução do imposto pago noutro Estado-Membro ou país terceiro, consoante o caso. Assim, as regras não deverão ter por único objetivo combater as práticas de elisão fiscal, mas também evitar a criação de outros obstáculos ao mercado, como a dupla tributação.

De igual importância, segundo a Directiva, é vital estipular em que situações os contribuintes estarão submetidos à tributação à saída e quando serão tributados nos casos de transferências de ativos ao exterior, bem como entre uma sociedade-mãe e suas filiais.

⁸⁸ Directiva 2016/1164, Conselho UE, de 12 de julho de 2016. [Em linha]. [Consult. 12 dez 2019]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=celex:32016L1164>

2.7.1. Efetividade e Influência do BEPS no Brasil.

Após a publicação do projeto BEPS e suas recomendações para a comunidade internacional para melhora da harmonização tributária, é possível destacar que o governo brasileiro foi influenciado pelos estudos realizados e, de tal maneira, iniciou o processo para implementação de medidas em conformidade com o exposto no âmbito da OCDE.

Posto isso, cumpre destacar que o governo brasileiro realizou a edição da Medida Provisória número 685 de 2015 (MP nº 685/15), que instituiu o “Programa de Redução de Litígios Tributários”, bem como criou a obrigação de informar à administração tributária federal, as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretassem supressão, redução ou diferimento de tributos.

Nos seus artigos 7º a 12º a supracitada medida provisória dispôs a obrigatoriedade de informação à Secretaria da Receita Federal acerca das operações de planejamento tributário relevantes, porém, tais artigos foram excluídos no momento da conversão da citada medida provisória para a Lei 13.202/15⁸⁹.

Tais artigos inicialmente previstos na citada Medida Provisória tratavam justamente das recomendações da OCDE no campo da ação 12, que objetiva que os contribuintes divulguem seus arranjos agressivos de planejamento tributário.

Contudo, tais artigos foram retirados do texto da lei, fato que representou um retrocesso para administração tributária brasileira na troca de informações perante os contribuintes, tendo em vista que foi contrário às orientações do BEPS.

Além disso, outro exemplo de atuação do governo brasileiro se encontra na esfera da Ação 3 do BEPS, que busca combater a transferência de receitas para as subsidiárias estrangeiras com fins de erosão da base tributável.

Isso porque, por meio da Lei 12973/14⁹⁰ o Brasil trouxe diversas disposições que auxiliam na matéria conforme as orientações do BEPS-OCDE.

Como exemplo, o art. 76, da referida lei trouxe procedimentos a serem seguidos por controladora domiciliada no Brasil quando houver a aferição de resultados provenientes de investimentos em controlada direta no exterior.

Ainda, o art. 77, da Lei 12.973/14 dispõe que as controladoras devem computar na determinação do lucro real, e na base de cálculo da CSLL, os ajustes realizados, referente aos

⁸⁹ Lei 13.202/15, Brasil. [Em linha]. [Consult. 12 dez 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13202.htm

⁹⁰ Lei 12.973/14, Brasil. [Em linha]. [Consult. 12 dez 2022]. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm

lucros auferidos antes do imposto de renda, executando a variação cambial, dos investimentos em controladas diretas ou indiretas no exterior.

Além das leis acima expostas, faz-se imperioso destacar que outras medidas foram adotadas pelo Brasil em decorrência de nítida influência do Projeto Beps, a saber:

(i) Lei 12.973/14 sobre as Regras de Lucros no Exterior, **(ii)** Lei 12.249/10 sobre Regras de Subcapitalização “Thin Cap”, **(iii)** Instrução Normativa 1658/16, sobre a definição de atividade econômica substantiva – Holdings, **(iv)** Instrução Normativa RFB 1.897/19, sobre a identificação do beneficiário final, CNPJ Investidor Estrangeiro , **(v)** Instrução Normativa RFB 1.722/17 sobre as informações acerca do estabelecimento permanente, **(vi)** Lei 13.202/15 sobre a divulgação de Planejamento Tributário Agressivo.

Essas práticas visam, mesmo que de forma embrionária ou política, iniciar uma harmonização de acordo com determinadas recomendações do BEPS.

Por certo, o primeiro passo para uma caminhada na harmonização internacional é pensar o mundo com um todo, e não agir apenas por medidas unilaterais que beneficiem apenas a si mesmo.

3.DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

3.1. Comércio e prestação de serviços na era digital: o modo de fazer negócios na era globalizada.

Nos primeiros capítulos demonstramos o crescimento da participação dos bens e serviços digitais na economia internacional moderna e as problemáticas que ainda pairam quando passamos a analisar a tributação da Economia Digital, que ainda é baseada num modelo antigo de bens “físicos”, “tangíveis”, ou seja, a “Economia Tradicional”.

Para Sérgio André Rocha⁹¹, “embora a globalização e a concorrência fiscal prejudicial entre os países tivessem colocado em xeque o imposto de renda no século XX, a digitalização da economia criou, no tocante à tributação direta, desafios de qualificação, locação e conexão nunca antes vividos”.

Nessa linha, Glória Teixeira⁹² entende que “diante da globalização, os governos e as suas administrações fiscais foram confrontados com a internacionalização das economias, surgindo, neste âmbito, inúmeros desafios, desde a proliferação de esquemas de planejamento fiscal abusivo à repartição do poder de tributar situações jurídico-fiscais plurilocalizadas”.

É indiscutível a diferença existente entre o modo de comercialização na economia tradicional e a “nova forma” de economia, a economia digital, devendo ser salientada a maior diferença entre ambas: a economia digital não depende da presença física do consumidor ou bens físicos, é mais célere e ocorre via internet, no chamado comércio eletrônico.

Exemplificando, um cidadão brasileiro pode realizar uma compra de um produto Chinês, físico ou não. Sendo um bem físico, como um smartphone, o pagamento é realizado via online, e o produto físico é normalmente entregue pelas vias tradicionais, tal como Sedex.

Por outro lado, há também a possibilidade de um consumidor comprar bens ou serviços imateriais, como os serviços digitais online, a exemplo do *cloud computing*.

Dessa forma, a tributação no campo do comércio de bens e serviços na forma digital apresenta grandes desafios, tal como encontrar e definir o local onde a venda do bem ocorreu de fato, bem como saber o local do estabelecimento prestador do comércio.

Tal fato gera obstáculos na tributação tanto dos tributos diretos, como o imposto sobre os rendimentos, quanto nos tributos indiretos, a exemplo do VAT na Europa.

⁹¹ ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da Nuvem – Conceitos Tecnológicos, Desafios Internos e Internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 15-38.

⁹² TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**, Coimbra: Almedina, 2021, p. 339

Assim, surgem discussões e conceitos importantes a serem estudados, tal como a questão do estabelecimento permanente e o local da atividade econômica onde haverá a incidência tributação sobre a renda, justamente porque as situações fático-econômicas geradas nos meios digitais são extremamente rápidas, de difícil detecção e ocorrem simultaneamente em diversos pontos do mundo.

3.2. Direito Tributário Internacional, Soberania Fiscal e Território.

Primeiramente, é imperioso ressaltar que o Direito Tributário Internacional consiste no conjunto das regras nacionais e internacionais aplicáveis aos factos fiscalmente relevantes interestaduais⁹³.

Assim como nos demais ramos do Direito, o Direito Tributário Internacional também possui princípios que compõem a sistemática jurídica na matéria e norteiam a aplicação das normas jurídicas estabelecidas, a fim de estabelecer um sistema jurídico harmonioso e integrado.

Dessa forma, ao estudar a relação da Economia Digital no âmbito tributário internacional, o primeiro conceito/princípio que se deve ter em mente é o de Soberania do Estado, de onde decorre o conceito de Soberania Fiscal.

Por certo, o Estado Moderno constitui-se num Estado Soberano, que governa o povo e seu território, e também os representa perante outros Estados no plano internacional.

Desse modo, cada Estado Soberano possui como um de seus poderes o poder de tributar, que seria uma parcela da soberania estatal, com competência para criar, modificar ou extinguir impostos, a soberania fiscal.

Nesse sentido Casalta Nabais ensina que o conceito de soberania fiscal⁹⁴ “constitui uma elementar verificação da realidade que a soberania estadual tem por base e principal expressão a soberania fiscal. Na verdade, no poder do estado (moderno), destaca-se, como uma das suas mais importantes manifestações, o poder de criar ou estabelecer impostos”.

⁹³ DOURADO, Ana Paula – **Governança Fiscal Global**. 2ª edição revista e atualizada. Coimbra: Almedina, 2018, p. 17.

⁹⁴ NABAIS, Casalta. **A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas**.p.1. [Em linha]. [Consult. 08. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365/833>

Sobre a soberania fiscal, o professor Ricardo Lobo Torres⁹⁵ destaca que “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.

Nas lições de Paula Rosado Pereira⁹⁶ “a soberania tributária corresponde a uma manifestação específica da soberania do Estado que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários tanto relativamente a situações tributárias internas como a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, e ainda negociando em matéria tributária com outros Estados”.

Nessa mesma linha, o Supremo Tribunal Federal do Brasil⁹⁷ discorre sobre o conceito de soberania, importante conceito de onde decorrem os princípios tributários e limitações ao poder de tributar de um Estado:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

O conceito de soberania fiscal está atrelado tanto num aspecto pessoal, baseado na nacionalidade do indivíduo, quanto num aspecto territorial, que leva em conta o território.

Assim, o poder de tributar de um Estado recairá tanto sobre os fatos ocorridos no território deste Estado, bem como aos fatos que dizem respeito ao seu povo (caráter pessoal). É a partir desses fatores que um Estado definirá se incorrerá no direito de cobrar um tributo ou não.

Além disso, impende frisar que deriva do princípio da soberania fiscal o princípio da territorialidade, que limita a soberania do Estado a seu território, não podendo atingir a soberania de outros Estados.

Nesse sentido Patrícia Azevedo⁹⁸ ensina que “as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos dentro da ordem jurídica, isto é dentro do território nacional. O princípio da

⁹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**, 12ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 64.

⁹⁶ PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

⁹⁷ Supremo Tribunal Regional Federal do Brasil, Ação Direta de Inconstitucionalidade nºADI 712-2/DF(publicada no DJU 19-2-93), Relator Ministro Celso de Mello.

territorialidade tem uma vertente negativa e outra positiva, pois segundo as leis estrangeiras não se aplicam no território do país da causa, ou seja, cada Estado apenas aplica as suas próprias normas tributárias, não podendo socorrer-se da aplicação no seu próprio território de legislação estrangeira. Por outro lado, as leis tributárias internas aplicam-se em todo o território nacional, inclusivamente aos cidadãos estrangeiros”.

Ocorre que com a forte expansão da Economia Digital, a questão da soberania fiscal acaba por influenciar mais o poder de tributar de cada Estado, visto que cada Estado soberano tem suas vontades político-fiscais, e pode abrir mão ou não de querer tributar determinados fatos em seu território.

Cumpre frisar que o poder de tributar e a fiscalidade pautados na Economia Tradicional “antiga” lidavam com desafios muito mais voltados para o âmbito interno, isso é, da legislação interna e vontade política de cada Estado no que iria tributar ou não, e como.

Na Economia Digital globalizada, ao contrário, a questão da soberania no âmbito fiscal ultrapassa não apenas o âmbito interno de cada Estado, mas passa a ser um desafio na seara do Direito Tributário Internacional.

De fato, Soberania e Direito Tributário Internacional são conceitos ligados diretamente um ao outro, sendo certo que muitas das discussões político-econômicas no cenário do direito fiscal internacional, tal como o problema da dupla não tributação, têm sua origem na questão da soberania estatal e o seu poder de tributar ou não.

Deveras, fatores como a concorrência fiscal internacional, planejamentos fiscais agressivos e guerras fiscais internacionais, por meio das quais cada Estado pode buscar montar politicamente regimes fiscais favoráveis para atrair mais investimentos para seu território, são desafios que dificultam a tributação da economia digital, tanto na prática, quanto na busca por uma forma consensual em termos políticos.

Como exemplos disso destacam-se o caso de empresas que deslocam suas atividades para território de baixa ou nula tributação, fato que provoca uma competição fiscal entre Estados, ou o fato de muitos Estados não renunciarem ao poder de tributar em seu território, gerando assim uma bitributação.

Ademais, outras indagações cabem na seara da Economia Digital: diante da rede global da internet, com usuários conectados em diferentes partes do mundo, qual será o território soberano que cobrará o tributo de uma determinada atividade? E havendo mais de

^AAMORIM, José de CAMPOS. AZEVEDO Patrícia ANJOS. CARVALHO, Ana Sofia. **Códigos anotados & comentados: lei geral tributária e regime arbitral tributário**, LGT. 1ª edição. Porto: Ginocar Produções, 2016, pp. 37 – 38.

uma pessoa envolvida em certa transação econômica, de serviço ou consumo, quais seriam as contribuintes do imposto?

Todos esses fatores apresentam desafios para a tributação da Economia Digital no cenário internacional e demandam o estudo de conceitos que decorrem da noção de soberania, tal como os elementos de conexão que serão verificados a seguir.

3.2.1. Elementos de conexão no Direito Tributário Internacional.

Decerto, é por meio dos denominados elementos de conexão que um Estado constata se possui o poder de tributar determinado sujeito ou atividade econômica, em caso de haver ligação entre uma situação fática e as normas jurídicas aplicáveis a este fato em seu ordenamento jurídico.

Sobre o tema, Alberto Xavier⁹⁹ define elemento de conexão como “o elemento de previsão normativa que, determinando a localização de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”.

Não havendo, portanto, elementos de conexão válidos entre a situação fática ocorrida e as normas jurídicas de um ordenamento, um Estado não poderá exercer o seu poder de tributar.

Logo, os elementos de conexão no âmbito do direito tributário internacional são de suma importância, pois identificam critérios que definem se um país tem o poder de tributar determinada situação, assim como qual será o país (ordenamento jurídico) que exercerá essa tributação.

Ocorre que o cenário da Economia Digital tornou a detecção dos elementos conexão mais difícil, tendo em vista que seus conceitos, como o estabelecimento permanente, foram formulados com base na Economia Tradicional, quando imperavam modelos de negócios que dependiam quase que integralmente da presença física dentro de seus respectivos territórios, diferentemente dos modelos de negócios atuais, que são em majoritariamente digitais e transnacionais, sem dependência de uma presença física.

Sobre os elementos de conexão na Economia Digital, Rita Calçada Pires¹⁰⁰ assevera que “a crise nas regras definidoras dos elementos de conexão demonstra a fragilidade de como as realidades físicas, construídas com base numa atividade econômica permanente e

⁹⁹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002, p. 218.

¹⁰⁰ CALÇADA, Rita Pires. **Tributação Internacional do Rendimento Empresarial**, 2011.p.274.

fixa no espaço, e tantas vezes no tempo, são desadequadas para serem o elemento de conexão de um tipo de atividade essencialmente flexível, móvel e muitas vezes imediato”.

Nessa mesma linha, Paula Rosado Pereira¹⁰¹ ensina que “perante a multiplicidade das situações conexas com mais do que um ordenamento jurídico-tributário, e tendo em conta o prejuízo para a fluidez das transações internacionais que decorre do fenómeno da dupla tributação internacional, é essencial que exista uma actuação concertada a nível internacional, no sentido de criar um ambiente fiscal que não desencoraje nem distorça os investimentos e o comércio internacionais”.

Ainda, cabe destacar que os elementos de conexão devem ser analisados sempre em conjunto com dois princípios que norteiam sua aplicação ou não, bem como sua extensão: os princípios da territorialidade e da universalidade, os quais serão estudados neste capítulo.

Posto isso, os elementos de conexão são classificados em elementos de conexão objetivos e elementos de conexão subjetivos, os quais serão estudados detalhadamente a seguir.

3.2.2. Elementos de conexão subjetivos: Residência, Nacionalidade e a Tributação sobre a Renda.

Os elementos de conexão subjetivos são os que se referem aos sujeitos/pessoas, como exemplo da nacionalidade e a residência.

A partir dos elementos de conexão subjetivos é que se verifica o sujeito passivo de uma relação tributária, ou seja, o contribuinte, a partir da sua residência (domicílio) ou nacionalidade, a exemplo do art. 4º da Convenção Modelo OCDE¹⁰², que define um conceito de residência para fins de incidência do tratado.

Sobre o elemento de conexão subjetivo “nacionalidade”, tem-se como conceito definido pela Convenção da OCDE o seguinte: aquela pessoa singular que tenha nacionalidade ou cidadania de um Estado Contratante, ou toda pessoa colectiva, sociedade de pessoas ou associação constituída de harmonia com a legislação em vigor desse Estado Contratante.

Também sobre a nacionalidade, o artigo 24 da Convenção Modelo da OCDE dispõe sobre a não discriminação, que determina que um Estado Contratante não deve tributar de

¹⁰¹ PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu**, 2010, p. 22

¹⁰²Convenção Modelo da OCDE. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

forma diferente ou mais gravosa, sobre a mesma situação/fator, os nacionais de outro Estado Contratante, em especial no que se referente à residência.

Sobre a nacionalidade, o artigo 12 da Constituição Federal¹⁰³ define os brasileiros natos e naturalizados:

Art. 12. São brasileiros:

I - natos:

- a) os nascidos na República Federativa do Brasil, ainda que de pais estrangeiros, desde que estes não estejam a serviço de seu país;
- b) os nascidos no estrangeiro, de pai brasileiro ou mãe brasileira, desde que qualquer deles esteja a serviço da República Federativa do Brasil;
- c) os nascidos no estrangeiro de pai brasileiro ou de mãe brasileira, desde que sejam registrados em repartição brasileira competente ou venham a residir na República Federativa do Brasil e optem, em qualquer tempo, depois de atingida a maioridade, pela nacionalidade brasileira;

II - naturalizados:

- a) os que, na forma da lei, adquiram a nacionalidade brasileira, exigidas aos originários de países de língua portuguesa apenas residência por um ano ininterrupto e idoneidade moral;
- b) os estrangeiros de qualquer nacionalidade, residentes na República Federativa do Brasil há mais de quinze anos ininterruptos e sem condenação penal, desde que requeiram a nacionalidade brasileira.

§ 1º Aos portugueses com residência permanente no País, se houver reciprocidade em favor de brasileiros, serão atribuídos os direitos inerentes ao brasileiro, salvo os casos previstos nesta Constituição.

§ 2º A lei não poderá estabelecer distinção entre brasileiros natos e naturalizados, salvo nos casos previstos nesta Constituição. (...)

Hoje, o elemento de conexão nacionalidade vem perdendo o uso pela maioria dos Estados, sendo hoje mais aplicado o critério de “residência” (domicílio), inclusive pela OCDE.

Isso ocorre pois o elemento de conexão de nacionalidade vem sendo insuficiente para solucionar os conflitos do direito internacional, haja vista o grande número de migrações e imigrações no mundo atual globalizado, e sujeitos com mais de uma nacionalidade.

¹⁰³ Constituição Federal do Brasil [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Sobre a residência (domicílio), a Convenção Modelo da OCDE dispõe em seu artigo 4º que significa qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar.

O conceito de residência varia de Estado para Estado e dependendo do sistema tributário mesmo que um sujeito não tenha a nacionalidade daquele Estado Membro, mas tenha sua residência ali, possa ser tributado nesse Estado.

No critério da residência como elemento de conexão, o Estado da residência daquele sujeito que recebe os rendimentos possui a competência para tributar, sendo¹⁰⁴ todos os rendimentos do contribuinte, ainda que obtidos noutros países, tributados no seu Estado de residência.

A utilização deste critério permite que um Estado tribute seus residentes de forma internacional, exercendo, portanto, uma tributação da globalidade dos rendimentos obtidos, mesmo que em outros países.

No Brasil, por exemplo, a residência serve como critério para tributação da renda independentemente do local de produção ou do seu aferimento, de acordo com os arts. 3º, §4º, da Lei n. 7.713/88¹⁰⁵, artigo 34 do RIR/2018¹⁰⁶ (pessoas físicas), e art. 25 da Lei n. 9.249/95¹⁰⁷ (pessoas jurídicas), que exprimem o princípio da universalidade.

Em Portugal, como exemplo do critério residência, o artigo 16.º ¹⁰⁸do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) elenca que são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos: a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na alínea anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual; c) Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades

¹⁰⁴ TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2021, p. 62.

¹⁰⁵ Lei 7713/88 sobre o imposto de renda, Brasil. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm

¹⁰⁶ Decreto 9.580 de 2018 , sobre a tributação, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Brasil. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm

¹⁰⁷ Lei 9.249/95, sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, Brasil. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm

¹⁰⁸ Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) , Portugal. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-70048167-121035481>

com residência, sede ou direção efetiva nesse território; d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

Ocorre que a residência hoje, no mundo globalizado, não se mostra mais algo fixo e imutável, pelo contrário, verifica-se cada vez mais sujeitos deslocando sua residência para países com cargas fiscais baixas (paraísos fiscais), de modo a obter vantagens fiscais e vantagens competitivas no mercado, fato que prejudica a concorrência no mercado quando se trata de empresas.

A partir do conceito de residência, que é também ligado ao conceito do território de um Estado, surgem diferentes posições no cenário internacional sobre a tributação da renda, no âmbito da Economia Digital, baseadas em princípios diferentes norteadores relativos à extensão ao poder de tributar: o princípio da territorialidade, que decorre do conceito de soberania, e o princípio da universalidade (*world-wide income taxation*), a seguir explicados.

3.2.3. Princípios do Direito Tributário Internacional relacionados com a extensão ao poder de tributar: Princípio da Territorialidade vs Princípio da Universalidade e a Tributação sobre a Renda.

Desde o início, faz-se necessário ressaltar novamente que o Direito Tributário Internacional também estabelece princípios que compõem a sistemática jurídica da matéria e norteiam a aplicação das normas jurídicas estabelecidas, a fim de estabelecer um sistema jurídico harmonioso e integrado.

Assim, conforme mencionado no subitem anterior, o modelo tributário internacional sobre a renda é norteado por princípios diversos entre si: (i) o da territorialidade, que decorre do conceito de soberania, e (ii) o da universalidade (*world-wide income taxation*), os quais servem como critério para um Estado exercer ou não o seu poder de tributar.

Esses princípios se relacionam com a extensão do poder de tributar de um Estado, ou seja, remetem ao alcance da incidência da legislação tributária interna, diferentemente dos critérios de fonte e residência que serão estudados neste capítulo, que dizem respeito às conexões (ou não) que caracterizam situações de modo a permitir ou não sua tributação pelo poder de tributar.

Dito isso, um Estado Membro pode optar por tributar aqueles que estão em seu território (princípio da territorialidade), baseando-se meramente na questão da localização.

Nesse caso, os Estados que optam pela tributação da renda com base no princípio da territorialidade tendem a tributar as fontes de rendimento geradas em seu território, ou seja, o local da fonte dos rendimentos.

Como exemplo, uma empresa multinacional que possua uma filial em um Estado que opte pelo princípio da territorialidade, o qual privilegia a localização e a fonte de rendimento (rendimentos auferidos neste território), terá seus rendimentos tributados no Estado onde está a filial.

Por outro lado, pelo princípio da universalidade, o Estado pode prever a tributação da totalidade dos rendimentos de um sujeito residente em seu território, tal como os lucros auferidos no exterior por uma multinacional, a fim de tributar qualquer rendimento, não importando onde foram gerados.

Como exemplo, uma multinacional com matriz em um Estado que opte pelo princípio da universalidade, será tributada pelos rendimentos obtidos até mesmo em outros países em suas respectivas filiais.

Paula Rosado Pereira¹⁰⁹ ensina acerca da tributação pelo Estado da residência:

a tributação pelo Estado da residência tende a obedecer ao princípio da universalidade (também designado por princípio da tributação universal ou ilimitada). Nos termos deste princípio, as pessoas singulares ou colectivas residentes num Estado ficam, nesse Estado, sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada, sendo tributáveis relativamente a todos os seus rendimentos, tanto obtidos no Estado da residência como no estrangeiro (*worldwide income*). Ocorre, assim, uma extensão “extra-territorial” da lei interna. Todavia, em certos sistemas fiscais, o princípio da residência pode conjugar-se com uma tributação dos residentes apenas em relação aos rendimentos de fonte interna (obrigação tributária limitada). Nestes casos, o Estado de residência abstém-se de tributar os rendimentos obtidos no estrangeiro pelos seus residentes ou por certas categorias de residentes.

Tendo em vista que perante a Economia Digital a “residência” de um sujeito se tornou rapidamente mutável, sem a necessidade de ser física e de difícil definição da sua localidade, existe a possibilidade de ocorrer a denominada dupla residência ou Estados diferentes praticarem a pluritributação.

Também haverá a colisão entre sistemas tributários nos casos em que o Estado da filial e o Estado da matriz adotarem o princípio da universalidade, ou também no caso do Estado da filial/fonte dos rendimentos estabelecer o critério do estabelecimento permanente, importante conceito que será estudado neste capítulo.

Em outra hipótese, caso um Estado adote o princípio da universalidade e o outro Estado o princípio da territorialidade, também haverá bitributação.

Em suma, a pluritributação ocorrerá quando Estados Diferentes considerarem que o mesmo sujeito possui residência em seu território (princípio da territorialidade), ou que todos

¹⁰⁹ PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

os seus rendimentos devem ser tributados, independentemente do local (princípio da universalidade).

Portanto, o conceito de residência merece estudo constante no mundo globalizado moderno tendo em vista que a Economia Digital mudou a forma das atividades econômicas do mundo, fato que vem desafiando cada vez mais a cooperação da comunidade internacional, sob pena de constantes guerras fiscais, dupla não tributação ou até mesmo pluriatribuições que afetam produtores e consumidores no mundo todo.

3.2.4. Elementos de conexão objetivos e a Tributação sobre a renda.

Os elementos de conexão objetivos são aqueles ligados aos fatos tributários ou coisas/objetos, a exemplo do art. 5º da Convenção Modelo da OCDE, que aponta o conceito do “estabelecimento permanente” de uma empresa.

Outros exemplos são a fonte de rendimento, o local onde um contrato é celebrado, o local do exercício da atividade, e o local do comprador/vendedor.

Nesses casos a questão da nacionalidade não é necessária para que haja a incidência da tributação, desde que haja qualquer conexão no território deste Estado.

Ou seja, os elementos de conexão objetivos estão diretamente ligados aos conceitos de território e soberania acima mencionados.

3.2.5. Fontes de Rendimento.

A fonte de rendimento se trata do local de origem ou proveniência dos rendimentos¹¹⁰, ou seja, um conceito diretamente ligado ao princípio da territorialidade, titulares do rendimento serem nacionais ou estrangeiros, residentes ou não.

Corresponde, portanto, a um critério objetivo estabelecido por um Estado para realizar seu poder de tributar ou não.

Para Alberto Xavier¹¹¹, no que se refere ao Imposto de Renda (tributação direta), “o elemento de conexão fundamental é o lugar da fonte de rendimentos, além do fato de que a localização da fonte em um determinado território delimita o âmbito da obrigação de pagar tributos dos não residentes”.

¹¹⁰ PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

¹¹¹ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Enquanto elemento de conexão objetivo, a fonte de rendimento é adotada pelos Estados em duas regras diferentes: a fonte de produção e a fonte de pagamento.

Nesse sentido, Schoueri ¹¹² “distingue os conceitos de "fonte de produção" e "fonte de pagamento”, sendo o primeiro conceito de índole econômica, exigindo um nexo causal entre a renda e o fato que a determina, e o segundo numa acepção fática, identificada com aquele de cujo patrimônio foram extraídos os recursos para o pagamento. Ou seja: a fonte de um rendimento pode referir-se ao local em que este foi gerado (fonte de produção) ou àquele país de onde provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento (fonte de pagamento)”.

Sobre este tópico, Paula Rosado Pereira¹¹³ também elabora a definição de dois conceitos de fonte de rendimento, sendo estes: “(i) fonte (de produção) do rendimento ou fonte em sentido económico – trata-se da fonte de rendimento propriamente dita. É um conceito económico, referente à produção do rendimento. O Estado da fonte é determinado pela utilização dos factores de produção. Corresponde ao lugar da produção do rendimento, o qual, por seu turno, se identifica com o lugar onde se encontra o capital (em sentido amplo) e em que é exercida a actividade, e (ii) fonte de pagamento ou fonte em sentido financeiro – é um conceito financeiro, relativo à realização do rendimento e não à sua produção. O Estado da fonte é aquele onde o rendimento é disponibilizado ou pago”.

No caso da fonte de rendimento, seja de produção ou de pagamento, ambos os critérios são utilizados como elemento de conexão para que um Estado possa exercer o seu poder de tributar sobre uma atividade econômica.

Com isso, a depender do critério utilizado, a tributação poderá ser considerada no Estado onde está o local da atividade econômica que produziu/gerou a renda (fonte de produção), ou no local onde o sujeito realizou o pagamento/ obtenção da disponibilidade jurídico-econômica da renda (fonte de pagamento).

No caso do critério da fonte de produção, infere-se, portanto, que este está ligado ao local/limite territorial onde foi praticado o fato jurídico que gerou o rendimento que será tributado.

¹¹² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios e Limites da Tributação**. p.343. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Princi%CC%81pios-do-direito-tributa%CC%81rio-internacional.pdf>

¹¹³ PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

Sobre a fonte de produção, PZEPIORKA¹¹⁴ entende que se trata do local onde os rendimentos foram efetivamente gerados.

No entendimento de XAVIER¹¹⁵, “a fonte de produção deve ser entendida como o capital de onde se originou a renda tributável, “de modo que esta se localiza no lugar em que é exercida a atividade, em que são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provêm”.

Já no caso da fonte de pagamento, há uma vinculação com o Estado de onde virá o pagamento dos rendimentos, fato que estabelece a tributação a partir do local onde está a fonte de pagamento.

Dessa forma, pode ocorrer que a fonte de produção e a fonte de pagamento estejam situadas em jurisdições distintas.

O critério da tributação da fonte de rendimento é de extrema relevância para os países que importam capital, como é o caso da maioria dos países em desenvolvimento, pois a partir deste critério é possível a obtenção de receitas tributárias no território correspondente, em geral por meio de retenção, garantindo ao Estado da fonte parte da tributação.

Nesse sentido, Rita Calçada Pires¹¹⁶ assevera que “a tributação na fonte é um direito do espaço fiscal respectivo que não poderia tributar outros rendimentos, que não apenas os originados no seu território”.

A título de exemplificação, o Brasil estabelece no artigo 43, §1º do Código Tributário Nacional que a incidência do imposto de renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Na outra via, como será destacado a seguir, os países desenvolvidos, exportadores de capital, tendem a utilizar o critério da residência para tributação da renda.

Ainda, destaca-se que a adoção do critério da tributação pelo Estado da Fonte também permite que sejam criados benefícios fiscais com o objetivo de atrair investimentos ao seu território.

¹¹⁴ PRZEPIORKA, Michell; GOMES, Daniel de Paiva; CANEN, Dóris; GOMES, Eduardo de Paiva; BERGAMINI, Adolpho. **Tributação Direta dos Rendimentos Provenientes da Computação na Nuvem: Alguns Pressupostos**. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da Nuvem – Conceitos Tecnológicos, Desafios Internos e Internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 67-98.

¹¹⁵ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.p.267.

¹¹⁶ PIRES, Calçada Rita. **Tributação Internacional do Rendimento Empresarial**, 2011, p. 227.

3.2.6. A Tributação Internacional da Renda e o Critério Fonte vs Residência.

De início, destaca-se que a determinação de um elemento de conexão por um determinado Estado Soberano levará em conta os aspectos político-econômicos que forem mais convenientes para este país.

Sobre a tributação internacional da renda, cabe analisar duas diferentes visões adotadas pelos Estados, a saber, a tributação no país da fonte ou no país da residência.

Nesse cenário, destaca-se que em regra o país desenvolvido é o local onde está localizada a sede ou a residência de uma empresa.

Assim, o país que adote o critério residência seria o competente para tributar os rendimentos auferidos pelos seus residentes, de forma mundial, desde que estes não possuam um estabelecimento permanente em outro país.

Acerca da tributação da renda, como exemplo dos lucros e rendimentos, a Convenção Modelo da OCDE estabelece em seu artigo 7º¹¹⁷ que será aplicada no país da residência, aplicando-se a tributação no país da fonte apenas em caso da atividade econômica ser desempenhada por meio de um estabelecimento permanente ali situado:

Artigo 7.º Lucros das empresas.

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.
2. Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estados contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria como se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.
3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas gerais de administração, efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.
4. Se for usual, num Estado contratante, determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do n.º 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adoptado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo.

¹¹⁷ Convenção Modelo, OCDE.[Em linha]. [Consult. 19. Jul. 2022]. Disponível em http://moodle.stoa.usp.br/file.php/1430/Convencao_Modelo_OCDE.pdf

5. Nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples facto de este se limitar a comprar bens ou mercadorias para a empresa

Insta ressaltar que o critério do estabelecimento permanente a seguir estudado neste Capítulo desempenha um papel importantíssimo na articulação/balizamento entre o critério da residência e o critério da fonte¹¹⁸.

Isso porque, o critério do estabelecimento permanente por um lado limita a tributação do rendimento de empresas exclusivamente no Estado-Residência, eis que determina sua repartição com o Estado da Fonte.

Por outro lado, o conceito do estabelecimento permanente limita a tributação pelo Estado da Fonte no sentido que a deixa restrita à existência de um estabelecimento ali fixado – o que tem se mostrado mais difícil no âmbito da Economia Digital.

Nesse contexto, destaca-se que em regra o critério da residência não seria vantajoso para os países em desenvolvimento (que importam capital), pois estes perderiam a tributação da renda gerada, já que as maiores empresas estão estabelecidas nos países desenvolvidos.

Em outras palavras, a tributação dos rendimentos no Estado-Residência, tal como previsto pela OCDE, privilegia os países desenvolvidos, exportadores de capital, que tendem a adotar o princípio da universalidade.

Nesse sentido Paula Rosado Pereira¹¹⁹ aduz que “os interesses dos países são distintos a este propósito. Enquanto os países mais desenvolvidos (predominantemente exportadores de capital) privilegiam o princípio da residência, os países predominantemente importadores de capital defendem, em geral, a aplicação do princípio da fonte, de forma a assegurarem o seu poder tributário relativamente a factos ocorridos no respectivo território. Note-se, contudo, que alguns países importadores de capitais reduziram a tributação na fonte, com o objectivo de atrair ao país capitais estrangeiros”.

Cabe salientar que ambos os critérios (residência e fonte) não excluem um ao outro, pelo contrário, nas diversas jurisdições no Direito Tributário Internacional é reconhecido o direito de aplicar ambos os critérios de forma cumulativa, apesar de, na generalidade, o critério da residência ser mais utilizado do que o critério da fonte.

¹¹⁸ PEREIRA, Paula Rosado. **O papel do estabelecimento estável no Direito Fiscal Internacional**, 2013, p. 573.

¹¹⁹ PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015.p.226. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

Assim, conforme ensina Paula Rosado Pereira¹²⁰, “em termos gerais os países seguem, quer na sua legislação interna, quer no regime aplicável, uma conjugação dos princípios da residência e da fonte. As principais diferenças surgem, pois, ao nível da maior ou menor abrangência da aplicação do princípio da fonte, ou seja, no que diz respeito aos tipos de rendimentos sujeitos à tributação no Estado da fonte”.

Em Portugal, por exemplo, o art. 13º da Lei Geral Tributária¹²¹ consagra ambos os critérios, sendo no n.º1 o critério da fonte, e no n.º2 o da residência:

Artigo 13.º

Aplicação da lei tributária no espaço

1 - Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional.

2 - A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.

Ocorre que no âmbito da Economia Digital uma empresa multinacional pode facilmente optar por evitar a presença física num Estado Fonte, evitando a criação de um estabelecimento que atrairia a tributação neste Estado Fonte.

Por certo, com a crescente expansão do consumo e prestação de serviços via internet, uma grande empresa pode permanecer residente em um Estado, em regra um país desenvolvido, e vender seus bens/serviços por meio da internet para consumidores em outro Estado, tal como o Brasil, sem que seja tributada neste país do consumo.

A rapidez na mudança de residência no âmbito da Economia Digital é um ponto que faz com que a adoção do critério residência receba críticas, haja vista que muitos países em desenvolvimento criam incentivos fiscais com menores cargas fiscais para atrair os investimentos das grandes empresas multinacionais, oferecendo a redução ou isenção de tributos, fato que pode gerar o fenômeno da mudança de residência ou de sede e acentuar guerras fiscais internacionais.

¹²⁰ PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015, p. 227. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

¹²¹ Lei Geral Tributária, Portugal. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775-48321175>

Na ótica dos países em desenvolvimento, caso definida a tributação pelo Estado Fonte, sua administração tributária deverá fiscalizar e controlar as informações das atividades desempenhadas em seu território, para então tributá-las para obtenção de receita (a tributação pelo Estado Fonte é estritamente ligada ao princípio do território, visto que as atividades desempenhadas naquele território é que serão tributadas, em regra por via de mecanismos de retenção na fonte).

É por tal razão que muitos países em desenvolvimento criam cenários de menor carga fiscal, justamente para atrair investimentos e tributar empresas em seu território pelo critério do Estado Fonte.

Os países em desenvolvimento que optam pela tributação pelo Estado-Fonte e que criam cenários para atrair investimentos financeiros entendem que é mais vantajoso tributar parte do rendimento e perder parte desta receita para a tributação pelo Estado-Residência, do que não ter nada para tributar.

A perda de receita pelo Estado-Fonte¹²² citada acima refere-se às situações de renúncia total ou parcial de receita tributária por parte do Estado da residência, em virtude deste conceder uma isenção ou da existência de um crédito suportado pelo contribuinte no Estado da fonte.

3.2.7. Estabelecimento Estável ou Permanente.

Primeiramente, cabe destacar que de acordo com o artigo 5º¹²³ da Convenção Modelo da OCDE, o “estabelecimento permanente/estável” se trata de uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade produtiva, como por exemplo, um escritório, a saber:

Artigo 5.º

Estabelecimento estável

1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.
2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:
 - a) Um local de direcção;
 - b) Uma sucursal;

¹²² PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

¹²³ Convenção Modelo, OCDE.[Em linha]. [Consult. 19. Jul. 2022]. Disponível em http://moodle.stoa.usp.br/file.php/1430/Convencao_Modelo_OCDE.pdf

- c) Um escritório;
- d) Uma fábrica;
- e) Uma oficina;
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.(...)

Nas lições de Glória Teixeira¹²⁴, “o estabelecimento estável pode ser conceituado como uma entidade não residente, sem personalidade jurídica, dependente de uma entidade estrangeira e que desenvolve uma atividade de natureza empresarial, podendo assumir as seguintes formas: escritório de representação, fábrica, oficina, sucursal, pedreira, mina, estaleiro de construção, englobando, ainda, as atividades desenvolvidas por meio de contrato de representação”.

Ainda sobre o conceito de estabelecimento permanente, Manuela Duro Teixeira¹²⁵ assevera que este “é caracterizado por conter dois elementos: um elemento estático (organização pela qual é exercida uma atividade) e um elemento dinâmico (a atividade exercida em si mesma), aos quais acresce o requisito temporal, de duração mínima, não sendo considerado estabelecimento estável (permanente) o exercício de atividade no território nacional através de um agente independente e as instalações de caráter preparatório ou auxiliar”.

Alberto Xavier¹²⁶ salienta que “quando foi criado o conceito de estabelecimento permanente, a OCDE deu grande importância na caracterização da presença física, tendo em vista que o referido conceito pressupõe a realização de atividade econômica no território do Estado da fonte a partir de uma instalação de negócio de caráter estável.”

Isso porque na época da fixação do conceito no século XX, o cenário econômico internacional vigente se pautava na venda de mercadorias tangíveis e a presença física nos territórios era basicamente obrigatório para o desempenho das atividades comerciais ou prestação de serviços – diferentemente do que ocorre hoje devido à Economia Digital, onde não há a necessidade da presença física em determinado território.

Dessa forma, o estudo acerca do estabelecimento permanente após o Projeto BEPS se tornou de suma importância e, talvez, o conceito mais importante hoje no âmbito da Economia Digital.

¹²⁴ TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 6ª Edição. Coimbra: Almedina, 2021.p.99

¹²⁵ TEIXEIRA, Manuela Duro, **A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes**, Almedina, 2007, pp. 21.

¹²⁶ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Tal fato ocorre pois, em razão da globalização e a crescente expansão da Economia Digital, há uma forte crescente no número de empresas multinacionais que passaram a exercer suas atividades em mais de um país.

Essas empresas multinacionais são claramente gigantes do mercado, geram altíssimas arrecadações financeiras e obviamente possuem equipes contábeis e jurídicas que as auxiliam em planejamentos tributários.

É nesse cenário global que o conceito do estabelecimento permanente merece ser estudado, haja vista que sua definição deve ser atualizada levando-se em conta o modo de fazer negócios nos dias atuais, onde uma empresa multinacional ou até mesmo uma pequena empresa vendedora de produtos, como por exemplo na China, não precisa mais de um estabelecimento físico em outro país para desempenhar suas atividades.

Isso porque, em decorrência do surgimento das novas tecnologias, a maioria dos bens hoje não são tangíveis tal como são os bens na Economia Tradicional, bem como a relação entre consumidor e fornecedor não depende mais de locais físicos, havendo a facilidade hoje da concretização de transações por meio da internet, em países diferentes.

Assim sendo, a definição clássica do estabelecimento permanece disposta pelo artigo 5º da Convenção Modelo claramente necessita de definições atualizadas, pois, ao verificar a atuação das empresas com as novas tecnologias compostas por bens intangíveis/eletrônicos/online, tem-se por certo que não há mais a necessidade de uma instalação fixa conforme prevê o conceito clássico de estabelecimento permanente.

Posto isso, é extremamente importante pontuar que, atrelado ao conceito do estabelecimento permanente, o artigo 7º ¹²⁷ da Convenção Modelo da OCDE dispõe a respeito da tributação sobre a renda e estabelece o critério do país da residência como competente para exercer o seu poder de tributar, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado:

Artigo 7.º

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.
Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

¹²⁷ *Op.cit.*

É no íterim do artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE acima mencionado que surge uma discussão atual muito importante, pois segundo o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE, apenas no caso de haver um estabelecimento permanente em outro país é que será aplicada a regra subsidiária de tributação pelo país da fonte.

Em regra, o país da fonte é onde uma empresa residente no exterior (exemplo: Apple ou Google) vai oferecer seus negócios para seu público consumidor (*market country*). Nesse exemplo o país da residência seriam os Estados Unidos.

Em outras palavras, nos termos do artigo acima mencionado da OCDE, uma empresa apenas será tributada em um país diferente do de sua residência, se existir ali uma base fixa de negócios.

Do mesmo entendimento compartilha Alberto Xavier¹²⁸, que entende que a tributação dos lucros compete, em princípio, ao país de residência do prestador de serviços, a não ser que este disponha, no país da fonte de pagamento, de um estabelecimento permanente.

Em outras palavras, é possível afirmar que o estabelecimento permanente se trata de um nexo econômico que possui a capacidade de gerar a tributação no país da fonte.

Além disso, Paula Rosado Pereira¹²⁹ esclarece que “o estabelecimento permanente ocupa um ponto fulcral na dialética entre o princípio da fonte e o princípio da residência, pois, de um lado limita a regra da tributação do lucro das empresas exclusivamente no Estado da sua residência, atribuindo uma competência tributária cumulativa ao Estado da fonte, no caso de lucros imputáveis a um estabelecimento estável situado no seu território. Por outro lado, o princípio do estabelecimento permanente corresponde a uma formulação restrita do princípio da fonte, na medida em que faz depender a tributação no Estado da fonte da existência de um estabelecimento estável no seu território e limita tal tributação aos lucros que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável”.

Ocorre que no âmbito da tributação internacional da Economia Digital, um dos maiores desafios se trata justamente de rever o conceito de estabelecimento permanente, justamente pelo fato de que a presença física, tal como uma filial ou escritório não é mais necessária diante da possibilidade de realização das atividades econômicas via sites, aplicativos, dentre outros meios digitais.

¹²⁸ XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 644.

¹²⁹ PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015, p. 222. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho¹³⁰ assevera que “identificar o critério especial da regra-matriz de incidência na Economia Digital representa um dos maiores desafios a serem superado pelos fiscos nacionais, tendo em vista que a Internet não dispõe de barreiras físicas e o consumo de bens e serviços pode ocorrer em qualquer lugar do mundo”.

Logo, a percepção do nexos torna-se de muito mais difícil no âmbito da Economia Digital, haja vista que os bens e serviços digitais não necessitam de uma instalação/presença física.

Este fator faz com que os antigos conceitos dispostos na maioria dos tratados bilaterais ou multilaterais de tributação não consigam atrair a incidência da tributação das atividades desempenhadas no âmbito da Economia Digital, justamente por não existir um estabelecimento permanente, um nexos, por meio do qual se possa tributar, haja vista que a partir da criação de planejamentos tributários as empresas buscam definir sua tributação em países com tributação mais favorável.

Dessa forma, em razão dessa carência no conceito de estabelecimento permanente disposto no artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE faz com que, de forma geral, os países fonte não possam tributar os rendimentos das empresas estrangeiras que atuam em seu território no âmbito da economia digital, justamente por estas não possuírem um estabelecimento permanente ali localizado.

Nesse sentido, a Ação 1 do Projeto BEPS trouxe recomendações e orientações para tentar suprir essa deficiência no conceito do estabelecimento permanente no âmbito da economia digital.

Como exemplo, uma dessas recomendações se trata de um novo conceito de nexos baseado na presença econômica significativa, que será estudado de forma mais detalhada nos itens seguintes no presente estudo.

Por fim, é importante destacar que de forma diversa da OCDE a legislação do Brasil não dispõe acerca do conceito do estabelecimento permanente de forma conclusiva, nem seu Código Tributário Nacional menciona tal conceito.

Assim, destaca-se que as normas fiscais do Direito Brasileiro determinam a tributação de rendimentos e ganhos de capital auferidos¹³¹ por filiais, sucursais ou controladas, no exterior, de pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, conforme determinação do artigo 25, §2º da Lei nº 9.249/95, obedecendo o princípio da universalidade.

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134-135.

¹³¹ Lei nº 9.249/95, Brasil. [Em linha]. [Consult. 13. set. 2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm

Ademais, o Regulamento do Imposto de Renda de 2018 assevera no seu artigo 34¹³² que a tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

3.2.8. South Dakota v. Wayfair, Inc – O Estabelecimento Permanente e a tributação sobre bens e serviços digitais.

Sobre a questão do estabelecimento permanente e a questão da presença física ou não em relação à Economia Digital, é de suma importância destacar o caso “South Dakota v. Wayfair, Inc¹³³”, julgado em 2018, caso este em que a Suprema Corte dos Estados Unidos considerou que os Estados onde estão as residências dos consumidores, nas vendas transacionadas pela Internet, podem cobrar impostos mesmo não havendo a presença física das empresas.

Dessa forma, foram superados os entendimentos anteriores sobre o tema fixados nos casos “National Bellas Hess, Inc. v. Department of Revenue of Illinois” e em “Quill Corp. v. North Dakota”, que consideravam a presença física como fator para a cobrança ou não de tributos, seja sobre a compra e venda de bens ou serviços.

Destaca-se então que no caso “South Dakota v. Wayfair, Inc”, a Suprema Corte dos Estados Unidos entendeu que a presença física não seria necessária para a criação do denominado “nexo substancial”.

Tal entendimento foi exarado pois a Corte Americana entendeu que no mundo atual, com a crescente expansão da Economia Digital e seus bens e serviços digitais transacionados pela internet, os custos de uma empresa não são mais majoritariamente baseados na presença física em um Estado, ou que sequer há necessidade da presença física em outro Estado.

Assim, a Corte Americana considerou que a tributação dos bens e serviços digitais não pode ignorar o fato de que as interações no mundo atual são realizadas de forma majoritária no mundo virtual entre os varejistas do comércio eletrônico e os seus consumidores, no local (Estado) onde residem, bem como que hoje a presença física seria determinada pelos acessos

¹³² Decreto n.º 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018, Brasil. [Em linha]. [Consult. 13. set. 2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm

¹³³ UNITED STATES. Supreme Court. South Dakota v. Wayfair, Inc.[Em linha]. [Consult. 13. set. 2022]. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf.

e downloads realizados nos computadores dos consumidores em relação aos bens ou serviços consumidos.

Esse julgado evidenciou a discussão sobre a tributação no Estado de destino do consumo do comércio eletrônico, um tema muito delicado e que abre debates sobre uma possível concentração de tributação no destino do consumo (que são diversos locais diferentes) e a criação de obrigações acessórias em excesso para aquela pessoa física ou jurídica que venda seus bens ou preste serviço na economia digital.

Portanto, o caso “South Dakota v. Wayfair, Inc” demonstra mais um exemplo da dimensão do tema tributação da Economia Digital, seus impactos no dia a dia, e ressalta como o tema ainda carece de definição/consenso no cenário internacional.

Os países devem a partir de suas práticas e experiências internas cooperarem uns com os outros, trocando erros e acertos legislativos e administrativos para que no futuro possa haver um mínimo de consenso sobre o tema, mesmo diante das particularidades e modelos diferentes de governo de cada país.

3.3. Outros Aspectos da tributação sobre a renda na Economia Digital.

Após esmiuçar importantes elementos de conexão, cumpre trazer a temática para o âmbito da Economia Digital.

Decerto, grandes desafios para a tributação oriundas dos meios digitais se originam pois há extrema dificuldade em encontrar não apenas os sujeitos, mas também o território onde haverá a incidência da tributação, justamente por seu caráter globalizado, veloz e interconectado.

Além disso, as empresas multinacionais passaram a dividir/espalhar pelo mundo o processo de produção e distribuição, muitas vezes buscando maiores vantagens tributárias.

Tais fatos fazem com que os conceitos dos elementos de conexão tenham que permanecer sempre sendo atualizados e monitorados pela comunidade internacional, pois é a partir deles que será definido qual (is) Estado (s) poderão de fato cobrar o tributo.

Logo, o estudo do Direito Internacional é necessário pois tanto os tratados internacionais como os conceitos como elementos de conexão servem de auxílio para o direito tributário definir as questões envolvendo a tributação de fatos tributáveis.

Os tratados possuem grande importância para o direito tributário internacional, pois se tratam de alternativas entre diferentes Estados para solucionar tópicos sobre a dupla tributação.

Sobre os tratados, José Francisco Rezek¹³⁴ os define como “o acordo formal, concluído entre sujeitos de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos, onde os Estados voluntariamente cedem parte de sua soberania a fim de se adequar a uma nova situação de seu interesse”.

Ademais, os tratados internacionais no âmbito da matéria tributária são, em regra, bilaterais, e buscam eliminar ou diminuir a dupla tributação e a evasão fiscal, ou disciplinar a colaboração administrativa sobre assuntos tributários¹³⁵.

Contudo, a tributação ou não, ou dupla tributação, sempre dependerá prioritariamente da definição e vontade política de cada Estado, ou seja, do seu sistema tributário interno (legislativo e jurídico) definir sobre quais fatos recairão ou não a tributação.

Nesse ínterim, cabe elucidar que é por meio dos elementos de conexão que pode ocorrer a dupla não-tributação internacional, isso é, quando diferentes Estados constatarem que o mesmo fato econômico ocorrido não atrai a incidência da tributação em seu ordenamento.

Veja-se que se dois Estados Contratantes diferentes não conseguem achar um elemento de conexão, como por exemplo o elemento “estabelecimento”, para determinado fato, então não haverá tributação nesses dois Estados.

E isso é algo que pode acontecer com extrema facilidade no âmbito da Economia Digital, pois a detecção de determinados fatos econômicos tem se mostrado muito difícil: uma empresa pode estar localizada em Portugal, um consumidor no Brasil, e o serviço ser prestado na China. Seria possível rastrear esse fato econômico? Se sim, qual seria o local da prestação? Qual seria o Estado detentor do poder tributar desta atividade?

Além disso, no âmbito da Economia Digital, muitas empresas multinacionais buscam se beneficiar de tratados internacionais para estruturar operações transnacionais de modo a se beneficiar da tributação.

Essa prática se chama *treaty shopping*.

Geralmente essas empresas multinacionais criam estruturas de negócios em países contratantes nos quais não possuem residência e ali criam um estabelecimento permanente apenas para valer-se benefícios dos tratados.

Na via oposta, por meio dos elementos de conexão pode ocorrer justamente o contrário da dupla não tributação, a chamada dupla tributação, ou pluritributação.

¹³⁴ REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21.

¹³⁵ TREVISAN, Rosaldo. **O imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional**. São Paulo: Aduaneiras: Lex Produtos Jurídicos, 2017. p.172.

A pluritributação ocorre pelo fato de diferentes países agirem para não perder suas receitas tributárias, agindo de forma unilateral em seu sistema tributário, causando assim discrepâncias ou a incidência da pluritributação sobre o mesmo fato tributável, em mais de um Estado.

Ademais, cabe elucidar que a pluritributação ocorre pelo fato de diferentes Estados Soberanos adotarem diferentes elementos de conexão para tributar determinada atividade.

Como exemplo disso, a pluritributação ocorrerá em caso de um país adotar o critério de tributação com base na nacionalidade, e outro Estado adotar o critério fonte de rendimento para tributar a renda das atividades desempenhadas nos limites do seu território.

Em outra via, a pluritributação pode ocorrer em caso de diferentes Estados adotarem o mesmo critério de tributação, porém divergirem no conceito de um elemento de conexão, tal como fonte ou estabelecimento permanente.

Ocorre que na tributação da Economia Digital ainda não há uma uniformização tanto nos critérios de tributação a serem adotados, quanto de determinados conceitos.

Somado a isso, diversos fatores dificultam a tributação na Economia Digital, como por exemplo: (i) a dificuldade na detecção do local da venda (a maioria dos bens hoje são intangíveis) , (ii) planejamentos fiscais agressivos, com o deslocamento da residência para países com tributação favorecida ou abuso da prática do treaty shopping , (iii) a velocidade na mudança do local da residência pelas empresas multinacionais, (iv) opção pelas empresas multinacionais não caracterizarem um estabelecimento permanente em determinados Estados justamente para fugir da tributação de rendimentos no país residência.

Por tais razões é que os inúmeros fenômenos tributários no cenário global digitalizado, tal como a pluritributação, vêm sendo cada vez mais estudados para serem evitados.

Isso porque, a pluritributação pode gerar prejuízos econômicos e políticos à comunidade global, como exemplo de prejuízo aos cofres públicos estatais, guerras fiscais que encarecem os produtos ao consumidor, dificuldade na transferência de tecnologias e bens e serviços.

Como exemplo dessa busca pela redução tributária, podemos citar a prática de empresas multinacionais reduzirem sua presença física no país atuante (denominado “*market country*”).

Nesse caso, uma grande empresa de uma nacionalidade estrangeira pode atuar em determinado Estado sem sequer ter uma presença física, seja por meio de sites, aplicativos ou perfis em redes sociais com o Instagram, ou um buscador, como o Google.

Ocorre que, conforme já mencionado anteriormente, a Convenção Modelo da OCDE em seus artigos 5º e 7º determina que os lucros¹³⁶ de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, salvo se a empresa desempenhar seus trabalhos no outro Estado contratante e ali tiver um estabelecimento estável alocado.

Ou seja, segundo a Convenção Modelo da OCDE, se uma empresa estrangeira atua via internet e atrai os consumidores de Brasil ou Portugal, só será tributada em Brasil ou Portugal se tiver um estabelecimento permanente ali criado.

Assim, não manter um estabelecimento permanente em determinado Estado, atuando apenas online, faz com que muitas empresas consigam fugir da tributação.

Outro exemplo de busca de redução da tributação da renda pelas empresas multinacionais é a criação de um estabelecimento permanente em um país que ofereça incentivos fiscais.

A partir da criação de um estabelecimento permanente em um Estado que oferece baixa tributação, uma empresa multinacional pode transferir os seus lucros para sua filial num país de baixa tributação e com isso reduzir a sua tributação total.

3.4. O Digital Tax Service (Imposto sobre Serviço Digital): aplicação unilateral pelos países no mundo.

Tendo em vista que a OCDE não chegou a um consenso sobre a tributação da Economia Digital na Ação do Projeto BEPS, restou-se acordado que os países poderiam adotar soluções unilaterais para tributar as atividades da economia digital a partir da criação de um imposto sobre serviços digitais em suas jurisdições

Assim, alguns países criaram medidas unilaterais em suas jurisdições para lidar com Economia Digital, a saber: Índia (Equalisation Levy), Itália (Levy on digital transactions), Hungria (advertisement tax) e França (tax on online and physical distribution of audio visual content).

Tendo em vista que a sede da maioria das grandes multinacionais digitais é nos Estados Unidos, muitos países, sobretudo os da União Europeia, passaram a adotar as medidas unilaterais por meio da criação do digital services tax, enquanto não se chegou ao consenso na OCDE.

¹³⁶ Convenção Modelo da OCDE. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

Como já dito anteriormente neste trabalho, em razão dessa taxaço pelos países do bloco europeu, houve resposta dos Estados Unidos, abrindo uma guerra fiscal, na qual o presidente Donald Trump¹³⁷ ameaçou taxar os produtos franceses.

Logo, nesse cenário de falta de um consenso, principalmente no âmbito da OCDE, a atuação unilateral dos países acaba gerando guerras comerciais pelo mundo e aumentando o preço dos produtos comercializados.

Novamente insta ressaltar que o relatório da OCDE de 2015 sobre a economia digital não trouxe nenhuma medida de aplicação ou norma concreta para o cenário global, deixando por conta dos interesses dos países para adotarem suas próprias condutas por meio de medidas unilaterais, de forma muito mais política do que econômica.

Com isso, como exposto no caso entre França e Estados Unidos, as medidas unilaterais acabam por gerar efeitos como a dupla tributação, fato que a OCDE busca combater por meio do Projeto BEPS.

Por fim, ressalta-se novamente que o Conselho da União Europeia confirmou que avançará com uma Digital Tax no âmbito europeu caso não haja perspectivas de solução a nível mundial de 2023¹³⁸.

3.5. A tributação indireta na Economia Digital na Europa e OCDE.

A tributação indireta na União Europeia é efetuada pelo IVA (Imposto sobre Valor Agregado/Acrescentado), ou VAT (*Value Added Tax*), mesmo modelo tributário que é muito utilizado globalmente para a tributação de bens e serviços em sua generalidade.

O IVA foi criado tendo como um dos objetivos evitar que ocorra o efeito cascata, bem como tornar o mercado mais competitivo, com mais simplicidade e transparência para as Autoridades Fiscais.

Em Portugal, por exemplo, o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA) se trata do imposto aplicado sobre as vendas ou prestações de serviços e é pago pelo consumidor no momento do pagamento pelo bem ou serviço prestado.

Já o vendedor ou prestador de serviços recebe o valor do IVA e, em seguida, o entrega para a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

¹³⁷ Trump vai taxar vinho da França em resposta a imposto de serviços digitais, meio bit. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://meiobit.com/409673/trump-taxa-vinho-franca-imposto-servicos-digitais/>

¹³⁸ Conselho da União Europeia, Tributação dos Serviços Digitais. [Em linha]. [Consulta. 23. Agosto.2022]. Disponível em <https://www.consilium.europa.eu/media/49020/250321-vtc-euco-statement-pt.pdf>

Nesse aspecto, conforme já salientado anteriormente, o contexto global moderno confirma que as legislações e os Fiscos no mundo não estavam adaptados e não previram juridicamente bases e conceitos que surgiram com a rápida mudança no modo de fazer negócios, aumentados grandiosamente devido ao boom da Economia Digital durante o isolamento social causado pela pandemia da COVID-19.

Ainda há muita insegurança jurídica sobre os mais variados conceitos dentro da Economia Digital, incluindo neste ponto também os tributos indiretos e a natureza das atividades desempenhadas por exemplo diferentes aplicativos, como os de transporte (Uber), de entrega de comida (Ifood), e streaming (Netflix, Disney e Amazon), e plataformas digitais.

Desse modo, esta insegurança em tributar tais atividades, seja sobre a renda ou indiretamente, ocorre pela dificuldade de encontrar o aspecto físico da mercadoria ou da prestação de serviço, sua localidade, seu estabelecimento, e se de fato a atividade foi desempenhada ou não.

Isso porque, nos meios digitais as atividades de venda ou prestação de serviços são efetuadas por meio dos dispositivos eletrônicos, fato que dificulta o controle das autoridades fiscais e a aplicação da legislação (que foi pensada de acordo com a Economia Tradicional, que era majoritariamente composta por bens e pontos físicos).

Outro ponto que dificulta a tributação de vendas e serviços nos meios digitais é a complexidade para identificar sujeitos ativos e passivos em razão da ausência de presença física – e acentuada pelo fato de muitas empresas estarem situadas em países estrangeiros.

Assim, a legislação pautada na Economia “antiga” que era baseada nos bens corpóreos não consegue em muitos casos atingir a tributação da atividade ao não conseguir encontrar o sujeito ativo, passivo e/ou a localidade.

Sobre o tema, destaca-se que no âmbito da OCDE, foi criado no ano de 2012 o Fórum Global on VAT (ou IVA, imposto sobre valor agregado), com o objetivo de criar debates sobre a tributação deste imposto.

O Fórum Global sobre VAT (IVA) teve sua 5ª reunião no ano de 2019, realizada na Austrália.

Nesse sentido, a OCDE definiu diretrizes gerais sobre a tributação do IVA e consolidou num documento denominado *International VAT/GST guidelines*¹³⁹, que uniu debates e esforços para que fossem aplicados o princípio da neutralidade ao IVA, bem como o

¹³⁹ OECD. *International VAT/GST guidelines*. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264271401-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264271401-en>

princípio do destino para determinar o local da tributação das atividades transfronteiriças, com o objetivo de facilitar uma aplicação coerente da legislação nacional do IVA ao comércio internacional.

Conforme leciona Felipe Renault¹⁴⁰, “as *guidelines* representam o ápice de um esforço histórico que começou com a Conferência de Ottawa, em 1998, quando os países se reuniram pela primeira vez para discutir os impactos do comércio eletrônico”.

Sobre o IVA, é importante destacar que a regra 2.3 do *Guideline* do IVA aborda o princípio da neutralidade, que determina que “as regras do IVA devem ser enquadradas de tal forma que não sejam as principais influências nas decisões de negócios”.

Ademais, o *Guideline* do IVA¹⁴¹ ressalta que a neutralidade busca a ausência de discriminação e um ambiente fiscal imparcial, bem como a eliminação de cargas tributárias indevidas e desproporcionais ou de custos de conformidade inadequados para as empresas.

Ou seja, conforme tal regra do *Guideline* do IVA, o tributo não deve influenciar as escolhas dos contribuintes ou decisões comerciais/negociais, devendo ser imparcial.

Além disso, é possível inferir que o princípio da neutralidade do IVA está diretamente atrelado ao princípio da tributação no destino, devendo ser utilizado em conjunto com este último.

Isso porque segundo a *Guideline* do IVA, a neutralidade no comércio internacional é usualmente alcançada através da implementação do princípio da tributação no destino, haja vista que este objetiva garantir que o imposto sobre transações internacionais seja cobrado apenas na jurisdição onde ocorre o consumo final, mantendo assim a neutralidade no sistema do IVA aplicável ao comércio internacional.

Então, a tributação no destino garantiria uma carga tributária sobre as importações de forma igual à carga tributária líquida sobre a cobrada no mercado doméstico.

No entanto, cabe frisar que no âmbito do comércio digital há grande dificuldade em aplicar o princípio do destino para serviços digitais e intangíveis, pois ao contrário dos bens e serviços “tradicionais”, não há um controle exato sobre tais transações digitais, o que se agrava ainda mais quando se trata de operações digitais internacionais, seja na modalidade B2B ou B2C.

¹⁴⁰ RENAULT, Felipe Kertesz. **Competência tributária internacional e economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2020. p. 126.

¹⁴¹ OECD.*op.cit.*

Sobre os serviços digitais, é importante destacar que a Diretiva 2008/8/CE¹⁴² (Conselho da União Europeia) trouxe alterações para incluir relações transnacionais pautando-se no princípio do destino de modo que os serviços sejam tributados no local onde são consumidos para efeitos de IVA.

Mais recentemente, a Diretiva 2017/2455/CE¹⁴³, do Conselho Europeu, trouxe alterações ao artigo 58 da Diretiva a 2006/112/CE para constar que o lugar das prestações dos serviços de a) telecomunicações; b) de radiodifusão e televisão; c) prestados por via eletrônica, efetuadas a pessoas que não sejam sujeitos passivos, é o lugar onde essas pessoas estão estabelecidas ou têm domicílio ou residência habitual.

Para a tributação indireta também deve haver um acompanhamento sobre a revisão do critério do estabelecimento permanente, tal como já explicado anteriormente, bem como no capítulo 4 a seguir, tendo em vista que existem debates acerca da atualização do conceito do estabelecimento permanente e a observância do conceito de presença física significativa.

Tal revisão acerca do conceito de estabelecimento poderá corrigir lacunas legislativas e aumentar a arrecadação, sem bitributação, de impostos diretos e indiretos.

Apesar de existirem debates acerca do termo “estabelecimento fixo”, conforme previsto na *Council Implementing Regulation* (União Europeia) n.º 282/2011¹⁴⁴, e se o termo possui equivalência ao “estabelecimento permanente”, o presente estudo considera a lógica de ambos os termos equivalentes, bem como que merecem adaptação da comunidade global para abarcar os novos bens e serviços digitais.

3.6. Economia Digital e a Tributação Indireta no Brasil: guerra fiscal entre os entes da Federação e os impostos ISS vs ICMS.

Desde o começo, cabe ressaltar que o sistema tributário do Brasil não prevê um imposto único sobre a tributação indireta de bens e serviços, diferentemente da Europa, que prevê o IVA.

¹⁴² Conselho da União Europeia. a Diretiva 2008/8/CE. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&from=IT>

¹⁴³ Conselho da União Europeia. a Diretiva 2017/2455/CE. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455&from=EN>

¹⁴⁴ Council Implementing Regulation (União Europeia) n.º 282/2011. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:EN:PDF#:~:text=The%20objective%20of%20this%20Regulation,the%20place%20of%20taxable%20transactions>.

Dessa forma, de acordo com o sistema tributário brasileiro, a competência para criar os impostos sobre os bens e consumo é dividida entre os três entes da Federação: União, Estados e Municípios.

Nesse cenário, a Constituição do Brasil prevê que a União Federal pode cobrar impostos ou contribuições sobre as rendas, bem como o cobrar o IPI (imposto sobre produtos industrializados).

Já os Estados, como exemplo de Rio de Janeiro, São Paulo, Minas Gerais e Bahia, cobram o imposto sobre as operações de circulação de mercadorias (ICMS), conforme previsão do artigo 155, inciso II, parágrafos 2º a 5º, da Constituição Federal do Brasil.

Por fim, os municípios, como a cidade do Rio de Janeiro ou a cidade de São Paulo, cobram os impostos sobre a prestação de serviços de qualquer natureza (ISS), previsto no artigo 156, III, da Constituição Federal e na Lei Complementar n.º 116/2003 (alterada pela Lei Complementar 157/2016).

Posto isso, no âmbito da Economia Digital e o sistema tributário brasileiro, as maiores discussões estão sendo tratadas justamente nas questões que versam sobre o ICMS e ISS, impostos que são de competência estadual e municipal, respectivamente.

Tais discussões vieram à tona no cenário brasileiro a partir do crescimento da Economia Digital, que mudou o modo de fazer negócios e prestar serviços no mundo todo.

No modelo da Economia Tradicional, os bens eram majoritariamente físicos, fato que não trazia problemas ou gerava discussões sobre qual imposto recairia sobre a atividade.

Todavia, a partir do crescimento da Economia Digital houve uma grande mudança quanto ao modo de transacionar bens e serviços, principalmente pois a maioria hoje é feita via aplicativos, smartphones ou computador, muitas vezes sem um bem “móvel” ou necessidade de presença física, o que culminou no surgimento de fortes debates sobre os limites da competência dos Estados e Municípios na tão complexa e arcaica legislação tributária brasileira.

Nesse contexto, Tathiane Piscitelli¹⁴⁵ assevera que “em um cenário em que os objetos das transações eram majoritariamente físicos, a divisão dos impostos na legislação brasileira não representava um problema, bem suscitava poucas discussões. No entanto, a digitalização da economia gerou mudanças de paradigma quanto à separação clara entre bens e serviços, ocasionando, por consequência, debates mais intensos sobre os limites da competência de cada ente”.

¹⁴⁵ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação Indireta da Economia Digital: O Brasil está Pronto para Aderir às Orientações da OCDE?** Revista Direito Tributário Atual 43. p. 527-47, 2019.

Por certo, no âmbito da Economia Digital, como exemplo da tributação dos softwares, claramente há uma dificuldade na conceituação e tributação de certas atividades, visto que as atividades digitais confundem a legislação brasileira, podendo ocorrer de certa atividade se enquadrar tanto no conceito de circulação de mercadorias (incidência do imposto estadual ICMS), quanto no conceito de prestação de serviço (incidência do imposto municipal ISS).

Na via contrária, pode ocorrer também da atividade digital não se enquadrar em nenhum dos conceitos acima dispostos.

Em razão disso a maior causa dos debates sobre a tributação da Economia Digital no Brasil é o embate jurídico entre os entes da federação (Estados e Municípios principalmente), que disputam competência e debatem se a atividade econômica desempenhada é passível de tributação pelo ICMS (cobrado pelos Estados) ou ISS (cobrado pelos municípios), justamente pelo fato de não haver um imposto único sobre bens e serviços no Brasil, tal como é o IVA, além do fato da legislação conter hipóteses de incidência baseadas na Economia “antiga”, quando a Economia Digital ainda não havia se tornado a majoritária.

Em linhas gerais¹⁴⁶, no âmbito da Economia Digital, os municípios entendem que o tributo devido é o ISS, já que na maioria dos casos os bens são incorpóreos, como é o caso dos softwares, fugindo do conceito clássico de mercadoria, além da inexistência de circulação. Já os Estados defendem que o imposto que deve incidir é o ICMS, em razão da padronização do bem que o diferenciaria de uma prestação de serviços.

Nesse cenário, Tatiana Piscitelli¹⁴⁷ comenta sobre os serviços digitais no Brasil e destaca que “há uma grande questão jurídica ainda não totalmente definida na tributação dos serviços digitais no Brasil, haja vista que estes poderiam ser considerados serviços de comunicação e, portanto, passíveis de cobrança do ICMS, ou, por outro lado, poderiam ser considerados serviços de “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet (...)” conforme trata a modificação trazida pela Lei Complementar Federal 157 de 2016 e a normativa do ISS”.

¹⁴⁶ MACEDO, Alberto. ISS versus ICMS-Mercadoria: Licenciamento de Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria Como Bem Imaterial. In: **Tributação dos bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios**.2018.p.67-137.

¹⁴⁷ *Ibidem*.

A disputa relativa à qualificação de uma dada operação como fornecimento de bem ou prestação de serviços não é exclusiva do Brasil¹⁴⁸. Mesmo no contexto dos países membros da União Europeia, que adotam o IVA como padrão de incidência indireta sobre bens e serviços, há debates relevantes nesse sentido em razão da classificação (por vezes artificial) de todos os e-services e bens digitais como serviços, genericamente.

Todavia, a tributação de bens e serviços na Economia Digital no cenário brasileiro é mais complicada porque existem duas incidências distintas de diferentes impostos, o ISS e o ICMS, cujas competências para tributar são diferentes (Municípios vs Estados).

Com isso, a caracterização de um bem como mercadoria ou serviço gera grandes impactos na arrecadação financeira e no poder político dos entes da federação brasileira, tendo a matéria sido alvo de muitas discussões que agravaram um cenário de insegurança jurídica e casos de bitributação aos contribuintes brasileiros.

Inferese, portanto, que a guerra fiscal entre entes no Brasil se dá majoritariamente no tocante à incidência dos impostos indiretos e na dificuldade de definição dos conceitos das atividades digitais modernas, destacando-se que no caso do ICMS tributa-se a circulação de bens, e no caso do ISS tributa-se a prestação de serviços.

Como exemplo dessa guerra fiscal entre ICMS e ISS no cenário brasileiro, serão abordadas a seguir a questão da tributação dos *softwares* e a tributação de *streaming* (*serviços over the top*).

3.6.1. ISS vs ICMS sobre softwares na legislação do Brasil.

Após anos de debates em solo brasileiro, a partir do julgamento das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 1.945¹⁴⁹ e n.º 5.659, ocorrido em 18/02/2021, o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou um novo entendimento em relação à tributação de softwares e entendeu pela exclusão da incidência do ICMS (imposto estadual) sobre operações que envolvam o licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador (*softwares*).

¹⁴⁸ “The EU VAT system is based on the dichotomy of goods versus services. The digital economy is challenging this division, as it is introducing new concepts that hardly fit into these traditional categories. In fact, both e-services and digital products are considered services for EU VAT purposes, but this categorization is wholly artificial, and in many cases might be considered questionable.” (CANNAS, F. The new models of the digital economy. In: LANG, M.; e LEJEUNE, I. (2015). VAT/GST in a global digital economy. Eucotax series on European taxation v. 43. Alphen aan den Rijn, the Netherlands. In: PISCITELLI, Tatiane. **Tributação Indireta da Economia Digital: O Brasil está Pronto para Aderir às Orientações da OCDE?** Revista Direito Tributário Atual 43. p. 527-47, 2019.

¹⁴⁹ Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.945, Supremo Tribunal Federal, Brasil. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>

Dessa forma, o Supremo Tribunal Federal (STF) do Brasil decidiu, por maioria, que nesse tipo de atividade incidirá apenas o imposto municipal ISS, firmando o entendimento de que mesmo os softwares de prateleira (aqueles que não são personalizados), ainda que comercializados por transferência eletrônica de dados, devem ser tributados pelo imposto sobre serviços (ISS), cobrado pelos municípios.

Insta salientar que no entendimento anterior, o Supremo Tribunal Federal do Brasil diferenciava os softwares em duas espécies diferentes, a saber: os softwares de prateleira e os softwares produzidos por encomenda.

Desse modo, o Supremo Tribunal Federal brasileiro considerava que, independentemente da forma de distribuição, a venda de softwares prontos estaria sujeita à incidência ao imposto estadual ICMS, pois se equiparava à circulação de mercadorias, enquanto os softwares produzidos por encomenda deveriam ser tributados pelo imposto municipal do ISS, pois a atividade restaria caracterizada como uma prestação de serviços pelo criador do software.

No entanto, no julgamento mais recente das Ações Diretas de Inconstitucionalidade n.º 1.945 e n.º 5.659¹⁵⁰, ocorrido no ano de 2021, o STF firmou o entendimento de que o licenciamento de softwares não é equiparado à circulação de mercadorias, pois não há transferência de propriedade do licenciado para o licenciante do software.

Ou seja, o licenciamento de software não caracteriza a circulação de mercadoria, que é requisito básico para a instituição e cobrança do ICMS.

Ainda, foi reiterado pelo STF que o entendimento firmado pela não incidência do ICMS não guardava relação exclusiva com o fato dos softwares serem bens incorpóreos, bem como que não estava se discutindo o regime tributário dos softwares por serem bens incorpóreos, mas sim discutia-se a definição da incidência dos impostos atrelada ao conceito de circulação de bens.

Com isso, o STF se manifestou claramente pela possibilidade de incidência do ICMS, porém desde que haja a transferência de propriedade do bem.

Destacam-se abaixo trechos da ADI 1.945/MT¹⁵¹ julgada pelo Supremo Tribunal Federal que estabeleceu a incidência do imposto ISS ao considera o licenciamento de software como uma prestação de serviços:

¹⁵⁰ Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659, Supremo Tribunal Federal, Brasil. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>

¹⁵¹ Ação Direta Inconstitucionalidade 1.945/MT, Supremo Tribunal Federal do Brasil. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>

[...] 3. A tradicional distinção entre software de prateleira (padronizado) e por encomenda (personalizado) não é mais suficiente para a definição da competência para tributação dos negócios jurídicos que envolvam programas de computador em suas diversas modalidades. Diversos precedentes da Corte têm superado a velha dicotomia entre obrigação de fazer e obrigação de dar, notadamente nos contratos tidos por complexos. 4. O legislador complementar, amparado especialmente nos arts. 146, I, e 156, III, da Constituição Federal, buscou dirimir conflitos de competência em matéria tributária envolvendo softwares elencando, no subitem 1.05 da lista de serviços tributáveis pelo ISS anexa à LC nº 116/03, o licenciamento e a cessão de direito de uso de programas de computação. É certo, ademais, que, conforme a Lei nº 9.609/98, o uso de programa de computador no País é objeto de contrato de licença. 5. Associa-se a isso a noção de que software é produto do engenho humano, é criação intelectual. Ou seja, é imprescindível a existência de esforço humano direcionado para a construção de um programa de computador (obrigação de fazer), não podendo isso ser desconsiderado quando se trata de qualquer tipo de software. A obrigação de fazer também se encontra presente nos demais serviços prestados ao usuário, como, v.g., o help desk e a disponibilização de manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas no contrato de licenciamento. 6. Igualmente há prestação de serviço no modelo denominado software-asa-Service (SaaS), o qual se caracteriza pelo acesso do consumidor a aplicativos disponibilizados pelo fornecedor na rede mundial de computadores, ou seja, o aplicativo utilizado pelo consumidor não é armazenado no disco rígido do computador do usuário, permanecendo online em tempo integral, daí por que se diz que o aplicativo está localizado na nuvem, circunstância atrativa da incidência do ISS. (ADI 1.945/MT, rel. Min. Cármen Lúcia, j. 2021).

Assim, a decisão acima destacada mudou o cenário anterior sobre a tributação de softwares, haja vista que até então o entendimento era de que sobre o desenvolvimento de softwares feitos sob encomenda (personalizados) incorreria a incidência do ISS, já sobre as operações de circulação dos chamados softwares de “prateleira” (padronizados e vendidos em grande escala) incorreria a tributação do ICMS.

Até a decisão acima mencionada havia uma lacuna que abria grande debate jurídico para a guerra fiscal entre Estados (ICMS) vs Municípios (ISS), o que gerava insegurança jurídica aos contribuintes, bem como por vezes gerava uma bitributação, por dois entes diferentes, sobre a mesma atividade.

O contribuinte então acabava por ter sua atividade taxada de forma mais onerosa, bem como restava completamente “confuso” diante de tamanha insegurança jurídica, tendo que acionar seus setores contábeis e até mesmo contratar advogados para acionar o Poder Judiciário— o que tornava a atividade ainda mais custosa.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal definiu que o software padronizado, em qualquer de suas formas de disponibilização, inclusive física, não seria tributado pelo ICMS, pois considerou que para que ocorra o fato gerador do ICMS é imprescindível que haja a transferência da propriedade do bem, transferência que não se detecta nas operações com software.

Além disso, o STF destacou o fato de que o legislador decidiu por incluir as operações havidas com software nas hipóteses do ISS, conforme subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003, a qual prevê a incidência do ISS sobre as atividades de licenciamento ou a cessão de direito de uso de programas de computador.

Ressalta-se que na doutrina brasileira, conforme ensinamentos de Carraza, Misabel Derzi¹⁵² e Sacha Calmon Navarro Coelho, a incidência do imposto ICMS, estadual, demanda a presença conjunta dos conceitos de “operação”, “circulação” e “mercadorias”, com a ocorrência da circulação jurídica com animus de transferir a titularidade do bem:

(...) operação, circulação e mercadoria são conceitos profundamente interligados e complementares, que não podem ser analisados em separado, sem que o intérprete se dê conta de suas profundas inter-relações. Não interessam para delimitação da hipótese tributária nem a operação que seja inábil à transferência do domínio (como locação, comodato, arrendamento mercantil etc.); nem tampouco o contrato de compra e venda em si, isoladamente, que, embora perfeito, não transfere o domínio, quer no direito civil, quer no direito comercial, sem a tradição; assim, a circulação de mercadoria é conceito complementar importante porque representa a tradição da coisa, execução de um contrato translativo, movimentação que faz a transferência do domínio e configura circulação jurídica, marcada pelo animus de alterar a titularidade.

Por outro lado, não há como deixar de mencionar que determinados doutrinadores consideram que o conceito de “mercadoria”, para fins de incidência do imposto ICMS, conforme entendido à época da Constituição Federal de 1988 e do Código Tributário Nacional, não englobava os bens virtuais¹⁵³ trazidos pela Economia Digital, e não havia como prevê-los, pois não existiam da forma que vivemos atualmente, pois, quando da edição do texto constitucional de 1998, foi recepcionado o conceito de mercadoria adotado pela comunidade jurídica. A definição de mercadoria consistia em bem móvel, corpóreo, objeto de mercancia. À época, raramente – para não se falar quase nunca –, falava-se na aquisição de bens virtuais. Portanto, o conceito preexistente de mercadoria satisfazia as situações ocorridas à época na sociedade. Entretanto, essas situações foram mudando com o passar do tempo, tornando-se comuns, nos dias atuais, a compra de bens virtuais. Daí porque entendemos necessária a mutação do conceito constitucional de mercadoria, para contemplar, também, os bens incorpóreos postos no comércio.

¹⁵² DERZI, Misabel e COELHO, Sacha Calmon. In. Roque Carraza. **ICMS**. 18. ed. Malheiros. São Paulo. 2020. p. 56

¹⁵³ BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria**. São Paulo. Noeses, 2015, p. 163

Apesar da evolução das tecnologias, Alberto Macedo¹⁵⁴ afirma que “uma evolução conceitual não é possível no caso do conceito constitucional de mercadoria, bem material que demanda tangibilidade e transferência de titularidade; pois essa evolução causaria uma inconstitucional involução do conceito constitucional de serviço de qualquer natureza, que é justamente o de bem imaterial, em contraposição a bem material”.

Sobre a tecnologia, de Antônio Machado Alcoforado¹⁵⁵ leciona que na “Era da Informação”, na qual a tecnologia e a comunicação convergem para a pujança da economia digital, o que não é incontroverso é que as alterações, nas relações intersubjetivas do tecido social, não são acompanhadas por adequadas subsunções ao direito positivo, ou seja, as construções interpretativas, dentro do sistema jurídico, avançam mais lentamente e, por conseguinte, nem sempre se adequam à tecnologia disruptiva, motivo pelo qual há insegurança jurídica em relação à incidência dos atuais tributos sobre manifestações de riqueza, advindas do consumo de bens digitais”.

Posto isso, destaca-se que a legislação do Brasil é tão complexa e a Economia Digital é tão ampla, repleta de casos específicos, que novas hipóteses de incidência sobre o tema surgem e geram mais debates no mundo jurídico – gerando impactos financeiros principalmente nos temas ligados ao Direito Fiscal.

No cenário acima exposto, mesmo diante da suposta pacificação após o julgamento da ADI 5659 pelo STF, com o suposto desfecho entre a dicotomia entre o que venha a ser mercadoria ou serviço, Antônio Alcoforado¹⁵⁶ entende que ainda assim haverá grande possibilidade de continuação dos conflitos entre Estados e Municípios e até entre os próprios entes federativos municipais, e indaga: “mesmo o STF tendo definido pela incidência do ISS na tributação sobre software, na hipótese de fornecimento de programa por meio de nuvem, como no SaaS, quais seriam os sujeitos da relação jurídica se o estabelecimento do prestador do serviço for domiciliado no exterior, o intermediador da prestação do serviço estiver localizado em São Paulo, a prestação do serviço ocorrer por meio de uma plataforma digital cadastrada em Pernambuco, e o destinatário do serviço, localizado na Paraíba, efetuar seu pagamento, em moeda digital, diretamente para a empresa

¹⁵⁴ MACEDO, Alberto. **Licenciamento de software não pode ser considerado mercadoria virtual**. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria>

¹⁵⁵ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **A tributação de tecnologias disruptivas e a reforma tributária: insegurança jurídica na cobrança de impostos que incidem sobre o consumo de equipamentos eletrônicos com softwares**. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <http://revista.cers.com.br/ojs/index.php/revista/article/view/126/121>

¹⁵⁶ *Ibidem*.

sediada no exterior? Este autor não verifica segurança jurídica na regulamentação dessas questões pelo atual direito positivo”.

Nesse contexto, como exemplo da complexidade legislativa brasileira e sua insegurança jurídica, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo publicou a Consulta Tributária nº 24.762/2021 e apontou que na hipótese na qual um software for vendido em conjunto com um equipamento físico (hardware), será considerado parte integrante da mercadoria sujeito à ICMS – entendimento diverso do Supremo Tribunal Federal do Brasil.

Tal ato da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo perpetua o cenário de insegurança jurídica aos contribuintes, bem como pode resultar em inúmeras demandas judiciais por parte destes para que o Poder Judiciário determine a incidência ou não do imposto, fato que assoberba a justiça e a torna ainda mais demorada.

Pelo exposto acima, infere-se que a legislação tributária brasileira, por não prever um imposto único sobre bens e serviços, tal como é o IVA, estará sempre sujeita a debates sobre novos tópicos dentro da Economia Digital e, infelizmente, à uma guerra fiscal que apresenta um caminho, nos dias atuais, para o seu fim.

Por fim, uma alternativa apresentada pelo autor Dias Júnior¹⁵⁷ para o caso brasileiro seria uma tributação sobre a receita a cargo da União, estabelecendo-se regras de repartição da receita tributária entre os entes da federação.

Tal proposta se mostra de difícil viabilidade, pois demandaria um acordo político entre os legisladores que representam as vontades dos Estados e Municípios no Congresso Nacional, além de demandar debates especializados sobre o pacto federativo brasileiro.

3.6.2. ISS vs ICMS sobre streaming (*serviços over the top*).

Os serviços *over the top* são aqueles que geram a transmissão provisória de conteúdos, via streaming, por meio de plataformas de conteúdo de vídeo, áudio, mensagens e voz.

Sendo assim, o serviço de streaming, que se insere no gênero serviços *over the top* (OTT) se trata da disponibilização de conteúdo em tempo real, sem que haja a disponibilização integral/download do arquivo, diferenciando-se assim do conceito de download, visto que não é necessário transferir completamente o arquivo para a sua reprodução.

¹⁵⁷ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **Tributação da economia digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro.** [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>

No caso do streaming o usuário realiza um pagamento periódico para ter acesso ao conteúdo disponibilizado na plataforma digital.

Como exemplo desses serviços temos os conhecidos streaming de vídeos, como a Netflix, Disney Plus, Amazon Prime, dentre outros, ou se música, como Spotify, Apple Music e Deezer.

Na questão tributária, em dezembro de 2016 o Senado Federal do Brasil aprovou a Lei Complementar 157/16¹⁵⁸, que trouxe alterações à Lei Complementar 116/03 (Lei sobre o imposto ISS) e incluiu o item 1.09 em sua lista anexa para que haja a tributação do ISS pelos Municípios sobre os serviços over the top/streaming:

1 –Serviços de informática e congêneres.(...)

1.09 -Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

A alteração legislativa acima citada realizada para que os Municípios pudessem tributar as atividades de streaming ainda gerará muita discussão no Poder Judiciário do Brasil.

No entanto, é necessário salientar que juristas brasileiros como Betina Trieger Gruppenmacher¹⁵⁹ entendem que os contratos de streaming não se subsumem à definição de serviço para fins de incidência de ISS e, portanto, não se inserem na materialidade do referido imposto.

Nesse entendimento o streaming não se enquadraria como serviço enquanto obrigação de fazer de natureza física ou intelectual, pois o streaming se trata de um dispositivo para a distribuição de dados onde os dados são distribuídos/fornecidos, porém não permanecem armazenados pelo usuário.

Ainda nas lições de Betina Gruppenmacher¹⁶⁰, “os serviços *over the top* transmitidos por streaming seriam disponibilizações de conteúdo de áudio e vídeo sem cessão definitiva, possuindo assim a natureza jurídica de cessão de direitos, não se equiparando, portanto, à prestação de serviços”.

¹⁵⁸ Lei Complementar 157/16, Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp157.htm

¹⁵⁹ GRUPENMACHER, Betina Trieger. **Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional**. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>

¹⁶⁰ GRUPENMACHER, Betina Trieger. **Tributação do streaming e serviços over the top**. In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. Thomson Reuters, 2018.p.329.

Do mesmo entendimento compartilha Tathiane Piscitelli¹⁶¹, que assevera que “os serviços de streaming decorrem de disponibilização em plataforma digital, sem cessão definitiva de áudio, vídeos, etc”.

Em outra via, parte da doutrina brasileira entende que o serviço *over the top* (streaming) se enquadra como uma obrigação de dar ou que deve ser equiparado a uma locação, que, conforme entendimento da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, afasta hipótese de incidência do ISS.

No entanto, conforme últimos precedentes do STF, a exemplo da ADI 5659/MG, o tribunal entendeu o conceito de prestação de serviço de forma mais ampla, decidindo por abranger mais serviços no conceito de “obrigação de fazer”, distanciando-se do debate sobre o conceito de “obrigação de dar”.

Assim, por meio do julgamento da ADI 5659/MG e ADI 1945/MT pelo STF, o streaming pode ser considerado como serviço e com isso ser tributado pelo ISS, desde que haja previsão em lei complementar incluindo a atividade na lista de serviços tributáveis pelo imposto. Abaixo trecho da ementa da ADI 1945/MT do STF:

Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 7.098, de 30 de dezembro de 1998, do Estado de Mato Grosso. ICMS comunicação. Atividades-meio. Não incidência. (...). Operações com programa de computador (software). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (download, streaming etc). (...). Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão.

Nesse caso da incidência do ISS sobre os serviços de streaming, os maiores debates ocorrem justamente na para estabelecer qual o município competente para a cobrança do ISS.

Em outra via, acentuando ainda mais a guerra fiscal entre entes da Federação do Brasil, os Estados editaram o Convênio ICMS 106/2017¹⁶², o qual dispôs a incidência de ICMS sobre as operações com bens e mercadorias digitais, como softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, que sejam padronizados, ainda que tenham sido ou possam ser adaptados, comercializados por meio de transferência eletrônica de dados.

No entanto, para que o serviço de comunicação seja sujeito ao ICMS, faz-se necessário a presença da execução da atividade em favor de um terceiro que possibilite a instauração de uma relação de comunicação entre emissor e receptor.

¹⁶¹ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital**. Thomson Reuters, 2018, p.408.

¹⁶² Convênio ICMS 106/2017, Conselho Nacional de Política Fazendária, Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17

Sobre este tópico, o Supremo Tribunal Federal do Brasil ao julgar o RE n. 572.020/DF¹⁶³ entendeu com fundamento no art. 60, § 1º, da Lei n. 9.472/1997 que para a incidência do ICMS, o serviço de comunicação deve ser aquele em que um terceiro, mediante prestação negocial-onerosa, mantém interlocutores (emissor/receptor) em contato por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Segundo a jurisprudência brasileira, infere-se que o ICMS só incidirá quando a atividade for prestada de forma onerosa e caracterizada como serviço de comunicação com condições para a troca de mensagens de qualquer tipo entre determinados interlocutores (receptor e emissor).

Logo, não há prestação de serviço de comunicação para fins de ICMS nas atividades de streaming, haja vista que a atividade realizada não tem como objetivo realizar a troca de mensagens entre terceiros.

Ademais, também não há a circulação de mercadorias no caso das atividades de streaming, outro requisito para a incidência do ICMS.

Isso porque, conforme a doutrina brasileira, a incidência do ICMS exige a circulação jurídica de mercadorias, além do fato de que esta circulação deve implicar na mudança de titularidade ou de patrimônio.

Em que pese o STF ter reconhecido que para a incidência do ICMS a mercadoria não precisa ser necessariamente um bem corpóreo, podendo haver, portanto, a circulação jurídica da mercadoria na forma eletrônica/digital de dados, ainda assim o serviço de streaming não apresenta a transferência de domínio que caracterize a tributação do ICMS.

No caso do streaming, conforme já salientado, não há a transferência de titularidade dos direitos, pelo contrário, se trata de mera cessão temporária de uso que se encerra com o término do contrato pactuado entre o provedor de streaming e contratante.

Dessa forma, visto que não há a circulação jurídica de mercadorias ou a transferência de propriedade nos serviços streaming, o ICMS não deve ser cobrado sobre tais serviços.

Cumprе destacar que a própria incidência do ISS afasta a incidência do ICMS sobre os serviços de streaming, além do fato de que, conforme já destacado, no serviço de streaming sequer ocorre a circulação de mercadorias ou serviço de comunicação para que se possa tributar o ICMS.

¹⁶³ Recurso Extraordinário 572.020, Distrito Federal, Supremo Tribunal Federal, Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6930260>

Portanto, acerca da tributação indireta sobre os serviços de streaming, nota-se claramente mais um contexto de guerra fiscal entre normas municipais e estaduais no Brasil que pode gerar além de insegurança jurídica aos contribuintes, uma dupla incidência de impostos sobre a mesma atividade, onerando mais ainda o consumidor, mesmo tendo o STF decidido pela tributação pelo imposto ISS nas atividades de streaming quando realizado o julgamento das ADI 5659 e 1945.

4. A AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS SOBRE A ECONOMIA DIGITAL E SUAS ORIENTAÇÕES

4.1. As propostas da Ação 1 do Projeto BEPS sobre a Economia Digital.

Após discorrer sobre o cenário internacional para criação do Projeto BEPS da OCDE e a sua Ação 1 sobre a Economia Digital no Capítulo 2, bem como esmiuçar conceitos de elementos de conexão, os princípios da soberania, território, universalidade, estabelecimento permanente, dentre outros, no Capítulo 3, cabe agora trazer ao presente estudo as propostas trazidas pela Ação 1 do BEPS sobre a tributação da Economia Digital.

Desse modo, importa salientar novamente, como já dito no Capítulo 2, que o Plano de Ação 1 apenas trouxe propostas ao combate aos desafios da tributação da Economia Digital, mas não definiu nada em concreto acerca do tema, justamente por haver extrema dificuldade de criar um consenso internacional¹⁶⁴, seja por interesses discrepantes dos diferentes Estados, seja por motivos de guerras fiscais, políticos, bem como diante do caráter ainda recente dos impactos da Economia Digital no mundo.

Ademais, o Plano de Ação 1¹⁶⁵ assevera que os governos, por suas administrações tributárias, devem se adaptar para identificar novos critérios/elementos de conexão entre a atividade e a jurisdição onde esta atividade é desenvolvida, bem como podem adaptar seus ordenamentos jurídicos internos com medidas que entendam viáveis a respeito da tributação da Economia Digital.

É nesse contexto que a Ação 1 do BEPS traz propostas acerca da tributação da Economia Digital em seu capítulo 7 e no anexo E.

Segundo a Ação 1, essas potenciais propostas poderiam ser combinadas com um novo conceito de nexu (nexus) para a tributação na base líquida (uma “presença econômica significativa”), com o objetivo de refletir casos nos quais uma empresa utiliza a tecnologia digital para atuar regularmente na Economia de um outro país, porém sem presença física.

Dessa forma, a aplicação de uma retenção na fonte sobre as transações digitais poderia ser considerada como uma ferramenta para fazer cumprir a tributação líquida com base neste

¹⁶⁴ 110 países discutem, mas sem consenso, como tributar a economia digital, convergência digital. [Em linha]. [Consult. 12. Dez.2019]. Disponível em <https://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&UserActiveTemplate=mobile%252Csite&infoid=49541&sid=5>

¹⁶⁵ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD. [Em linha]. [Consult. 12. Dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

potencial novo nexo, enquanto uma taxa de equalização poderia ser considerada como uma alternativa para superar as dificuldades levantadas pela atribuição de renda ao novo nexo¹⁶⁶.

Posto isso, as propostas da Ação 1 do Projeto BEPS para a tributação da Economia Digital serão estudadas a seguir de forma mais detalhada.

4.2. Um novo conceito de “nexo” baseado no conceito de presença econômica significativa.

A proposta de um novo conceito de nexo é trazida na Ação 1 pois, conforme já mencionado no presente estudo, a Economia Digital (meios digitais, internet, etc) facilita para que as empresas multinacionais não necessitem de uma presença física (estabelecimento permanente), tal como um escritório, filial ou área de produção nos países que consomem os seus bens/serviços.

Esse novo conceito de nexo baseado na presença econômica é extremamente importante e necessário para o Direito Tributário Internacional de forma a adequar novas realidades à legislação.

Nesse sentido, os autores Luís Eduardo Schoueri¹⁶⁷ e Victor Uckamar¹⁶⁸ dissertam que o Direito Tributário Internacional tem como uma de suas funções “delimitar as competências tributárias dos estados pactuantes, refinar a legislação nacional voltada à eliminação da dupla tributação, ao mesmo tempo em que instrumentaliza os estados como meios para atacar a evasão fiscal”.

Tal fator gera um desafio, pois segundo o artigo 7º da Convenção Modelo da OCDE, a tributação deve ser exercida no país da residência, a não ser que a empresa possua um estabelecimento estável instalado no país de consumo da atividade.

Tendo em vista que hoje a presença física é cada vez menos necessária pelas empresas multinacionais, então o país onde o produto/serviço está sendo consumido terá dificuldade em tributar a atividade econômica.

Com isso, a Ação 1 propõe a criação de uma presença tributável no país da fonte/consumo para os casos em que uma empresa não residente tenha uma presença econômica significativa neste país da fonte/consumo.

¹⁶⁶ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD. p.107.[Em linha]. [Consult. 12. Dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 104-106.

¹⁶⁸ UCKMAR, Victor. **Double taxation conventions**. [Em linha]. [Consult. 12. Dez.2022]. Disponível em <http://www.uckmar.net/circolari/altro/trattato.pdf>

A presença econômica significativa seria um novo elemento de conexão, tributável, baseado em fatores que demonstrariam que uma empresa tem uma interação intencional e constante, por meios de tecnologia e outras ferramentas automatizadas, com a economia daquele país da fonte/consumo.

Logo, a Ação 1 do BEPS aponta um conjunto de fatores que devem ser verificados de modo a caracterizar uma interação intencional e permanente (presença econômica significativa), sendo estes fatores divididos em três grupos, a saber: (i) um fator baseado na receita ou rendimento; (ii) fatores digitais e (iii) fatores baseados no usuário.

Um desses fatores para constatar a existência de uma presença econômica significativa de uma empresa em um país estrangeiro seria o denominado *revenue-based factor*, fator da receita gerada, o qual estabelecerá um nexo.

O *revenue-based factor* se trata da receita de empresas não residentes originada das transações remotas com os consumidores do país da fonte.

A Ação 1 do BEPS aponta um elemento central no fator da receita gerada (*revenue-based factor*), que seria o “*level of the threshold*”, ou seja, estabelecer um nível mínimo de arrecadação de receita para poder realizar a cobrança do tributo naquele país, de modo que seja suficiente para minimizar o (i) custo da carga administrativa das administrações fiscais e (ii) o custo da conformidade do negócio (obrigações fiscais).

Outro fator para a detecção da presença significativa seriam os denominados fatores digitais (*digital factors*).

Exemplos desses fatores digitais são: (i) nome do domínio local (*local domain name*), como por exemplo o domínio local “.com”, “.com.br”, “.com.pt”; (ii) plataforma digital local (*local digital platform*), como por exemplo um website criado por uma empresa para apresentar os seus bens ou serviços voltado para o que mais agrada aos usuários ou clientes locais e levando em consideração sua linguagem e as normas culturais; (iii) métodos de pagamento que são oferecidos pelas empresas não residentes aos clientes locais para que tenham uma experiência de compra perfeita, já com preços refletidos em moeda, impostos, taxas e taxas já calculadas, com a opção de usar um local forma de pagamento para finalizar a compra.

Por fim, um terceiro fator que também serviria para a detecção da presença significativa, seria o denominado “*user-based factors*”, que estaria ligado às informações dos usuários e refletiria o nível de participação na vida econômica de um país.

Como exemplo dessas informações/dados dos usuários é possível destacar o número de usuários cadastrados em determinada plataforma digital com utilização ativa e mensal (*monthly active users - MAU*), o número de contratos firmados eletronicamente (*online contract conclusion*), o volume de conteúdo digital coletado por meio de uma plataforma digital de usuários e clientes habitualmente residentes nesse país num ano-calendário (*data collected*).

Acerca desses fatores no âmbito da presença significativa, Johannes Becker¹⁶⁹ e Joachim Englisch pontuam que “apenas podem ser considerados para a caracterização do novo nexos baseado na presença digital significativa as relações estáveis entre usuários utilizadas para finalidades comerciais com volume suficiente na rede entre esses usuários”.

Logo, o fator da renda, detectado em conjunto ou não com os fatores digitais e os fatores dos usuários, serviria para demonstrar a participação efetiva e constante de uma empresa na vida econômica de um país estrangeiro, caracterizando, portanto, a presença econômica significativa, um novo nexos.

4.3. Um imposto retido na fonte sobre as receitas brutas da venda de bens e serviços digitais de empresas.

Outra proposta formulada pela Ação 1 do BEPS se trata de um imposto retido na fonte a ser pago pelos residentes e estabelecimentos permanentes de um determinado país, sobre todas as mercadorias e serviços adquiridos online.

Essa proposta seria uma alternativa para dar suporte à proposta da tributação com base na presença econômica significativa mencionada acima.

Ou seja, mesmo que não seja encontrada a presença econômica significativa, um imposto retido na fonte na base bruta deveria ser pago sobre determinados pagamentos realizados para os fornecedores não residentes naquele país pelos bens e serviços adquiridos online.

Com isso, a tributação das atividades econômicas na Economia Digital ocorreria no país da fonte pagadora.

Nesse contexto, a Ação 1 aborda alguns desafios para implementação desse imposto retido na fonte proposto.

¹⁶⁹ BECKER, Johannes; ENGLISH, Joachim. **Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it?** .[Em linha]. [Consult. 12. Dez.2022]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3258387>

No caso das transações B2B (*business to business*), que são operações de empresas para empresas, as empresas poderiam contar satisfatoriamente com a obrigação de retenção do imposto.

Por outro lado, no caso das transações B2C (*business to consumer*), que são as operações realizadas por empresas diretamente com o consumidor final, as obrigações de retenção seriam muito mais desafiadoras.

Isso porque, os consumidores particulares têm pouca experiência para declarar e pagar o imposto devido.

Além disso, impor a cobrança de pequenas quantias de retenção de um grande número de consumidores privados implicaria em custos e desafios consideráveis para a administração fiscal.

Dessa maneira, a Ação 1 do BEPS propõe uma solução para esse desafio: que os intermediários que processassem os pagamentos dos consumidores assumissem a responsabilidade da retenção do tributo na fonte.

Todavia, na prática, isso também incorreria em diversos problemas técnicos.

Por exemplo, um intermediário teria dificuldade em ter acesso às informações e os detalhes da transação, dificultando assim o cálculo do valor do imposto devido.

Ao final dessa proposta, a própria Ação 1 da OCDE admite ser de difícil implementação, pois afirma que um imposto retido criaria desafios, tal como obrigações de *compliance* em relação aos intermediários situados em países que não tenham qualquer conexão com a jurisdição do país do consumidor, bem como o fato de que esta proposta abriria um leque muito grande para estratégias de evasão fiscal.

4.4. O imposto de equalização (“*equalisation levy*”)

A Ação 1 do BEPS sobre a Economia Digital também traz como proposta a implementação de um imposto de equalização (“*equalisation levy*”).

Esse imposto teria como base o imposto aplicado na área de seguros, oportunidade na qual alguns países adotaram taxas de equalização na forma de impostos com base no valor dos prêmios brutos pagos para fornecedores offshore, com o objetivo de reduzir disparidades no tratamento tributário entre empresas nacionais e empresas estrangeiras que podem vender seguros sem estarem sujeitos à tributação na renda sobre o lucro seja no Estado onde os prêmios são coletados, ou no Estado de residência.

Segundo a Ação 1 do BEPS, o imposto de equalização teria o objetivo de tributar os rendimentos de uma empresa não residente com presença econômica significativa em um país.

Com isso, imposto de equalização seria aplicado sobre todas as transações realizadas remotamente ao ser detectada a presença econômica significativa, e como alternativa, este imposto estaria limitado às transações contratuais de bens ou serviços concluídas dentro de sistemas automatizados.

O texto da Ação 1 do BEPS não traz muitos detalhes sobre esse imposto de equalização.

Além disso, novamente a Ação 1 do BEPS tece críticas à sua própria proposta.

Nesse caso, considera que o imposto de equalização aumentaria o risco de que um mesmo rendimento estivesse sujeito tanto ao imposto de renda, quanto ao imposto de equalização.

4.5. Demais tópicos da Ação 1 do BEPS sobre a Economia Digital.

A Ação 1 também orienta no sentido de evitar a dupla ou pluritributação, levando em conta que os Estados podem optar por adotar a regra da tributação no Estado fonte ou no Estado residência.

Para a OCDE, nos termos do art. 7º da Convenção Modelo, o Estado da fonte (país consumidor) somente pode tributar os rendimentos de uma empresa estrangeira não residente se ela possuir neste Estado um “estabelecimento permanente”, o qual, por sua vez, requer uma base fixa de negócios, como um escritório, uma fábrica, etc.

Ocorre que, no mundo digital e no cenário global moderno, principalmente no caso de comércio eletrônico (de bens intangíveis), como streaming, possui ou não presença física por meio de estabelecimento no país de consumo é um fator de simples que pode ser facilmente evitado pelas empresas, eis que que hoje é possível realizar negócios pela Internet em qualquer lugar do mundo.

Daí, a governança de uma empresa pode definir se é do seu interesse ou não montar um estabelecimento permanente no país consumidor, e por conseguinte ser tributada ou não pelo Estado da fonte, conforme lhe for mais vantajoso fiscalmente.

Tal fato não apenas cria problemas de receita tributária para o país onde se dá o consumo, caso a empresa evite criar um estabelecimento permanente, como facilmente pode criar guerras fiscais e bitributação.

Como exemplo, o Brasil não segue as regras do modelo da OCDE, e, com isso, pode haver bitributação, o que conturba ainda mais o cenário global.

Portanto, diante do exposto acerca da Ação 1 do BEPS, é possível afirmar que a mesma tem natureza de uma *soft law*, haja vista que possui um caráter mais genérico e não trouxe no texto dos primeiros relatórios quaisquer medidas efetivas ou medidas concretas a serem adotadas obrigatoriamente pelos Estados em relação à tributação da economia digital, justamente pela sua volatilidade e ainda existir muita carência de definições a respeito da Economia Digital no cenário político-econômico internacional.

5. CENÁRIO ATUAL: BEPS 2.0 (PILARES 1 E 2)

Conforme já exposto anteriormente, o crescimento da digitalização da economia digital ocorreu com uma base normativa ultrapassada em relação à tecnologia nas jurisdições mundiais, visto que foi pautada numa economia tangível, fabril.

Porém, o que se mostra mais complicado é o fato que por trás de toda a discussão acerca da tributação da economia digital no cenário internacional atual, ainda há uma guerra política perceptível entre os membros países dentro da OCDE, bem como dos demais blocos no cenário internacional, haja vista seus diferentes interesses políticos.

Nesse sentido, é possível notar que existem inúmeras medidas unilaterais tomadas por países diferentes para tributar os lucros da economia digital de modo a privilegiar apenas seus interesses por meio da criação de Imposto sobre Serviços Digitais (Digital Services Tax - DST), que aumentam as disputas e incertezas na seara da tributação internacional.

Como exemplo, cabe destacar que os Estados Unidos vêm tentando tributar suas próprias empresas nacionais no âmbito da economia digital há um tempo, como por exemplo, na denominada reforma Trump, que criou o “BEAT” (*Base Erosion Anti-Abuse Tax*), um novo imposto que é recolhido pelas empresas norte-americanas sobre certos tipos de pagamentos, tais como royalties de partes não residentes nos Estados Unidos, e o “GILTI” (o *global intangible low-tax income*) , outro imposto no mesmo sentido de conter o não pagamentos de tributos oriundos de ativos intangíveis de subsidiárias americanas no exterior.

Ou seja, a reforma tributária americana de 2017, com a criação do imposto BEAT, teve como objetivo combater a artificialização de lucros e despesas entre empresas do mesmo grupo econômico, bem como buscou tributar lucros auferidos no exterior e atribuíveis aos bens intangíveis.

Já o imposto “GILTI” determina a tributação das empresas americanas sobre a renda originária de ativos intangíveis auferida no exterior pelas subsidiárias de empresas norte-americanas.

Em outro bloco político há um entendimento tributário que é praticado dentro da OCDE e é conduzido pela maioria dos países europeus, os quais buscam taxar também as empresas norte-americanas, que são aquelas com os maiores lucros no âmbito da economia digital e exploram o mercado consumidor pagando poucos impostos.

Já os países emergentes dentro da OCDE visam uma tributação repartida sobre a arrecadação da economia digital, objetivo completamente diferente dos países desenvolvidos.

Nesse contexto da tributação da Economia Digital no cenário internacional, conforme já percorrido nos capítulos anteriores, no ano de 2018 a proposta da OCDE em seu *interim report* do BEPS foi uma proposta de consenso, contudo, a Ação 1 sobre a economia digital não foi conclusiva, diferente das outras ações, conforme dito acima no capítulo 2.

É importante elucidar que no cenário do Projeto BEPS foi criado um Grupo Inclusivo (*Inclusive Framework* - IF), que reuniu 137 países membros e que vem discutindo desde então propostas para um consenso global nas regras tributárias internacionais referentes à Economia Digital.

Em outubro de 2020, a OCDE apresentou 2 novos pilares (Pilar 1 e Pilar 2) no âmbito do Projeto BEPS, que já haviam sido “prometidos de serem lançados” em janeiro de 2019, objetivando atualizações e um consenso maior entre países a fim de evitar tanto a dupla tributação, quanto a dupla não tributação no âmbito da economia digital.

Desse modo, foram propostos dois pilares de atuação que foram elaborados em Relatórios Técnicos da OCDE, que tinham como objetivo chegar a uma solução global multilateral consensual em meados de 2021, conforme exposto pela cúpula do G20.

Em outubro de 2021, foi assinado o Acordo de Implementação dos Pilares 1 e 2 (*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*), quando 137 países, membros do G20/OCDE concordaram com suas diretrizes e implementação.¹⁷⁰

Posto isso, cabe detalhar a proposta dos Pilares 1 e 2 acima mencionados¹⁷¹.

Por certo, o Pilar 1 busca realizar a revisão do *nexus*, o elemento de conexão. Não há a criação de uma nova tributação nesse Pilar, mas sim uma realocação da tributação, ou seja, discute-se o reconhecimento do direito de tributar no país de mercado.

¹⁷⁰ Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.[Em linha]. [Consult. 13. Out. 2022]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>

¹⁷¹ Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. .[Em linha]. [Consult. 13. Out. 2022]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

O Pilar 1 apresenta propostas que versam sobre a tributação de dois tipos diferentes de resultados de empresas multinacionais, a saber:

(a) Montante A (Amount A) – se trata da parcela do lucro residual alocado às jurisdições de mercado, sendo o cálculo realizado ao nível do grupo, havendo ou não presença física.

(b) Montante B (Amount B) – se trata da remuneração fixa do lucro por funções definidas de distribuição e marketing no país de mercado.

O Montante B seria uma definição entre países sobre uma remuneração fixa, principalmente para os países em desenvolvimento, para determinados serviços de distribuição e marketing, quando há uma subsidiária ou entidade que realiza essa distribuição/marketing em outro país.

O escopo do Pilar 1 são empresas multinacionais com faturamento superior a EU\$20 bilhões e lucratividade de 10%. Há o compromisso de consolidar a redução do valor no escopo para empresas com faturamento de EU\$10 bilhões, após 7 anos de implementação do Pilar 1, a depender da efetividade das medidas de implementação.

Em relação ao quantum da empresa multinacional que deverá ser realocado para o país de mercado, foi convencionado que será a parcela de lucratividade que exceder 10%, sendo 25% do lucro residual para os países de mercado.

Quando tratamos da realocação, é importante destacar que deve haver mecanismo entre os países para que não ocorra a bitributação: ou seja, se a multinacional está no país A, e realoca lucro para o país B via sua subsidiária por exemplo, em algum desses países não deve haver a tributação, ou deve haver a restituição.

Os países que se comprometem com a implementação do Pilar 1 concordaram em não instituir imposto sobre serviço digital, bem como revogar os já existentes.

Além disso, os mesmos países se comprometem a respeitar um Mecanismo Vinculante de Resolução de Controvérsias, que será o *Determination Panel*, com o objetivo de aumentar a segurança jurídica, mas que ainda não há uma definição sobre sua composição.

O Pilar 2 se trata de uma medida para evitar a erosão e busca garantir que as empresas multinacionais estejam pagando uma alíquota de imposto de pelo menos 15%.

Este Pilar visa criar o GLOBE – uma proposta de tributação mínima global para evitar o problema da dupla não tributação, permitindo que as jurisdições tributassem a diferença, caso verificasse que uma outra jurisdição teria tributado abaixo.

Seu escopo são empresas menores comparadas ao Pilar 1, a saber, aquelas com EU\$750 milhões de faturamento.

5.1. Adesão do Brasil aos Pilares 1 e 2 da OCDE

No caso do Brasil, o país é um player importante no cenário internacional, haja vista o tamanho de sua economia.

Outro ponto importante é o fato de que o Brasil discute a Economia Digital no âmbito internacional em dois cenários diferentes: de um lado o Brasil debate a Economia Digital, seus conceitos, definições e interesses próprios/soberanos, e de outro lado ainda é candidato para ser membro da OCDE, ou seja, a posição brasileira sobre os Pilares 1 e 2 e a Economia Digital apresenta características próprias.

Não há como deixar de apontar também que o Brasil é um país em desenvolvimento, isso é, vai buscar sempre privilegiar seus interesses no bloco dos países em desenvolvimento.

Ocorre que o Brasil é um país que majoritariamente tributa na fonte, então em regra os Pilares 1 e 2 da OCDE não seriam tão interessantes, porém, até o momento, o país vem negociando bem neste âmbito, buscando um consenso para a segurança jurídica e uma boa imagem no cenário internacional (o que pode trazer mais investimentos).

Sobre o Pilar 2, o Brasil já possui suas regras de CFC (*CFC Rules*) – regras que determinam se a empresa no exterior também deve ou não pagar impostos no país de residência) - então ainda está analisando e negociando.

CONCLUSÃO

Por certo, o desenvolvimento da tecnologia também resulta na transformação da sociedade, a exemplo da Economia Digital, que trouxe e traz novos hábitos e modifica o modo de viver em todo o mundo por conta de sua praticidade e constante oferta de novos bens e serviços digitais, que acabam se difundindo e se tornando indispensáveis no dia a dia da população global.

Essa evolução gera impactos não apenas nas relações sociais (interpessoais), mas também entre os diferentes países soberanos no âmbito internacional, fato que é refletido na economia, política e no ordenamento jurídico, de forma global, e demanda adaptação e regulação pelos Estados.

Nesse cenário, destaca-se que os bens e serviços digitais passaram a ser indispensáveis para a sociedade no contexto global, como os serviços digitais de streaming oferecidos pela Netflix, Disney, Spotify e Deezer, serviços de *cloud computing* oferecidos pela Microsoft, a exemplo dos produtos Windows, e, também nessa seara digital, as moedas virtuais, como a Bitcoin, smart contracts e outras transações no sistema descentralizado e irastreável – Blockchain,

Assim sendo, é imperioso destacar que a rápida evolução da economia digital também passou a permitir transações efetuadas de forma descentralizada e não governamentais, bem como trouxe novos desafios tributários que emergiram a partir dessa digitalização, como planejamentos tributários agressivos, evasão fiscal, lavagem de dinheiro, guerras fiscais e a perceptível queda de receita pública.

Dessa forma, no contexto após a crise econômica de 2008 o estudo acerca da Economia Digital passou a atrair o foco dos governos globais, suscitando debates e diversas dúvidas em razão da ausência de medidas legislativas e jurídicas, tanto no âmbito interno dos Estados, quanto no cenário internacional, que versassem sobre o tema – e até o presente momento sem consenso.

Posto isso, o presente artigo apresentou inicialmente uma abordagem histórica sobre a Economia Digital e a trouxe para o contexto atual, bem como traçou um estudo sobre os diferentes nichos de bens, comércio de bens e prestação de serviços ou atividades na Economia Digital, como é o caso dos serviços de streaming, *cloud computing* e criptoativos.

Em seguida, foi realizada uma abordagem acerca do contexto histórico da economia digital e o background para a criação do projeto BEPS da OCDE, que possui como objetivo evitar a erosão da base tributária no contexto internacional.

Assim, foram mencionados os 15 planos de ação contidos no BEPS, os quais buscam evitar a erosão da base tributária no âmbito internacional, tendo sido estudado em específico a Ação número 1, que versa sobre a economia digital.

Prosseguindo o tema, foram analisados os desafios da economia digital, onde foram abordados conceitos como os princípios da soberania e território, elementos de conexão subjetivos e objetivos, como fonte, residência e o estabelecimento permanente, tudo isso com foco principalmente na questão da tributação da renda, tendo sido também tangenciada a questão da tributação indireta e a guerra fiscal existente no Brasil.

Ato contínuo, foram abordadas as propostas trazidas pela Ação 1 do Projeto BEPS sobre a Economia Digital, como por exemplo um novo conceito de estabelecimento permanente baseado na presença econômica significativa, o cenário atual do Projeto BEPS, o lançamento de suas novas propostas denominadas pilares 1 e 2 e também foi dissertado sobre a possível adesão do Brasil à estas propostas.

É importante esclarecer que hoje cada país adota sua própria posição acerca da tributação referente à economia digital e dos serviços digitais, apesar de existirem recomendações, como por exemplo as orientações trazidas pela OCDE, não havendo uma convenção internacional específica que regule a matéria de forma harmônica, ou que traga efeitos coercitivos.

Diante do exposto ao longo do presente estudo, conclui-se que a Economia Digital gera impactos cada vez mais rápidos e significativos no mundo, não apenas no aspecto social, como também em outros ramos, tal como no direito e economia, de modo que há necessidade de forte monitorização e regulação no cenário internacional.

E, com isso, a presença de instrumentos de *soft law*, em primeiro plano, é crucial para o acompanhamento da velocidade da matéria, que se modifica de forma extremamente veloz em razão das novas tecnologias que surgem a cada dia.

Por ser um instrumento mais célere e com um caráter menos rigoroso, a *soft law* auxilia na orientação e fixação de diretrizes no contexto internacional.

Contudo, a ausência de regulação e principalmente de um consenso global sobre a tributação da economia digital ainda gera grande insegurança jurídica aos contribuintes, consumidores, investidores e agentes econômicos, bem como concede oportunidades para a prática de condutas que se beneficiam das lacunas jurídicas existentes, como é o caso dos planejamentos tributários abusivos que são realizados por empresas multinacionais com o objetivo de encontrar países com baixa ou nenhuma tributação.

Por certo, a prática dos planejamentos tributários abusivos no âmbito da Economia Digital é altamente nociva aos cofres públicos dos Estados, haja vista que ao não conseguirem exercer seu poder tributar, passam a arrecadar menos impostos, fato que impacta a prestação de serviços públicos como saúde, educação e transporte público aos seus cidadãos.

Por outro lado, a falta de uniformização sobre o tema também pode gerar a denominada bitributação, ou pluritributação, fato que atrapalha o desempenho das empresas, atração de investimentos, diminuição na criação de empregos e, ao final, o preço dos bens acabam se tornando mais elevados, fato que afeta diretamente os consumidores com menor renda, como é o caso dos países em desenvolvimento.

Logo, cabe um esforço conjunto dos Estados no mundo para o debate, cooperação na troca de informações, monitorização e tentativa de regulação da matéria não apenas por meio de instrumentos de *soft law*, tal como o Projeto Beps e seus Planos de Ação, mas também via mecanismos vinculantes que, apesar de difícil implementação, possam ao menos nortear a matéria de modo a sedimentar uma maior segurança jurídica, previsibilidade e colaboração para a criação e aplicação de regras no âmbito do ordenamento interno de cada Estado membro, como resposta ao cenário atual, com o fito de evitar discrepâncias que abram espaços para atividades ilícitas ou a fuga da tributação de forma ilegal.

Sem um pensamento global consensual que deixe de lado guerras fiscais e vontades meramente geopolíticas a economia digital permanecerá com lacunas abertas para a prática de evasão/elisão fiscal, planejamentos fiscais, bem como potenciais riscos de bitributação e guerras fiscais, fatos que reduzem substancialmente as receitas dos cofres públicos internacionais.

Notadamente, a Economia Digital já é parte substancial da economia e, para o futuro, tende a se tornar a própria economia em si, diante das rápidas inovações tecnológicas.

Dessa forma, a *soft law* é um instrumento muito importante para debates, propostas mais céleres não vinculativas e formulação de orientações que, no entanto, sem esforço e monitorização global, bem como sem acordos entre países e até mesmo sem sequer a esperança de uma *hard law*, no final das contas a comunidade global acabará por ter suas receitas cada vez mais reduzidas por todos os fatores já acima explicados.

Portanto, o Projeto BEPS é uma *soft law* que representa um grande avanço e um norte de orientações para a comunidade internacional, porém, sua efetividade no campo da ação 1-economia digital, ainda está longe de ser a ideal, visto que não trouxe nada concreto para a comunidade global e ainda permanecem muitas dúvidas e lacunas sobre a sua tributação, como a questão das taxas sobre serviços digitais e o estabelecimento permanente.

Apesar disso a comunidade global deu sinais de que pode sim haver um consenso amplo sobre a matéria, deixando de lado guerras geopolíticas de blocos de países (OCDE vs EUA vs Países em desenvolvimento), quando da assinatura dos Pilares 1 e 2 do Projeto Beps, que trouxeram propostas de tributação na seara da Economia Digital que foram bem aceitas pela comunidade global.

Tal fato mostra que hoje, no ano de 2022, há esperança para um consenso global futuro sobre a tributação da Economia Digital, de modo que possamos ver uma tributação internacional o menos parcial possível aos interesses de cada pátria.

Apenas os eventos futuros que virão, aliados do esforço internacional e forte monitorização, poderão ditar as regras do jogo para uma maior definição global de como agir, interna e externamente, acerca da matéria.

O presente estudo conclui, portanto, ao final, que a melhor solução para o debate da Economia Digital no cenário internacional é o consenso dos países, inicialmente via instrumentos de *soft law* que orientem os sistemas jurídicos e legislativos de cada Estado e que evitem ao máximo as guerras político-fiscais.

Após essa etapa, com maior maturidade e consenso sobre o tema, que seja debatido e celebrado um instrumento de *hard law*, no qual não existam “partes vencedoras”, mas sim um resultado onde todos os países cedam um pouco tal como num acordo, chegando assim a um denominador comum.

Assim, será possível chegar em um resultado o mais próximo da neutralidade e imparcialidade no âmbito da tributação da Economia Digital no cenário internacional.

É melhor que haja uma repartição na tributação da Economia Digital do que não se tribute nada.

Também é melhor uma tributação que atenda o meio termo entre as vontades político-econômicas dos Estados, do que guerras fiscais intermináveis, tal como países desenvolvidos vs em desenvolvimento, bloco europeu vs américa do norte, e alterações legislativas constantes que a todo momento busquem atrair a tributação para o respectivo país, fato que apenas gera insegurança jurídica e instabilidade comercial.

O consenso não é algo inatingível nem um sonho impossível, pois, ao analisarmos os pilares 1 e 2 da OCDE, constatamos que muitos países já foram signatários da ideia, fato que era inimaginável anos atrás e que nos mostra que apesar de termos muito a debater no mundo, há um norte a seguir que traz esperança para a comunidade internacional no âmbito da tributação da Economia Digital.

REFERÊNCIAS

Ação Direta Inconstitucionalidade 1.945/MT, Supremo Tribunal Federal do Brasil. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910765>

Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.659, Supremo Tribunal Federal, Brasil. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=755910810>

Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, OECD. [Em linha]. [Consult. 12. Dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. **A tributação de tecnologias disruptivas e a reforma tributária: insegurança jurídica na cobrança de impostos que incidem sobre o consumo de equipamentos eletrônicos com softwares.** [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <http://revista.cers.com.br/ojs/index.php/revista/article/view/126/121>

Alexa Voice Service (AVS) para AWS IoT Core. Amazon.[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://aws.amazon.com/pt/iot/solutions/connected-home/iot-and-alexa/>

AMORIM, José de CAMPOS. AZEVEDO Patrícia ANJOS. CARVALHO, Ana Sofia. **Códigos anotados & comentados: lei geral tributária e regime arbitral tributário, LGT.** 1ª edição. Porto: Ginocar Produções, 2016, pp. 37 – 38.

BARBOSA, Denis Borges. **A Proteção do Software.** [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.dbba.com.br/wp-content/uploads/a-proteo-do-software.pdf>

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. **Mutação do conceito constitucional de mercadoria.** São Paulo. Noeses, 2015, p. 163

BAUMAN, Zygmunt. **Liquid Times: living in an age of uncertainty.** Cambridge: Polity Press, 2007.

BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. **Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it?** .[Em linha]. [Consult. 12. Dez.2022]. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=3258387>

BEPS, OECD, **Frequently Asked Questions**. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-frequently-asked-questions.pdf>

BEPS, OECD, **Myths and Facts**. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/myths-and-facts-about-beps.pdf>

Big tech in finance: opportunities and risks, BIS. [Em linha]. [Consult. 25.jun.2019]. Disponível em <https://www.bis.org/publ/arpdf/ar2019e3.pdf>

BRAUNER, YARIV. **The future of tax incentives for developing countries**. Tax, law and development, eds. Brauner/Stewart. Cheltenham, UK, Northampton, Massachussets, USA, 2013, p. 25-56. IN. DOURADO, Ana Paula. **Justiça Tributação Internacional**. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/justica-tributaria-internacional/#note-1494-91>

Brazil, Transfer Pricing Country Profile, OCDE. [Em linha]. [Consult.15.Dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profile-brazil.pdf>

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 134-135.

CASTELLO, Melissa Guimarães. **BITCOIN é moeda? Classificação das criptomoedas para o direito tributário**. [Em linha]. [Acesso 27.dez.2022]. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/issue/view/4451/2439>

CASTELLO, Melissa Guimarães. **Responsabilidade tributária dos marketplaces pelos impostos sobre o consumo – do modelo da OCDE às iniciativas brasileiras**. In. Direito Tributário e Novas Tecnologias. CALIENDO, Paulo. LIETZ, Bruna.p.50.

Cloud Computing: The Concept, Impacts and the Role of Government Policy. OECD[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/cloud-computing-the-concept-impacts-and-the-role-of-government-policy_5jxzf4lcc7f5-en

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) , Portugal. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2014-70048167-121035481>

Como a impressão 3D está ajudando a salvar vidas. Micropress [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.micropress.com.br/2016/06/30/como-a-impressao-3d-esta-ajudando-a-salvar-vidas/>

Conselho da União Europeia. a Diretiva 2008/8/CE. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&from=IT>

Conselho da União Europeia. a Diretiva 2017/2455/CE. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455&from=EN>

Conselho da União Europeia, Tributação dos Serviços Digitais. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://www.consilium.europa.eu/pt/policies/digital-taxation/#>

Constituição Federal do Brasil [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

Convenção Modelo da OCDE. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

Council Implementing Regulation (União Europeia) n.º 282/2011. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:EN:PDF#:~:text=T he%20objective%20of%20this%20Regulation,the%20place%20of%20taxable%20transaction s.>

Decreto 9.580 de 2018, sobre a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, Brasil. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm

Decreto 9.854 de 2019. Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9854.htm

Decreto 10.222/2020. Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Decreto/D10222.htm

Depois dos paraísos fiscais, surgem os paraísos das criptomoedas, O globo. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://epocanegocios.globo.com/Mundo/noticia/2018/08/depois-dos-paraisos-fiscais-surgem-os-paraisos-das-criptomoedas.html>

DERZI, Misabel e COELHO, Sacha Calmon. In. Roque Carraza. **ICMS**. 18. ed. Malheiros. São Paulo. 2020. p. 56

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. **Tributação da economia digital - propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro**. [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>

Digital Spillover: Measuring the true impact of the Digital Economy, Oxford Economics Report [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.huawei.com/minisite/gci/en/digital-spillover/index.html>

Directiva 2016/1164, Conselho UE, de 12 de julho de 2016. [Em linha]. [Consult. 12 dez 2019]. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pt/TXT/?uri=celex:32016L1164>

DOURADO, Ana Paula. **Governança fiscal global**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

DOURADO, Ana Paula. **Justiça Tributação Internacional**. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2022]. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/justica-tributaria-internacional/#note-1494-91>

DOURADO, Ana Paula. **O novo imposto digital na Europa: quem começou a guerra económica?** [Em linha]. [Consult.15.Dez.2022]. Disponível em <https://www.jornaldenegocios.pt/opiniao/colunistas/detalhe/o-novo-imposto-digital-na-europa-quem-comecou-a-guerra-economica>

Economia Digital em Portugal. Acepi. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.comerciodigital.pt/pt/estar-informado/estudo-acepi-2020/#:~:text=Al%C3%A9m%20do%20Estudo%20da%20Economia,e%20dos%20servi%C3%A7os%20de%20proximidade>.

ENISA - European Union Agency for Cybersecurity. Blockchain. [Em linha]. [Acesso 21.dez.2022]. Disponível em <https://www.enisa.europa.eu/topics/incident-response/glossary/blockchain>

FATCA, IRS, USA. [Em linha]. [Consult.15.Dez.2019]. Disponível em <https://www.irs.gov/businesses/corporations/foreign-account-tax-compliance-act-fatca>

Forbes. The Digital Economy In 5 Minutes. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.forbes.com/sites/koshagada/2016/06/16/what-is-the-digital-economy/?sh=2452d63f7628>

França aprova imposto sobre grandes empresas de tecnologia, olhar digital. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://olhardigital.com.br/noticia/franca-aprova-imposto-sobre-grandes-empresas-de-tecnologia/87908>

GARRIE; ALLEGRA, 2015, p. 45-46. **In: Software e Direitos de Propriedade Intelectual.** MEDEIROS, Heloísa Gomes. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em https://www.gedai.com.br/wp-content/uploads/2020/09/Software-e-direitos-de-propriedade-intelectual_ebook.pdf

GRECO, Marco Aurélio. **Tributação e Novas Tecnologias: Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático.** In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz M. R. **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiências e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018.p.782.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação do streaming e serviços over the top.**In: PISCITELLI, Tathiane. **Tributação da Economia Digital.** São Paulo: Revista dos Tribunais.2018.p.239.

G20 deepens support for digital inclusion, United Nations. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em https://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=1839&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;

G20 inicia sua agenda de trabalho em economia digital, ICTSD. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <https://www.ictsd.org/bridges-news/pontes/news/g20-inicia-sua-agenda-de-trabalho-em-economia-digital>

Impressão 3D auxilia a Shell na fabricação de equipamentos complexos. Micropress [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://opetroleo.com.br/impressao-3d-auxilia-a-shell-na-fabricacao-de-equipamentos-complexos/>

Instrução Normativa 1455/2014, Receita Federal do Brasil. [Em linha]. [Consult. 24 .jul.2022]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=50414&visao=anotado#:~:text=de%202009%2C%20resolve%3A-.Art.,as%20disposi%C3%A7%C3%B5es%20desta%20Instru%C3%A7%C3%A3o%20Normativa.>

Instrução Normativa RFB no 1888/2019. Receita Federal do Brasil. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100592>

Latin America Digital Reports. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.atlantico.vc/latin-america-digital-transformation-report>

Lei Geral Tributária, Portugal. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775-48321175>

Lei 7.713/88 sobre o imposto de renda, Brasil. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm

Lei 9.249/95, sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, Brasil. [Em linha]. [Consult. 23. Jul. 2022]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm

MACEDO, Alberto. **ISS versus ICMS-Mercadoria: Licenciamento de Software e a Impossibilidade do Avanço do Conceito Constitucional de Mercadoria Como Bem Imaterial.** In: **Tributação dos bens digitais: a disputa tributária entre estados e municípios.** 2018.p.67-137.

MACEDO, Alberto. **Licenciamento de software não pode ser considerado mercadoria virtual.** [Em linha]. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-dez-13/alberto-macedo-stf-desvirtuar-conceito-mercadoria>

MEDEIROS, Heloísa Gomes. **Software e Direitos de Propriedade Intelectual**. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em https://www.gedai.com.br/wp-content/uploads/2020/09/Software-e-direitos-de-propriedade-intelectual_ebook.pdf

Na América Latina, número de assinantes só de OTT supera o dos que assinam apenas TV paga, Tela Viva. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://telaviva.com.br/22/06/2021/na-america-latina-numero-de-assinantes-so-de-ott-supera-o-dos-que-assinam-apenas-tv-paga/>

NABAIS, José Casalta. **Algumas Reflexões sobre o Actual Estado Fiscal**. [Em linha]. [Consult. 04 maio.2018]. p.2.Disponível em https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663922/mod_resource/content/1/Casalta%20-%20estado%20fiscal.pdf

NABAIS, José Casalta. **A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas**.p.1. [Em linha]. [Consult. 08. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365/833>

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 8ª ed. - Coimbra: Almedina, p. 38.

NABAIS, José Casalta. **Sustentabilidade fiscal em tempos de crise**, Almedina, Coimbra, 2011, p.27.

NIST, Blockchain Overview. [Em linha]. [Acesso 21.dez.2022]. Disponível em <https://www.nist.gov/blockchain#:~:text=A%20blockchain%20is%20a%20collaborative,on%20the%20previous%20block's%20data.>

OECD Communications Outlook 2013. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-communications-outlook-2013_comms_outlook-2013-en#page319

OECD. Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em

<https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/public-consultation-document-crypto-asset-reporting-framework-and-amendments-to-the-common-reporting-standard.pdf>

OECD. Global Blockchain Policy Centre. [Em linha]. [Acesso 21.dez.2022]. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/issue/view/4451/2439>

OECD. International VAT/GST guidelines. [Em linha]. [Consult. 12. Out.2022]. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264271401-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264271401-en>

OECD. Relatório geral aos líderes do G-20. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <http://www.oecd.org/tax/SG-report-G20-Leaders-StPetersburg.pdf>

Online Computer and Video Games.OECD. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/232164517856.pdf?expires=1666216515&id=id&accname=guest&checksum=4D398A472C9EE5C382D8B838594B1578>

O que é Bitcoin?, Cryptoradar. [Em linha]. [Acesso 27.maio.2019]. Disponível em <https://www.cryptoradar.com.br/guias/criptoativos/o-que-e-bitcoin-o-guia-definitivo/>

O que é Blockchain?, Tecnoblog. [Em linha]. [Acesso 27.maio.2019]. Disponível em <https://tecnoblog.net/227293/como-funciona-blockchain-bitcoin/>

Over-the-top Market Outlook – 2027. Allied Market Research. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.alliedmarketresearch.com/over-the-top-services-market>

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. **Tributação de software**. São Paulo. Noeses. 2020. p. 111

PEREIRA, Paula Rosado. **Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional**, 2015, p. 222. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em https://www.srslegal.pt/xms/files/Arquivo/2022-06-16/PUBLICACOES/Em_Torno_dos_Principios-...-.pdf

PEREIRA, Paula Rosado. **O papel do estabelecimento estável no Direito Fiscal Internacional**, 2013, p. 573.

PEREIRA, Paula Rosado. **Princípios do Direito Fiscal Internacional**, Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, 2010, p. 22

PINHEIRO, Patrícia Peck. **Aspectos Legais do Cloud Computing**. In: Direito Digital Aplicado. São Paulo: Intelligence, 2012. p.131.

PIRES, Calçada Rita. **Tributação Internacional do Rendimento Empresarial**, 2011, p. 227.

PISCITELLI, Tathiane. **A inconstitucionalidade do convênio ICMS 106/2017 e a incidência do ICMS sobre bens digitais**. In: PISCITELLI, Tathiane. LARA, Daniela Silveira. **Tributação da Economia Digital**. 2ª Ed. Thomson Reuters. p.36.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação Indireta da Economia Digital: O Brasil está Pronto para Aderir às Orientações da OCDE?** Revista Direito Tributário Atual 43. p. 527-47, 2019.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação na nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. Tathiane Piscitelli organizadora; Tathiane Piscitelli e Gisele Barra Bossa coordenadoras. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018. p.36.

Projeto BEPS, OECD. Ação 1. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page17

PRZEPIORKA, Michell; GOMES, Daniel de Paiva; CANEN, Dóris; GOMES, Eduardo de Paiva; BERGAMINI, Adolpho. **Tributação Direta dos Rendimentos Provenientes da Computação na Nuvem: Alguns Pressupostos**. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da Nuvem – Conceitos Tecnológicos, Desafios Internos e Internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 67-98.

Relatórios Finais, BEPS, OCDE. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/beps-reports-2015-executive-summaries.pdf>

RENAULT, Felipe Kertesz. **Competência tributária internacional e economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2020. p. 126.

Report on OTT services, BEREC- Body of European Regulators for Electronic Communications. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em https://www.berec.europa.eu/sites/default/files/files/document_register_store/2016/2/BoR_%2816%29_35_Report_on_OTT_services.pdf

REZEK, José Francisco. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 21

ROCHA, Sergio André; CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: PISCITELLI, Tathiane (Org.). **Tributação da Nuvem – Conceitos Tecnológicos, Desafios Internos e Internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018, p. 15-38.

Serviços over-the-top (OTT) 2021. Anacom. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.anacom.pt/render.jsp?contentId=1713912>

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 104-106.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios e Limites da Tributação**. p.343. [Em linha]. [Consult. 15. Jul. 2022]. Disponível em <https://schoueri.com.br/wp-content/uploads/2020/10/LES-Princi%CC%81pios-do-direito-tributa%CC%81rio-internacional.pdf>

Solução de Consulta COSIT n. 97, de 25.3. 2019.Receita Federal do Brasil.[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=99736>

Solução de Consulta no 98.214/2019– COSIT. Receita Federal do Brasil. .[Em linha].
[Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=101468&visao=anotado>

Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.[Em linha]. [Consult. 13. Out. 2022]. Disponível em
<https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>

Supremo Tribunal Regional Federal do Brasil, Ação Direta de Inconstitucionalidade nºADI 712-2/DF(publicada no DJU 19-2-93), Relator Ministro Celso de Mello.

TAURION, Cezar. **Cloud Computing: Computação em Nuvem: transformando o mundo da tecnologia da informação**. Rio de Janeiro: Editora Brasport, 2009.

TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. 6ª edição. Coimbra: Almedina, 2021.

TEIXEIRA, Manuela Duro, **A determinação do lucro tributável dos estabelecimentos estáveis de não residentes**, Almedina, 2007, pp. 21.

The BEPS Monitoring Group. [Em linha]. [Consult. 12 dez 2019]. Disponível em
<https://www.bepsmonitoringgroup.org/>

The NIST Definition of Cloud Computing. [Consult. 04. Dez. 2022]. Disponível em
<https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/Legacy/SP/nistspecialpublication800-145.pdf>

The OECD Work on Base Erosion and Profit Shifting, OECD. [Em linha]. [Consult. 12.dez.2019]. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/TheOECDworkonBEPS.pdf>

TOMASEVICIUS FILHO, Eduardo. **A natureza jurídica do software à luz da linguística**. Revista da ABPI.n.79.p.46-59

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro Tributário**, 12ª edição, Rio de Janeiro, Renovar, 2005, p. 64

TREVISAN, Rosaldo. **O imposto de Importação e o Direito Aduaneiro Internacional**. São Paulo: Aduaneiras: Lex Produtos Jurídicos, 2017. p.172.

Trump vai taxar vinho da França em resposta a imposto de serviços digitais, meio bit. [Em linha]. [Consulta. 10. Dez.2019]. Disponível em <https://meiobit.com/409673/trump-taxa-vinho-franca-imposto-servicos-digitais/>

Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. .[Em linha]. [Consult. 13. Out. 2022]. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>

UCKMAR, Victor. **Double taxation conventions**. [Em linha]. [Consult. 12. Dez.2022]. Disponível em <http://www.uckmar.net/circolari/altro/trattato.pdf>

UNITED STATES. Supreme Court. South Dakota v. Wayfair, Inc. [Em linha]. [Consult. 13. set. 2022]. Disponível em: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf.

Unpacking E-Commerce. OECD. .[Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/1885800a-en/index.html?itemId=/content/component/1885800a-en>

VENTURA, André. **Lições de Direito Fiscal**, Chiado Editora, Lisboa, 2014, p. 19.

VOLPATO, Neri. **Manufatura Aditiva: Tecnologias e aplicações da impressora 3d**. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://docplayer.com.br/206316768-Manufatura-aditiva-neri-volpato-tecnologias-e-aplicacoes-da-impressao-3d-conteudo-volpato-manufatura-aditiva-organizador-neri-volpato.html>

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 5ª ed., Rio de Janeiro, Forense, 2002.

3D Printing Market worth \$34.8 billion by 2026. Markets and Markets [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://www.marketsandmarkets.com/PressReleases/3d-printing.asp>

81% da população brasileira acessou a internet em 2021(...), Globo. [Em linha]. [Consult. 04. Jul. 2022]. Disponível em <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2022/06/21/81percent-da-populacao-brasileira-acessou-a-internet-em-2021-diz-pesquisa.ghtml>

110 países discutem, mas sem consenso, como tributar a economia digital, convergência digital. [Em linha]. [Consult. 12. Dez.2019]. Disponível em <https://www.convergenciadigital.com.br/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=site&UserActiveTemplate=mobile%252Csite&inford=49541&sid=5>