



**TRIBUTAÇÃO
DA ECONOMIA
DIGITAL NA ESFERA
INTERNACIONAL**

VOLUME 4

Gustavo Fossati
Daniel Giotti de Paula

Edição produzida pela FGV Direito Rio
Praia de Botafogo, 190 | 13º andar
Rio de Janeiro | RJ | Brasil | CEP: 22250-900
55 (21) 3799-5445
www.fgv.br/direito-rio

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NA ESFERA INTERNACIONAL

Volume 4

**Gustavo Fossati
Daniel Giotti de Paula**

 **FGV DIREITO RIO**

EDIÇÃO FGV Direito Rio
Obra Licenciada em Creative Commons
Atribuição — Uso Não Comercial — Não a Obras Derivadas



Impresso no Brasil
Fechamento da 1ª edição em Junho de 2022.
Este livro consta na Divisão de Depósito Legal da Biblioteca Nacional.

Este material, seus resultados e conclusões são de responsabilidade dos autores e não representam, de qualquer maneira, a posição institucional da Fundação Getúlio Vargas/FGV Direito Rio.

Coordenação: Ludmilla Totinick, Christian Dannel e Victor Almeida

Capa: Aline Martins | Sem Serifa

Imagem da capa: iStock/metamorworks

Diagramação: Estúdio Castellani

1ª revisão: Patrícia Baroni

2ª revisão: Silvia Spada

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Fossati, Gustavo
Tributação da Economia Digital na esfera Internacional : volume 4 [recurso eletrônico] /
Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula. – Rio de Janeiro : FGV Direito Rio, 2022.
1 recurso online (120 p.) : /PDF

Dados eletrônicos.
Inclui bibliografia.
ISBN: 978-65-86060-35-5

1. Direito tributário. 2. Economia – Tecnologia apropriada. 3. Inteligência artificial – Aspectos econômicos. I. Paula, Daniel Giotti de. II. Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas. III. Título.

CDD – 341.39

Índice

INTRODUÇÃO	7
Conceitos preliminares ao estudo: o conceito de economia digital	11
Princípios introduzidos pela OCDE no âmbito da regulação tributária da economia digital	14
1 ANÁLISE DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE/G20	19
1.1. Ação 1 do BEPS	28
1.1.1. Plano BEPS e <i>law enforcement</i>	35
1.1.2. Dificuldades gerais na aplicação de regras fiscais internacionais à economia digital e as especificidades no caso brasileiro	45
1.1.3. O conceito de presença digital significativa	47
1.1.4. As transações digitais como categoria autônoma	54
1.2. Diretrizes internacionais para o IVA e o IBS (<i>VAT/GST guidelines</i>)	57
1.2.1. O conceito de bens e serviços digitais	59
1.2.2. Neutralidade	65
1.2.3. Tributação no destino	74
1.2.4. Plataformas digitais	75
2 ANÁLISE DAS PROPOSTAS DA COMISSÃO EUROPEIA	85
2.1. O Mercado Único Digital	86
2.1.1. A tributação corporativa da presença digital significativa	89
2.2. IVA (VAT) e economia digital	91
2.2.1. Princípio da Neutralidade e Princípio do Destino do IVA na Economia Digital pela imposição econômica do tributo ao Consumidor	92
2.2.2. Revisão do conceito de estabelecimento fixo à luz da economia digital	94
2.2.3. Plataformas colaborativas	97
2.2.4. Transações e serviços digitais sem pagamento	99

2.3.	Imposto sobre serviços digitais (<i>digital services tax</i>)	100
2.3.1.	Justificativa político-econômica no conflito Europa vs. Estados Unidos da América para a criação de um imposto sobre serviços digitais.	102
2.3.2.	Acerca de uma base de cálculo envolvendo lucro ou faturamento: críticas e possibilidades	104
2.3.2.	Temporalidade e risco de bitributação.	105
3	AS ALTERNATIVAS NORMATIVAS DE TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO DE BENS E SERVIÇOS DIGITAIS NO BRASIL EM FACE DAS RECOMENDAÇÕES DA OCDE.	107
4	CONCLUSÕES	111
	BIBLIOGRAFIA	115



Introdução

Não é novidade a afirmação segundo a qual o processo de digitalização mundial afeta de forma intensiva a organização e o funcionamento da economia, da política e dos relacionamentos interpessoais. Em virtude das inovações ocorridas desde o último século no bojo do que a doutrina denomina de 4ª Revolução Industrial, as relações sociais e econômicas acabaram por assumir novos contornos, conformando-se com atuais tipos de mercados, processos e mercadorias.¹ O desenvolvimento de tecnologias disruptivas,² como a Internet das Coisas, a robótica de processamento de dados, a criptografia, a impressão 3D, a infraestrutura virtual para a utilização de serviços de transporte e os seres projetados,³ acabou por transformar o modelo econômico contemporâneo e contribuir para a formação do que se chama de *economia digital*.⁴

A tecnologia da informação e da comunicação tornou-se parte da infraestrutura fundamental para os negócios e para a sociedade como um todo, evidenciada em uma forte dependência de redes e de serviços de comunicação *on-line* eficientes e amplamente acessíveis. Com efeito, uma quantidade enorme de dados é agora gerada por esses usuários e dispositivos constantemente conectados. Tais dados são coletados por empresas e governos e, combinados com os avanços no desempenho analítico da inteligência artificial, fornecem as informações necessárias para transformar e moldar a maneira como as pessoas se comportam e as organizações operam.⁵

Uma das principais mudanças na economia, facilitada pela digitalização, é o rápido crescimento de plataformas *on-line* multilaterais (*multisided platforms*), as quais geralmente facilitam transações de bens e serviços fora do escopo

-
- 1 SCHWAB, Klaus. *The fourth industrial revolution*. New York, N.Y.: Crown Business, 2017.
 - 2 CHRISTENSEN, Clayton M. *O dilema da inovação: quando as novas tecnologias levam empresas ao fracasso*. São Paulo: M. Brooks, 2012. p. 25.
 - 3 Klaus Schwab considera a lista de tecnologias que serão capazes de dirigir a 4ª Revolução Industrial selecionada em pesquisa realizada pelo Fórum Mundial de Economia (FME), a qual resta dividida em três categorias: física, digital e biológica. SCHWAB, Klaus. *The fourth industrial revolution*. New York, N.Y.: Crown Business, 2017.
 - 4 ATKINSON, Robert D.; MCKAY, Andrew S. *Digital Prosperity: understanding the economic benefits of the information technology revolution* (March 2007). Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1004516> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1004516>. Ver também: OECD. *Hearings: the digital economy 2012*. Disponível em: <http://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>. Acesso em: 18 fev. 2020. GOMES, Marcus Lívio; CANEN, Doris. Os relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-172.
 - 5 OECD (2019), *Tax and digitalisation, OECD going digital policy note*, OECD, Paris. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020.

das estruturas de negócios tradicionais. Em particular, as plataformas *on-line* multilaterais facilitam o crescimento e a proliferação das economias de compartilhamento, evidenciadas em exemplos familiares, nos aplicativos de aluguel temporário de um quarto de hóspedes ou nos aplicativos de prestação de serviço, como entrega de mercadorias ou transporte automotor.⁶

Nesse ambiente de mudança, os desafios para os formuladores de políticas são complexos, pois a amplitude e a velocidade da mudança provocadas pela digitalização da vida cotidiana levantam inúmeros desafios, não somente visando a atender às novas demandas sociais, mas também em termos da própria arquitetura governamental ante o surgimento de uma nova gama de ferramentas para apoiar o desenvolvimento e a implementação de políticas públicas.⁷ Cientes dos impasses que essa realidade implica às distintas economias globais, entidades internacionais como a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Grupo dos Vinte (G20) e o Fórum Econômico Mundial (FEM) vêm estimulando discussões sobre os novos parâmetros desse cenário que se desdobra em razão da digitalização das economias, a exemplo das medidas propostas pela OCDE no contexto do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).⁸

No âmbito da regulação tributária da economia digital, paira no ar a percepção de que o atual sistema tributário não está suficientemente preparado para lidar com os desafios de uma economia digitalizada.⁹ Em questões tributárias, isso implica a indispensabilidade de construção de um novo paradigma, sem, contudo, sacrificar a clareza e a certeza de um sistema econômico maduro que facilite o crescimento sustentável a longo prazo. Como consequência, em

6 Id.

7 Id.

8 O estudo sobre medidas de combate à evasão e à elisão fiscal por meio da transferência artificial de lucros para países com baixa tributação foi objeto da *Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária*, promulgada no Brasil, por meio do Decreto nº 8.842/2016.

9 Apesar do uso indiscriminado do termo como assemelhado à produção normativo-tributária per se, admite-se com base na teoria da regulação entendimento sobre a regulação tributária com enfoque nos efeitos da produção normativo-tributária de direcionamento do comportamento dos agentes econômicos de determinado país, o qual, no caso em análise, consiste no Brasil. MCCLASKEY, Layla S. *A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo*. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação). Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, 2021.

Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 10 jun. 2021.

muitos países, a questão não se trata da conveniência de uma reforma tributária, mas sim em que medida essa se dará. Nesse panorama, alguns países ponderaram ou já implementaram arquétipos para enfrentar os desafios específicos da economia digital, os quais variam entre impostos específicos (*excise taxes*) sobre *serviços digitais* (como ocorreu na França, Áustria, Itália, Espanha, Reino Unido, República Tcheca, Ucrânia, Índia, Quênia e outras jurisdições dentro e fora da UE) e medidas mais amplas que afetam a economia digital como parte do conjunto maior de empresas multinacionais.¹⁰

Vale salientar que, apesar da introdução de medidas unilaterais em vários países ter enfatizado a urgência da questão e a necessidade de reavaliar alguns dos principais princípios tributários internacionais, essas posições divergentes tornaram difícil uma solução baseada em consenso.¹¹ Não obstante, em um avanço significativo rumo a uma abordagem holística, os 128 membros do *Inclusive Framework* da OCDE aprovaram o documento denominado de *Addressing the Tax Challenges Arising from Digitalisation*, que identifica propostas concretas em dois pilares, visando a formar a base de uma solução global, escorada no consenso internacional, aos impasses criados pela economia digital. Esses pilares envolvem a redistribuição de *direitos tributários* entre jurisdições, problemática que exsurge ante um mundo digitalizado, onde as empresas podem conduzir suas atividades sem *presença física significativa*, e a necessidade de abordar questões remanescentes do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS, já que os recursos da economia digitalizada exacerbam os riscos e permitem estruturas de *planejamento tributário abusivo ou agressivo*.¹²

Em que pesem as inúmeras possibilidades de entendimento acerca do conceito de regulação,¹³ no que diz respeito à regulação das atividades econômicas pelas normas de Direito Tributário, o que se verifica como regulação tributária, convém observar a possibilidade de conceituação correspondente aos efeitos regulatórios produzidos pela tributação sobre a economia.

10 ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes; SCHANZ, Deborah. *Re-allocation of taxing rights for big data business models*. p. 3. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3433715. Acesso em: 10 maio 2021.

11 OECD (2019), *Tax and digitalisation, OECD, going digital policy note*, OECD, Paris. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 fev. 2020.

12 Id.

13 BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. *Understanding regulation: theory, strategy and practice*. 2. ed. Oxford: OUP, 2013.

Assim, considerando que a referida noção não se restringe à interpretação econômica da tributação, posto envolver perspectiva sistêmica do Direito Tributário atrelada à concretização de valores como a justiça social, além do mero valor da eficiência econômica, como é o caso do estudo puramente econômico da tributação, verifica-se que o cerne da regulação tributária vai consistir na avaliação do impacto dos custos trazidos aos negócios pelas medidas tributárias tomadas pelos Entes Federativos sob a perspectiva do comportamento dos agentes econômicos, que necessariamente se altera em conformidade com o volume das despesas adicionalmente trazidas pelos tributos aos negócios, sob distintos ângulos.

Sob tais linhas, considerando que o uso massivo de inventos tecnológicos disruptivos e da tecnologia da informação no bojo dos processos de produção de riqueza trouxe novas perspectivas de territorialidade e de (in)tangibilidade às relações econômicas, é possível notar a configuração de cenário onde a legislação tributária dos distintos países do mundo parece não conseguir “captar”, como deveria, a riqueza produzida no contexto dos negócios da digitalização da economia, o que além de implicar incerteza jurídica, leva à perda de receita pública e, especificamente no Brasil, ao descumprimento dos comandos constitucionais instituidores do poder-dever do Estado de tributar os referidos fenômenos econômicos, de forma a ser fundamental a observância dos contornos da conjuntura de normas tributárias editadas com relação aos negócios surgidos no âmbito da indústria 4.0. Assim, haja vista que a necessidade de conformação das normas brasileiras com os referidos comandos internacionais não mais se encontra no campo da preocupação governamental com o mercado interno, a produção de riqueza e o cumprimento de comandos constitucionais de tributar, correlacionando-se, assim, com compromisso assinado pelo país com a aludida organização internacional,¹⁴ fundamental à avaliação do cenário nacional de regramento tributário, ou de regulação tributária das atividades surgidas no contexto da indústria 4.0.

Conceitos preliminares ao estudo: o conceito de economia digital

Em um mundo altamente globalizado, sem fronteiras e cada vez mais digital, observa-se um movimento global de investigação acerca dos efeitos desse fenômeno, vislumbrado em grupos como a *OECD Task Force on the Digital*

14 Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D10109.htm. Acesso em: 23 set. de 2020.

Economy e também, em termos similares, pela *High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, estabelecida pela Comissão da União Europeia (*EU Expert Group*).¹⁵

Cumprir pontuar que as transformações digitais, em que pese estarem frequentemente associadas a fenômenos como o comércio eletrônico de mercadorias tangíveis, bem como em plataformas *on-line* colaborativas, computação em nuvem ou serviços *on-line* para consumidores finais, possuem um impacto que se estende muito além das empresas que dependem do desenvolvimento moderno em tecnologia da informação e comunicação (TIC). A economia digital transformou modelos de negócios e estruturas de negócios de setores tão diversos e tradicionais como, por exemplo, a indústria manufatureira. Nesse sentido, basta destacar a perda de espaço dos ativos imobilizados frente aos ativos intangíveis no que compõe o valor das empresas.¹⁶

Reconhece-se, portanto, que a economia digital não pode mais ser descrita como uma parte separada da economia convencional.¹⁷ Em verdade, publicado como parte do Projeto da OCDE de enfrentamento ao *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS, em outubro de 2015, no Plano de Ação 1 (*Action Plan 1*) constatou-se que, como resultado da natureza difundida da digitalização, seria difícil, se não impossível, cercar (*ring-fence*) a economia digital do resto da economia, para fins fiscais. Em outras palavras, a “economia digital” não se traduz em um ramo separado da “economia tradicional”, mas, ao contrário, cada vez mais a economia digital se torna a própria economia, como um todo.¹⁸ Por isso, talvez uma constatação mais adequada não seja a afirmação de que há o surgimento de uma economia digital, mas sim de um processo de digitalização da economia. O entendimento de que esse movimento é amplo e diverso, ao invés

15 ENGLISCH, Joachim. *BEPS Action 1: digital economy – EU law implications*. In: *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 de fev. de 2020. p. 280.

16 GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELI, Tatiane e BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

17 ENGLISCH, Joachim. *BEPS Action 1: digital economy – EU law implications*. In: *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 de fev. de 2020. p. 280.

18 OECD (2019), *Tax and digitalisation, OECD going digital policy note*, OECD, Paris. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 19 de fev. de 2020. ROCHA, Sérgio André e CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. Ação 1 do Projeto BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 244.

de um fenômeno estanque e delimitado, reflete esse impulso de inovação, com o surgimento de tecnologias antes impensadas, mas também de transformação de indústrias tidas por tradicionais e imutáveis.¹⁹

A ausência de um limite bem definido a distinguir a economia tradicional e a economia digital não impede, entretanto, a identificação de certas características essenciais desse processo de transformação digital da economia. É inegável que a economia digital resulta da ausência da criação de laços físicos nos mercados consumidores. Prescinde-se de conexão entre uma localidade geográfica e a atividade que resultou na aquisição da renda, posto que grande parte da operação (senão toda ela) pode ocorrer exclusivamente no ambiente virtual.²⁰ No mesmo sentido, a Ação 1 do Projeto BEPS tratou como característica da economia digital: i) o comércio eletrônico, baseado em tecnologias digitais que facilitam a negociação de bens e serviços; ii) a negociação de bens ou serviços de informação; e, também, iii) a operação em camadas, com segmentos separados para transporte de dados e aplicativos.²¹

Nas palavras de Joachim Englisch, a economia digital, em primeiro lugar, é caracterizada pela mobilidade geográfica: (i) de seus fatores de produção, especialmente intangíveis, que muitas vezes são essenciais para a criação de valor; (ii) de suas funções de negócios; e, frequentemente, também (iii) de seus produtos ou de seus usuários.²² Isso permitiu que as empresas expandissem suas cadeias de valor e mercados globalmente e, no entanto, centralizassem funções importantes de gerenciamento. Ainda conforme a lição de Englisch, outro fenômeno visível da economia digital é a confiança maciça em dados por parte dos usuários, o que permite um melhor controle dos processos de produção e rotinas

19 GOMES, Marcus Lívio e CANEN, Doris. Os relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-172.

20 GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tatiane e BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

21 GOMES, Marcus Lívio e CANEN, Doris. Os relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da economia digital. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Tributação da economia digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 171-172.

22 ENGLISCH, Joachim. *BEPS Action 1: digital economy – eu law implications*. In: *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 12 de fev. de 2020.

de negócios, facilitando o comércio e reduzindo os custos de transação. *Efeitos de rede*, entre outros, contribuiram muito para o surgimento de modelos de negócios multilaterais (como lojas de aplicativos ou mecanismos de pesquisa), e muitas vezes também envolvem a participação ativa dos consumidores no processo de criação de valor.²³

Princípios introduzidos pela OCDE no âmbito da regulação tributária da economia digital

Observa-se que a economia digital é dotada de características intrínsecas, como o uso da internet, a mobilidade, a contenção de uma transmissão de dados independentes de qualquer plataforma física.²⁴ Cabe aqui, portanto, um estudo acurado e específico acerca da regulação tributária nesse âmbito.

Nesse passo, pode-se afirmar que foi essencialmente na célebre Conferência de Ottawa, de 8 de outubro de 1998 – *A Borderless World. Realising the Potential of Electronic Commerce*, que foram firmados os princípios basilares que devem orientar a tributação da economia digital. A OCDE, por intermédio do seu Comitê para os Assuntos Fiscais, apresentou nessa Conferência importantes conclusões nesse contexto. Foram firmados quatro princípios orientadores fundamentais, igualmente a serem observados em matéria de tributação direta, a saber:²⁵

- a) *Princípio da neutralidade*: a tributação não poderá induzir os contribuintes a determinados comportamentos econômicos como forma de reação aos diferentes encargos tributários. As operações efetuadas pelo comércio eletrônico não deverão ser objeto de discriminação, positiva ou negativa, quer no que se refere às diversas modalidades de comércio eletrônico entre si, quer relativamente a essas e às operações realizadas pelas vias tradicionais;
- b) *Princípio da eficiência*: os custos administrativos referentes à cobrança de impostos deverão ser minimizados. Assim, o encargo tributário deverá onerar dentro do apropriado, haja vista a redução ao mínimo dos riscos de fraude e de evasão fiscal, adotando, para tanto, medidas proporcionais;

23 Id.

24 Id.

25 PALMA, Clotilde Clodorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 40.

- c) *Princípio da certeza e simplicidade*: as normas tributárias devem ser claras e simples, de forma a permitir que os contribuintes possam antecipar devidamente as consequências tributárias de uma operação, como o montante, a localização e a forma de cálculo do imposto;
- d) *Princípio da prevalência da substância sobre a forma*: deve-se ter em consideração o conteúdo material de um determinado negócio e não a denominação ou qualificação que lhe foi atribuída pelas partes.

Conforme foi acima apontado, os princípios que ditam a tributação do comércio convencional devem ser aplicados ao comércio eletrônico; no entanto, os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos, de forma a se adaptarem à evolução tecnológica das transações comerciais.²⁶ Com base nesses princípios, a OCDE recusou a ideia de outorgar um tratamento diferenciado ao comércio eletrônico em relação àquele conferido ao comércio convencional. Essa premissa foi mantida no Plano de Ação 1 do Projeto BEPS.²⁷

Assim, teve-se como *objetivo geral* analisar a atual legislação tributária brasileira em relação ao seu grau de adequação diante das demandas da economia digital, almejando investigar se eventual instituição de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) no Brasil seria adequado e suficiente para fazer frente aos desafios da economia digital e, sobretudo, garantir ao País os devidos direitos de tributação sobre a criação de valor e a geração de riqueza no mercado consumidor brasileiro.

Dessa forma, como *objetivos específicos*, o projeto almejou:

- (a) mapear a legislação tributária brasileira vigente e
- (b) avaliar aperfeiçoamentos necessários dentro do quadro legislativo nacional para a regulação do tema, investigando a regulação tributária da economia digital e analisando a compatibilidade e coerência da legislação tributária nacional frente às recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

26 PALMA, Clotilde Clodorico. A tributação da economia digital e a evolução recente da União Europeia. In: PISCITELLI, Tathiane. *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 41.

27 GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva; PRZEPIORKA, Michell; FERRARI, Bruna Camargo; BERGAMINI, Adolpho; BOSSA, Gisele Barra; CANEN, Dóris. Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. In: PISCITELLI, Tatiane e BOSSA, Gisele Barra. *Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2018. p. 45-46.

Quanto à *metodologia* do trabalho, a pesquisa se desenvolveu em 3 (três) etapas:

- (a) 1ª fase: a pesquisa foi inicialmente quantitativa, buscando, na legislação tributária brasileira, o que existe atualmente de regulação tributária acerca dos atuais e dos novos negócios realizados de forma digital (mapeamento). Nessa fase, procedeu-se à análise da legislação tributária federal, estadual e municipal das capitais. A proposta foi analisar, no detalhe, se e até que ponto as leis, regulamentos, instruções normativas, pareceres normativos, soluções de consulta e eventualmente outros atos normativos estão regulando, de forma satisfatória, os atuais e novos negócios realizados de forma digital. A ideia do mapeamento pressupôs apresentar ao final um verdadeiro roteiro ou guia visando ao *compliance* fiscal das empresas, estruturado por tributo ou por tipo de negócio regulado. Foram escolhidos e analisados 32 (trinta e dois) nichos de mercado, considerando sua relevância para a economia e a frequência com que são abordados e discutidos pela doutrina jurídica brasileira e estrangeira. Isso não exclui obviamente a relevância de outros nichos de mercado ou segmentos econômicos, eventualmente enfatizados nas discussões em outras ciências ou até mesmo na ciência jurídica. São eles: internet; *software*; comércio eletrônico; serviço eletrônico; casa conectada; cidades inteligentes; *big data*; carro sem motorista; inteligência artificial; robô/robótica; *blockchain*; criptomoedas; economia compartilhada; impressora 3D; seres projetados; neurotecnologia; processamento na nuvem; estabelecimento virtual; internet das coisas; *streaming*; jogos eletrônicos; aplicativos; provedor de internet; publicidade/*marketing* digital; livros digitais; suportes para livros digitais; serviços de transporte; VoIP (*Voice over Internet Protocol*)/telefone a IP/telefonia internet; *data center*; meios de pagamento; programas de fidelização; drones.

A coleta dos dados nos endereços eletrônicos das referidas repartições públicas se deu até o dia 31 de maio de 2020.²⁸

- (b) 2ª fase: uma vez obtidas as informações existentes na legislação, essas foram avaliadas qualitativamente, visando a responder aos questionamentos formulados no projeto. Aqui, a análise pressupôs a avaliação técnica propriamente dita dos dados apurados, visando a consolidar o que existe efetivamente de regulação tributária para cada negócio realizado de forma digital.

28 Foi utilizada inteligência artificial para fins de coleta de informações em endereços eletrônicos com sistemas de busca e disposição de informações difíceis.

A pesquisa proposta contribui diretamente para o Direito e para a regulação hoje (in)existente em torno da tributação da economia digital. De um lado, o projeto identifica o que há de concreto em termos de regulação tributária nacional dos negócios que são realizados de forma digital, especialmente quando o fornecedor dos serviços digitais não se estabelece fisicamente no Brasil. De outro lado, apresenta sugestões de ajustes e de aprimoramento para a legislação tributária nacional, visando a garantir os direitos de tributação do País com relação aos serviços digitais que são consumidos pelo mercado interno, em que pese prestados por empresas sediadas no exterior.

A pesquisa gerou 4 (quatro) produtos no formato de relatórios descritivo-analíticos e 1 (um) produto no formato de *policy paper*:

- 1) relatório sobre a *legislação tributária federal*;
- 2) relatório sobre a *legislação tributária estadual*;
- 3) relatório sobre a *legislação tributária das capitais municipais*;
- 4) relatório sobre a análise dos dados encontrados na base da legislação tributária brasileira à luz das *recomendações da OCDE/G20*, apresentadas na *Ação 1 do Projeto BEPS*, bem como nas *propostas de diretivas comunitárias* que já foram sugeridas pela *Comissão Europeia*, especialmente aquela que prevê a instituição de um *Imposto sobre Serviços Digitais*, em paralelo ao já existente Imposto sobre Valor Agregado na Europa;
- 5) *policy paper*, com recomendações de reforma no âmbito da tributação sobre o consumo e da eventual instituição de um IVA no Sistema Tributário Nacional.

Cada relatório é apresentado separadamente, compondo uma publicação autônoma. No entanto, ao final, tem-se um grande e completo relatório descritivo-analítico sobre a regulação tributária da economia digital, que serve tanto de guia de *compliance* fiscal para as empresas dos setores investigados como também para contribuir efetivamente para as discussões em torno da reforma tributária no país.

A complex network diagram with numerous nodes of varying sizes and colors (white, light blue, dark blue) connected by thin white lines, set against a dark blue background. The nodes are scattered across the top half of the page, with a denser cluster on the left side.

1

Análise das Recomendações da OCDE/G20

O Direito Tributário foi forjado até o final do século XX em torno de determinadas materialidades econômicas, as quais não necessariamente refletem hoje as materialidades presentes na economia digital.

O que se convencionou chamar pela doutrina de fato gerador, afirmando que o tributo incide sobre alguma materialidade econômica, em geral denota um conteúdo físico sobre o qual incide o tributo. Nesse sentido, propriedade urbana, propriedade rural, propriedade de veículo automotor, mercadoria e produto industrializado são expressões ligadas a fatos geradores sobre realidades econômicas materiais.

É claro que renda não é algo material, muito menos serviço, mas são objetos culturais cuja demarcação conceitual era mais trivial em um mundo menos complexo, sem a fluidez característica do mundo contemporâneo e, por isso, antes identificáveis por conceitos que exprimiam juridicamente realidades econômicas corriqueiras, assimiláveis de pronto socialmente.

Mesmo objetos culturais como renda, receita e faturamento tinham antes uma expressão contábil que, servindo de base ao Direito Tributário de um mundo sem grandes e disruptivas transformações, permitia algum grau de certeza sobre quais materialidades econômicas seriam tributáveis, por isso a assimilação social se dava com maior facilidade.

O mundo mudou, a economia se dinamizou, e o grau de certeza sobre as realidades econômicas não mais se mantém, com reflexos no Direito. Tomem-se como exemplos os serviços. Estes, atualmente, denotam um conceito jurídico-tributário discutível, tanto nos processos judiciais submetidos à apreciação dos tribunais, como o Supremo Tribunal Federal, quanto legislativamente nas tentativas de se fixar uma compreensão prévia do alcance dos sentidos da palavra “serviços” para os tributos novos estabelecidos nas reformas tributárias brasileiras constitucionais ou infraconstitucionais.

Antigamente, parcela considerável da doutrina – o que influenciou a jurisprudência do STF – associava-o à obrigação de fazer, valendo-se de um dos conceitos tradicionais de serviços no Direito Privado. Registre-se que, no caso brasileiro, como pontua Gustavo Fossati, a questão regulatória da economia digital já é antiga, pois o Supremo Tribunal Federal, tendo em vista a divisão da tributação sobre o consumo entre estados (mercadorias) e municípios (serviços), teve que discutir a tributação sobre *software* customizado, sob encomenda, e *software* de prateleira, vendido no varejo, no já distante ano de 1998.²⁹

29 FOSSATI, Gustavo. *Constituição tributária comentada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2021. p. 304ss.

Voltou a discussão com a ADI nº 5.659, que trata da tributação de *softwares*, em suas várias qualidades e modalidades, na forma do voto prevalecente do ministro Dias Toffoli. Definiu-se que a elaboração de um *software*, por encomenda ou customizado, disponibilizado via *download* ou via computação em nuvem, é serviço que resulta de esforço humano e atrai o ISS.³⁰

Esse é o atual estado da arte do Direito Tributário contemporâneo, sobretudo do brasileiro, que lida, essencialmente, com conceitos, regras constitucionais de competência tributária e uma tributação sobre o consumo repartida entre mais de um ente federativo e realizada por meio de mais de um tributo.

Verdade seja dita que, como bem percebeu Alfredo Augusto Becker, ainda em 1963, os tributos incidem sobre renda e capital, “realidades econômicas essencialmente mutáveis, no tempo e no espaço, em quantidade e em qualidade, tanto de indivíduo para indivíduo quanto em relação a um único indivíduo”.³¹ Se considerarmos a percepção de Klaus Tipke, todos os impostos se manifestam, independentemente da denominação e do objeto imponible, sobre a renda.³² A tributação atua, na essência, sobre um objeto comum, presente em praticamente todas as manifestações de riqueza passíveis de serem exploradas: a renda. Na prática, o fenômeno da incidência tributária ocorre, na maioria das vezes, sobre a renda, mas em três momentos distintos: (i) no auferimento da renda, (ii) no acúmulo da renda (patrimônio) e (iii) no dispêndio da renda (consumo).³³

Lidar com a volatilidade no Direito Tributário não é, assim, novidade, mas algo que se intensificou pelas mudanças políticas e econômicas das últimas décadas. O descompasso entre a doutrina dita “tradicional” do Direito Tributário e da Economia como ela é atualmente fica evidenciada quando se percebe que a transformação da última é tal que se fala em “servicização da economia”,³⁴ expressão tomada de empréstimo da literatura econômica e da engenharia de

30 BRASIL. STF. Pleno, ADI nº 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j; 29.10.2020.

31 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 527.

32 TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução, apres. e notas por Juan José Rubio Guerrero. Madrid: Marcial Pons, 2002. p. 32.

33 “Das heißt aber im Ergebnis: Gleichmäßigkeit der Besteuerung bedeutet gleichmäßigen Steuerzugriff auf das erzielte Einkommen, das verbrauchte Einkommen und das Vermögen”. TIPKE, Klaus. *Besteuerungsmoral und Steuermoral*. In: *Nordrhein-Westfälischen Akademie der Wissenschaften*. 422. Sitzung am 20. Oktober 1999 in Düsseldorf. Wiesbaden: Westdeutscher Verlag GmbH, 2000. p. 34.

34 Os termos *servitização* e *servificação* são encontrados também denotando o mesmo fenômeno.

produção, para tratar do fenômeno ambivalente da tendência de integração de serviços a produtos e dos processos de transformação de produtos em serviços.³⁵

A regulação tributária³⁶ até então deu conta de uma economia não volátil e baseada na produção, sobretudo, de bens tangíveis e de serviços facilmente identificados, por meio de conceitos mais determinados ou com amplo grau de determinabilidade no núcleo de competências tributárias que atendiam a um mundo mais estável e mais material.

A ênfase em competências tributárias denota como o problema é maior para os poucos países, como o Brasil, que constitucionalizaram a matéria. No entanto, as questões relativas a quem tributar, tocando os aspectos pessoal, espacial e temporal do tributo, afetam qualquer sistema jurídico-tributário no âmbito das operações transfronteiriças com intangíveis, independentemente de qual seja o tributo sobre o consumo eleito.

Dos anos 1980 em diante, o centro das atividades econômicas se deslocou da manufatura para os serviços e intangíveis, aumentando a mobilidade das multinacionais, o que, ao mesmo tempo que aumentou a concorrência fiscal entre

-
- 35 NÚCLEO DE ENGENHARIA ORGANIZACIONAL (NEO-UFRGS). A servitização: um novo modelo de negócio para as empresas. Disponível em: <https://www.ufrgs.br/neo/servitizacao/servitizacao-um-novo-modelo-de-negocio-para-as-empresas/>. Acesso em: 13 maio 2021. CROZET, Matthieu; MILET, Emmanuel. Should everybody be in services? The effect of servitization on manufacturing firm performance. *CEPII Working Paper*, 2015. Disponível em: http://www.cepii.fr/pdf_pub/wp/2015/wp2015-19.pdf. Acesso em: 13 maio 2021.
- 36 Julia Black faz menção à existência de percepções variadas da literatura sobre o que se denomina de atividade regulatória. E isto, conforme a autora, em virtude do uso indiscriminado pelos autores dos elementos tidos como centrais para a construção do conceito de regulação. Observando-se tal perspectiva com relação à tributação, verifica-se que, por outro lado, o conceito de regulação tributária não figura nos debates atinentes à teoria da regulação em nível nacional e internacional. A respectiva aplicação é feita de modo usual como assemelhada à produção normativo-tributária. Contudo, considerando-se que a referida produção de normas tributárias implica custos sobre a Economia, entende-se, neste trabalho, que a regulação tributária também pode corresponder aos efeitos de direcionamento do mercado pelo ordenamento jurídico-tributário dos distintos países. Ver: BLACK, Julia. Decentering regulation: understanding the role of regulation and self-regulation in a 'post-regulatory' world. *The London School of Economics and Political Science*, v. 54, n. 1, 2001. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/30527050_Decentering_Regulation_Understanding_the_Role_of_Regulation_and_Self-Regulation_in_a_'Post-Regulatory'_World. Acesso em: 13 jul. 2021. PAYAO, Jordana; ROSSIGNOL, Marisa. Desafios da regulação tributária em tempos de tecnologias disruptivas. *Novos Estudos Jurídicos*, v. 24, n. 2, 2019. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/14962/8543>. Acesso em: 13 jul. 2021. MCCLASKEY, Layla S. *A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo*. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação). Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, 2021. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 13 jul. 2021.

os países, colocou em xeque a capacidade de os Estados-nações lidarem com as questões tributárias internacionais, instalando-se uma crise das soberanias fiscais,³⁷ tanto na tributação direta quanto na indireta.

As tradicionais estruturas jurídicas, assim, desgastaram-se na tentativa infrutífera de fazer frente à economia digital, reclamando-se uma nova regulação tributária. Isso é próprio dos tempos atuais. Marshal Berman afirmou que “a experiência ambiental da modernidade anula todas as fronteiras geográficas e raciais, de classe e nacionalidade, de religião e ideologia: nesse sentido, pode-se dizer que a modernidade une a espécie humana”.³⁸

Por mais que se possa discutir sobre um possível avanço para uma nova fase, a da pós-modernidade, ou mesmo se a humanidade caminha para um retrocesso em várias áreas, para uma espécie de momento pré-moderno, economicamente parece ainda assistir razão a ele, quando verifica que estes nossos tempos – modernos – trazem uma unidade paradoxal, uma “unidade de desunidade: ela nos despeja a todos num turbilhão de permanente desintegração e mudança, de luta e contradição, de ambiguidade e angústia”.³⁹

Uma unidade na desunidade, melhor dizendo, é a expressão que se pode colocar como símbolo da busca que órgãos multilaterais ou que congregam grupos de países, tais como a OCDE e o G20, travam na regulação da economia digital ou sobre a digitalização da economia, um tema da ordem do dia, porque os Estados “soberanos” se veem impossibilitados de exercer sua soberania fiscal sobre “materialidades econômicas” voláteis, fluidas, fugidias – adjetivos conexos às características das bases da economia 4.0.

Trata-se de “materialidades econômicas” cada vez menos materiais e mais intangíveis, o que coloca em discussão a serventia da expressão. Uma premissa relevante a ser colocada, na verdade recolocada – pois os trabalhos do Projeto de Pesquisa sobre Regulação Tributária da Economia Digital da FGV Direito Rio,⁴⁰ analisando os impactos fiscais para a União, estados e capitais municí-

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

38 BERMAN, Marshal. *Tudo que é sólido desmancha no ar: a aventura da modernidade*. 2. ed. Tradução de Carlos Felipe Moisés e Ana Maria L. Iorati. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 15.

39 Ibidem.

40 O Projeto de Pesquisa sobre Regulação Tributária da Economia digital foi proposto pela FGV Direito Rio com o intuito de averiguar se a legislação tributária brasileira está apta a regular os atuais desafios da economia digital, na linha das recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*),

país brasileiros – dela se valeram. Assim, embora se fale em economia digital, tem-se como premissa que toda a economia está passando por alguma medida de digitalização, daí que digitalização da economia,⁴¹ expressão menos utilizada, possui força semântica maior para explicar o processo de tentativa de países soberanos, a fim de que, por meio de ações coordenadas, possam recuperar a soberania fiscal perdida sobre a base econômica atual.⁴²

O que se convencionou chamar de comércio digital (*digital commerce* ou *e-commerce*) lança desafios para o Direito Tributário Internacional forjado após a Primeira Guerra Mundial, que estabeleceu regras para lidar com o comércio transfronteiriço de bens físicos ou tangíveis.

Uma dificuldade adicional para se lidar com a economia digital é que, em virtude da sua volatilidade (não se prende a substratos materiais), surge a necessidade de incrementar a cooperação internacional para se captar a capacidade contributiva de agentes econômicos que realizam atividades, não só globalmente, mas colocam suas estruturas globalmente coordenadas para evitar ou minorar a tributação.

De certa forma, trava-se uma batalha por uma governança ou governação fiscal global,⁴³ enquanto as jurisdições de tributação nacionais empreendem os tradicionais esforços para captar os signos presuntivos de riqueza, “de modo que a incidência jurídica dos tributos percute o prolongamento da realidade

de modo a abranger eficientemente tanto os negócios tradicionais como os novos negócios realizados na via digital. Nesse sentido, a equipe de pesquisadores deu ensejo ao mapeamento das normas tributárias editadas pelos três entes da federação com relação a 32 (trinta e dois) nichos de mercado da economia digital. O trabalho deu ensejo a artigos acadêmicos, a um *policy paper* e a quatro livros: um sobre a esfera federal, um sobre a esfera estadual, um sobre a esfera municipal (das capitais) e o presente livro sobre a abordagem internacional.

- 41 Entre aqueles que preferem a expressão digitalização da economia, ver PETRUZZI, Raffaele. Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy: a possible answer in the proper application of the transfer pricing rules? *IBFD Bulletin for International Taxation*, v. 72, n. 4, 2018.
- 42 Como bem resumiu Jorge José Roque Pires Filho, as compras (ou operações) são realizadas *on-line*, paga-se para assistir filmes *on-line*, pagamentos de faturas por serviços ou produtos são feitos *on-line*, motoristas e serviços de transporte são solicitados *on-line*, a entrega de comida é solicitada *on-line*. PIRES FILHO, Jorge José Roque. *Os desafios da tributação na economia digital*. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-políticas, Menção em Direito Fiscal). Universidade de Coimbra, 2017. Disponível em: <https://eg.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf>. Acesso em: 01 out. 2020.
- 43 DOURADO, op. cit.

econômica consistente na renda ou capital”.⁴⁴ Prolongamento cada vez menor, cada vez menos captável como a realidade que se retrata em uma foto.

Esse estado de coisas levou a uma mudança de propósitos no Direito Tributário Internacional. Tradicionalmente tidos como seus propósitos “o de eliminar a dupla tributação internacional, sendo mais controverso defender que o seu propósito era também o de evitar a dupla não tributação e assim garantir o princípio da tributação singular”,⁴⁵ hoje o Direito Tributário Internacional caminha para estabelecer “uma atuação mundial coordenada de combate ao planejamento fiscal agressivo, e a troca de informações, como padrão internacional”.⁴⁶

Tal esforço deu ensejo ao projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), contendo 15 (quinze) medidas para reduzir práticas fiscais prejudiciais e o abuso nos tratados internacionais, um plano de combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do tributo, feito pela OCDE com o apoio do G20.⁴⁷ Esse esforço de cooperação global tributária também contribui para que não haja perda de receitas que caberiam aos Estados soberanos, sendo uma questão relevante para as finanças públicas de países em acentuada crise fiscal.

Embora o projeto BEPS tenha surgido em 2013, como uma decorrência dos trabalhos realizados no Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações para Fins Tributários (*Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*), no bojo da crise financeira de 2008,⁴⁸ a OCDE já emitira um relatório contra a competição fiscal global mais de uma década antes,⁴⁹ mostrando uma preocupação não tão recente assim sobre o tema. Neste relatório, a OCDE objetivou:

- a) identificar e eliminar medidas danosas à concorrência fiscal internacional;
- b) identificar PTF [países com tributação favorecida] e buscar o seu comprometimento com os princípios de transparência e cooperação internacional;
- c) incentivar países não membros da OCDE a contribuir para o combate às práticas prejudiciais.⁵⁰

44 BECKER, op. cit., p. 527-528.

45 DOURADO, op. cit., p. 17.

46 Ibidem, p. 35.

47 OECD. 2013. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>. Acesso em: 01 out. 2020.

48 CHRISTIANS, Allison; SHAY, Stephen. General report. *Cahiers de Droit Fiscal International – Studies on International Fiscal Law*, v. 102, 2017. p. 19.

49 OECD. *Harmful tax competition: an emergency global issue*. Paris: OECD Publishing, 1998.

50 TÔRRES, Heleno Taveira. Operações com países de tributação favorecida: algumas reflexões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2009. p. 155, v. 13.

O BEPS surgiu como plano de ação, uma busca da concretização da cooperação fiscal em nível mundial, tentando-se proteger, a um só tempo, a livre concorrência, as finanças públicas estatais e combatendo, ao menos indiretamente, a criminalidade que ocorre ou se esconde pela tributação.

Uma análise das diretivas mundiais sobre a regulação tributária sobre a economia digital não pode desconhecer o que parte da doutrina aponta como o outro lado do BEPS, fruto de uma espécie de “Imperialismo do Direito Tributário Internacional”,⁵¹ a ponto de reconhecer que países em desenvolvimento não devem aceitar de forma ansiosa e incontestada as recomendações do Projeto BEPS, por exemplo.⁵²

Apesar destes cuidados, a título de exemplo de esforço de cooperação, tem-se a ação 7 do Plano BEPS, a qual busca rever o modelo internacional de estabelecimento permanente, cuja função é a de permitir que uma jurisdição tribute empresa de outro país lá sediada, modelo agora considerado obsoleto para várias atividades econômicas por se prender a um nexos físico e a um modelo de economia sem bases digitais.

À luz do art. 5º, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE para evitar a Dupla Tributação, documento que data de 1963, há presunção de que alguns atos e estruturas empresariais não configuram um estabelecimento permanente, como a instalação para atividades auxiliares, preparatórias, armazenagem ou coleta de informações, afastando-se a incidência tributária, conforme se vê na transcrição do dispositivo abaixo:

4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão “estabelecimento estável” não compreende: a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade

51 ROCHA, Sérgio André. The other side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison. *Tax sovereignty in the BEPS era*. Holanda: Kluwer Law International BV, 2017. p. 179-200.

52 Ibidem, p. 200.

de carácter preparatório ou auxiliar; f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.⁵³

A transcrição acima realça que a preocupação era com uma economia materializada. No entanto, tendo em vista as tensões internas da modernidade, intensificadas nos tempos atuais, invoca-se a ideia de que tudo aquilo que é sólido se desmancha no ar,⁵⁴ para significar que este Direito Tributário Internacional sobre a economia material não mais resolve a maioria das controvérsias.⁵⁵ As presunções criadas em torno de um liame físico entre estabelecimentos locais, ou algo que aparente ser um estabelecimento de uma espécie de subsidiária, e as empresas principais internacionais viraram ficções no mundo volátil da economia digital.

Conclui-se que há um padrão internacional estabelecido politicamente pelo G20, com densificação jurídica cabendo à OCDE e ao Fórum Global,⁵⁶ sem olvidar dos esforços que ocorrem também no âmbito da União Europeia.

As 15 (quinze) ações do BEPS são: economia digital (ação 1); híbridos (ação 2); sociedades estrangeiras controladas (ação 3); dedutibilidade de juros e outros gastos (ação 4); práticas fiscais (ação 5); abuso de tratados fiscais (ação 6); estabelecimento estável (ação 7); preços de transferência, criação de valor e riscos – intangíveis, risco e capital de transações de alto risco (ações 8-10); análise de dados (ação 11); reporte de esquemas de planeamento fiscal agressivo (ação 12); obrigações de informação e documentação de preços de transferências (ação 13); mecanismos de resolução de conflitos (ação 14); e desenvolvimento de um instrumento multilateral (ação 15).

A par deste volume de ações e de um contínuo delineamento das ações pela OCDE, com publicações de relatórios e realização de eventos, pode-se afirmar que o cerne do BEPS seria as ações 8 a 10, que tratam de melhorar o funcionamento

53 Disponível e já traduzida em Convenção-Modelo da OCDE (CMOCDE). Disponível em: <https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>. Acesso em: 01 out. 2020.

54 BERMAN, op. cit., p. 15.

55 A frase, na verdade, é de Karl Marx, que errou ao poder vindicar alguma forma melhor de arranjo econômico do que o capitalismo, acertou em várias críticas e aqui é tomado para se referir ao fenómeno de que as relações humanas, inclusive econômicas, tornam-se obsoletas, antes de se petrificarem: nada se mantém mais sólido por tanto tempo, a materialidade não é mais regra absoluta nas relações econômicas.

56 DOURADO, Ana Paula. *Governança fiscal global*. 2. ed., Coimbra, 2018, p. 34.

dos preços de transferência,⁵⁷ com uma opção clara para que a tributação ocorra nos estados em que o valor é criado e assim evitar transferências de lucros de forma artificial,⁵⁸ o que suscita discussões jurídicas muito relevantes.

Há preocupações claras em atualizar o Direito Tributário, embora, conforme se verá a seguir, sem prescindir dos princípios fundamentais da tributação, mundialmente reconhecidos.

Fixadas as premissas pretéritas, passa-se a investigar a regulação tributária da economia digital.

1.1. Ação 1 do BEPS

Não se pode considerar como aleatória a opção da OCDE de tratar da digitalização da economia na ação 1 do BEPS, pois o diagnóstico daquela entidade é que a erosão das bases tributárias se dá sob um contexto em que não se considera mais a economia digital apartada do resto da economia: “a economia digital está se tornando cada vez mais a própria economia”.⁵⁹ Pode-se ter a ação 1 funcionando como uma espécie de “iniciativa guarda-chuva” para identificar as questões a serem discutidas em outros planos de ação.⁶⁰

Como bem percebeu Ana Paula Dourado, a utilização deficiente de preços de transferência⁶¹ relaciona-se “especialmente à área digital, de serviços

57 Idem, p. 63. Ver também BRAUNER, Yariv. Transfer pricing in BEPS: first round – Business interests win (but, not in knock-out). *Intertax*, n. 1, p. 79-84, 2015.

58 DOURADO, A.P. op. cit., p. 63.

59 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 73.

60 ENGLISCH, Joachim. *BEPS Action 1: digital economy – EU law implications*. In: *British Tax Review*, 2015. p. 2. Disponível em https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2924494. Acesso em: 01 out. 2020.

61 O tema de preço de transferência, abarcados nas ações 8, 9 e 10 do Plano BEPS não será objeto específico de tratamento aqui por sua abrangência, mas se deve lembrar de seu conceito: “Por preço de transferência entende-se o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada” (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, São Paulo, 2013. p. 11). Segundo o mesmo autor, “as atuais regras de preços de transferência, baseadas no princípio *arm’s length*, não encontraram ainda substituto adequado para a apuração da capacidade contributiva (SCHOUERI, 2015b). A OCDE reconhece-lhes, ainda, a virtude de alocarem, muitas vezes, de forma eficiente e eficaz os rendimentos das multinacionais entre as diversas jurisdições fiscais. Entretanto, aponta não serem raros os casos em que há o uso indevido dessas normas, separando o rendimento das atividades econômicas que o geram e o transferindo para estados com tributação favorecida. É assim que justifica suas Ações 8, 9 e 10 (OCDE, 2013, p. 19-20)” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 43-44).

desmaterializados (serviços financeiros, por exemplo) e de intangíveis, mais facilmente manipuláveis,⁶² sendo este o problema a se enfrentar globalmente na busca de onde se está criando valor, como se verá.

Assume-se que o Direito Tributário Internacional precisa lidar com as implicações tributárias da “recente, rápida e expansiva transformação digital”, assim como já se deu em outros âmbitos legais e regulamentares. Tem-se uma mudança geral no Direito Tributário pela economia digital, seja na tributação direta, seja na tributação indireta, e ainda com reflexos sobre a política fiscal e a Administração Tributária.⁶³

O nexo tributário físico, acaso ainda exista para a economia digital, apenas tem papel de coadjuvante,⁶⁴ afastando-se as normas tributárias tradicionais atreladas aos conceitos de estabelecimento permanente e ao princípio da plena concorrência, que não atendem “à nova dinâmica econômica global, causando subarrecadação internacional generalizada”.⁶⁵

Esta percepção de uma mudança geral do Direito Tributário em virtude da digitalização da economia implicou, até agora, uma carga demasiada de expectativas sobre o que pode a OCDE fazer, de modo que se estabeleceram dois pilares para buscar o que se convencionou chamar de renda residual não tributada globalmente e que não chega para as jurisdições de mercado.

Em 12 de outubro de 2020, a OCDE publicou oficialmente os *Blueprints* para os pilares 1⁶⁶ e 2,⁶⁷ que, na prática, são projetos que funcionam como expansão da ação 1 do Projeto BEPS.

62 DOURADO, op. cit., p. 63.

63 OECD. *Action 1*. 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 01 out. 2020.

64 MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura; RAUSCH, Aluizio Porcaro. *Um novo marco da tributação internacional: blueprints para os pilares 1 e 2 da OCDE*. Disponível em <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/um-novo-marco-da-tributacao-internacional-blueprints-para-os-pilares-1-e-2-da-ocde/>. Acesso em: 18 nov. 2020.

65 Ibidem.

66 OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020a. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1607532972&id=id&accname=guest&checksum=BA732B7D11D81675992C7EB3B85C28BE>. Acesso em: 12 out. 2020.

67 OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020b. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1607534552&id=id&accname=guest&checksum=68E45908E8E05395ECD5F1034603900F>. Acesso em: 12 out. 2020.

O primeiro pilar, valendo-se da terminologia tradicional da dogmática tributária ao menos brasileira, tenta buscar resolver problemas de conflitos de competência tributária, a fim de fixar qual estado pode exercê-la, sobre qual sujeito passivo e a partir de qual base de cálculo, sem prejuízo de uma possível distribuição do poder de tributar entre os estados. Buscam-se mecanismos para evitar a ausência de tributação, como também a dupla tributação.

Existem três elementos principais para o pilar 1 se sustentar: um novo direito de tributação para as jurisdições de mercado sobre as rendas residuais calculadas sobre grupos de empresas multinacionais ou segmentos ou setores de multinacionais (quantidade A); retorno fixado para certas atividades de *marketing* e distribuição de linha de base, que ocorrem fisicamente em uma jurisdição de mercado, de acordo com o princípio *arm's length*, do inglês *Arm's Length Principle* (quantidade B); e processos para melhorar a segurança tributária por meio de prevenção eficaz de disputas e mecanismo de resolução.⁶⁸

Não cabe agora neste trabalho detalhar o que seria escopo, *nexus*, regras de fonte de receita, determinações da base tributária, alocação de lucro, eliminação de dupla tributação, bem como se chegar à segurança tributária à implementação e à administração da questão em âmbito internacional.

Durante o longo processo de negociação, a busca do consenso passou por resolver questões importantes, como a abrangência do escopo, divergindo os países sobre se deveria ele abranger um conjunto mais estreito ou mais largo de “negócios” digitais.⁶⁹

Em outubro de 2021, a OCDE chegou ao consenso sobre os dois pilares, que demandarão convenções multilaterais, além de eventuais mudanças nas legislações domésticas.⁷⁰

Ademais, como se estava buscando tributar rendas residuais, não é de se surpreender que houvesse conflito também sobre a definição do que seja renda⁷¹ ou rendas residuais e, em consequência, as determinações da base tributária, o

68 Ibidem, p. 13.

69 Ibidem.

70 Para um quadro geral, ver OECD. *Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 10 dez. 2021.

71 Em um dos trabalhos clássicos acerca do Imposto sobre a Renda no Brasil, Luís Cesar Souza de Queiroz identifica nada menos do que 51 concepções teóricas sobre o conceito de renda,

que exige consenso mínimo sobre esses termos, ainda que já se prevejam mecanismos para evitar dupla tributação tradicionalmente na esfera internacional.

Cumprе ressaltar, porém, que a definição de escopo responde à necessidade de revisitar as regras da tributação em resposta à alteração da economia, de modo que se estabeleça um teste de atividade – aí o escopo – para se identificar o grau de relação da jurisdição de mercado na criação do valor dos produtos ou vendas, e, portanto, dos lucros de empresas sem presença física naquela jurisdição, “através do envolvimento que se estende além da mera conclusão de vendas”.⁷²

Os anexos A,⁷³ B⁷⁴ e C⁷⁵ do documento de 2020, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, trouxeram as fórmulas e exemplos para se chegar à quantidade A, o que envolve um grau de complexidade não desprezível.

As empresas incluídas no escopo foram as

empresas multinacionais (MNEs) com rendimento global acima de 20 bilhões de euros e lucratividade acima de 10% (lucro antes de impostos/receitas) calculado com base na média, com o limiar do volume de negócios a ser reduzido para 10 bilhões de euros, dependendo de implementação bem-sucedida da solução, incluindo as normas de previsibilidade fiscal sobre o Montante A.⁷⁶

Com isso, evitam-se custos de conformidade excessivos, ainda garantindo considerável número de empresas dentro do escopo: cerca de oito mil, baixando para duas mil e trezentas a depender da concentração do escopo em atividades econômicas de interação com o consumidor (*Consumer Facing Business – CFB*) e serviços digitais automatizados (*Automated Digital Services – ADS*).

entre autores nacionais e estrangeiros (QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ Editora. 2017. p. 107-108.

72 OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020a. p. 21. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1607532972&id=id&accname=guest&checksum=BA732B7D11D81675992C7EB3B85C28BE>. Acesso em: 12 out. 2020.

73 Ibidem, p. 206-215.

74 Ibidem, p. 215-218.

75 Ibidem, p. 219-224.

76 OECD. *Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 1. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 10 dez. 2021. p. 1.

Cogita-se, assim, de serem tributadas grandes entidades multinacionais. Do ponto de vista específico das empresas com atuação no Comércio Digital global, refere-se a elas pela expressão FANGs (Facebook, Apple, Amazon, Netflix e Google), tendo como características comuns realizarem operações remotas sobre bens e serviços globalmente sem a necessidade de qualquer presença física em países com grandes mercados consumidores.⁷⁷

A OCDE percebeu que o direito de tributar não necessariamente significa tributar, pois “o exercício do direito pode não ocorrer (algumas jurisdições não tributam certos itens de renda) ou normas secundárias podem afastar a incidência (e.g. isenções, benefícios fiscais)”.⁷⁸ Daí que se estabeleçam parâmetros para uma tributação mínima global, na criação das chamadas “Regras Globais antierosão de base” (*Global anti-base erosion rules – GloBe*).⁷⁹

Deste modo, o segundo pilar objetiva também cuidar do problema principal atrelado à economia digital, que é a dificuldade de se exercer a competência tributária sobre empresas multinacionais, da economia 4.0 ou não, mas que podem deixar de pagar tributos ou pagar pouco em virtude das novas tecnologias de que se valem, sobretudo para as questões não abarcadas naquelas de *nexus* e alocação de lucros.

Assim, o pilar 2 proporia um “imposto mínimo global destinado a resolver problemas BEPS remanescentes”⁸⁰ não resolvidos pelo pilar 1,

deixando as jurisdições livres para definir seu próprio sistema tributário, inclusive se elas terão um imposto de renda corporativo e quais as alíquotas do imposto, mas também considera o direito de outras jurisdições aplicarem as regras contidas neste relatório em que a renda for tributada a uma alíquota efetiva abaixo de uma alíquota mínima.⁸¹

Trata-se de uma forma de garantir tributação mínima, lidar com diferentes sistemas tributários e modelos operacionais de empresas, garantir transparência e condições equitativas, além de minimizar custos administrativos e de conformidade.⁸²

77 COCKFIELD, Arthur J. Tax wars: the battle over taxing global digital commerce. *Tax Notes*, v. 161, n. 11, p. 1331, dec. 2018.

78 MOREIRA; FONSECA; RAUSCH, op. cit.

79 OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020b. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1607534552&id=id&accname=guest&checksum=68E45908E8E05395ECD5F1034603900F>. Acesso em: 12 out. 2020.

80 Ibidem, p. 10.

81 Ibidem, p. 13.

82 Ibidem, p. 14.

O mecanismo para se atingir os resultados se dá pelo binômio⁸³ “regra de inclusão de renda (IIR) junto com a regra de pagamentos comprometidos (UTPR) atuando como um *backstop*”.⁸⁴

Em resumo, enquanto no primeiro caso pode-se ter excesso de fontes jurídicas de vários países para se tributar um mesmo fato econômico, no segundo o problema é de lacuna de fontes jurídicas ou da incapacidade fática de uma Administração alcançar fatos econômicos passíveis de tributação.

Como são características fundamentais da economia digital haver uma “mobilidade geográfica” (1) dos fatores de produção, especialmente dos intangíveis que usualmente são a chave para criar valor; (2) das funções empresariais; e, ainda, (3) dos próprios produtos e usuários, melhor dizendo, dos consumidores propriamente ditos; surgem oportunidades para se estruturarem operações empresariais que reduzam ou eliminem tributos que caberiam a jurisdições de alta tributação, com a possibilidade de se transferir um IP, por exemplo, para jurisdições de baixa tributação ou paraísos fiscais.⁸⁵

Como exemplo, cogita-se de uma subsidiária que possa manter um servidor espelhado (*mirrored server*) para permitir um acesso mais rápido de seus consumidores, com a companhia principal assumindo contratualmente os riscos e reivindicando a propriedade dos intangíveis gerados por essas atividades. Fica a companhia principal, nesse sentido, protegida por um planejamento em que deixa o risco do negócio sob responsabilidade da empresa local, limitando a capitalização dessa entidade de forma que seja financeiramente incapaz de suportar o risco. Como resultado, essa subsidiária será tributada em sua jurisdição

83 MOREIRA; FONSECA; RAUSCH, op. cit.

84 OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020b. p. 14. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1607534552&id=id&accname=guest&checksum=68E45908E8E05395ECD5F1034603900F>. Acesso em: 12 out. 2020. Como explicam André Mendes Moreira, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Aluizio Porcaro Rausch: “Em termos gerais, a IIR funcionaria como um sistema adicional de inclusão da renda auferida por controladas no exterior (*controlled foreign corporations*, ‘CFCs’), levando ao aumento da base tributária da jurisdição de residência da controladora em razão do acréscimo de renda líquida estrangeira sujeita a tributação abaixo de determinada alíquota efetiva mínima. Regras complementares são também propostas pela OCDE no *Blueprint* para o Pilar 2, como a regra de supressão de tratados tributários (*switch-over rule*, ‘SOR’) e a regra de sujeição à tributação (*subject to tax rule*, ‘STTR’). MOREIRA; FONSECA; RAUSCH, op. cit.

85 ENGLISCH, Joachim. *BEPS Action 1: digital economy – EU law implications*. In: *British Tax Review*, 2015. p. 3. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2924494. Acesso em: 1º de out. de 2020.

sobre os lucros atribuíveis aos serviços que prestam, mas o valor que efetivamente ganha pode ser limitado.⁸⁶

“Criação de valor” passa a ser um fator para evitar transferência de lucro, muito embora, na prática, não seja fácil verificá-lo, em decorrência das próprias assimetrias entre as “capacidades das diferentes administrações tributárias”,⁸⁷ em que a praticabilidade é um vetor jurídico importante para estes novos tempos de economia digital.⁸⁸

Ao abordar os desafios à tributação impostos pela economia digital, a OCDE já admitiu que os governos têm enfrentado um cenário de menos receita e despesa crescente com as restrições fiscais resultantes, de modo que os tributos têm como principal função aumentar as receitas estatais num quadro de crise fiscal.⁸⁹

Especificamente, nos *Blueprints* dos pilares 1⁹⁰ e 2,⁹¹ são tomadas como medidas que podem ajudar as finanças dos países, novamente em bases sustentáveis,⁹² que muito se agravaram com a pandemia da COVID-19.

Cogita-se que a tributação da economia digital não pode desconsiderar os princípios da tributação comumente aceitos, tais como a neutralidade, a eficiência, a certeza e a simplicidade, a efetividade e a justiça, flexibilidade, além da equidade,⁹³ que compreendida nos seus efeitos horizontal (“contribuintes em cir-

86 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 105.

87 Ibidem.

88 Entende-se praticabilidade como “a prescrição jurídica implícita no ordenamento jurídico brasileiro, de natureza principiológica, indicativa da busca de um estado de redução da complexidade do sistema tributário, especialmente induzindo e facilitando o cumprimento das normas relativas ao fenômeno tributário por parte dos contribuintes, bem como contribuindo para uma atuação mais eficiente e equitativa da Administração Tributária (PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018. p. 343).

89 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 30.

90 OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020a. p. 7 Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1607532972&id=id&accname=guest&checksum=BA732B7D11D81675992C7EB3B85C28BE>. Acesso em: 12 out. 2020.

91 OCDE *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020b. p. 10. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1607534552&id=id&accname=guest&checksum=68E45908E8E05395ECD5F1034603900F>. Acesso em: 12 out. 2020.

92 Ibidem, p. 10.

93 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 30-32.

constâncias semelhantes devem arcar com uma carga tributária semelhante”) e vertical (“contribuintes em melhores circunstâncias devem arcar com uma parte maior da carga tributária como proporção de sua renda”), nada mais é do que a capacidade contributiva constitucionalizada no Brasil.⁹⁴

Esses princípios formais e substanciais devem ser levados a sério na regulação tributária da economia digital, frisando-se que eficiência, certeza, simplicidade, efetividade, flexibilidade, sustentabilidade e proporcionalidade, alguns princípios inseridos no capítulo oitavo do relatório *Addressing the tax challenges of the digital economy*,⁹⁵ sugerem a preocupação com o *law enforcement* da ação 1 do BEPS e do plano como um todo, trazendo a praticabilidade para o debate da regulação da economia digital, como se verá a seguir.

1.1.1. Plano BEPS e *law enforcement*

A digitalização da economia impôs desafios tributários em escala mundial, que colocaram em lados opostos, no seio da OCDE, a União Europeia, à qual já se somaram efetivamente também Austrália, Índia e Reino Unido, e os Estados Unidos da América.

Tal conflito se justifica sobretudo por razões econômicas, pois os Estados Unidos da América concentrariam os maiores conglomerados da economia digital, neste caso, a jurisdição fonte ou origem, que não os tributa devidamente, opondo-se a que os países dos usuários dos produtos e serviços destas empresas, as denominadas jurisdições de mercado, para onde eventualmente algumas atividades empresariais são deslocadas.

94 Raramente, até pelas restrições constitucionais à matéria tributária, na maioria dos países do mundo, tem-se a capacidade contributiva reconhecida expressamente como norma advinda de uma fonte positiva. No entanto, aponta-se como um fator chave nas políticas fiscais em torno do imposto de renda norte-americano (FLEMING JR. J. Clifton; PERONI, Robert J.; SHAY, Stephen E. Fairness in international taxation: the ability-to-pay case for taxing worldwide income. *Florida Tax Review*, v. 5, n. 4, p. 301, 2001) e ainda como um princípio derivado dos direitos fundamentais e dos princípios gerais da União Europeia, já tendo, inclusive, a Corte de Justiça da União Europeia considerado o princípio da neutralidade do VAT como reflexo do princípio da igualdade (ENGLISH, Joachim. *Ability to pay in European Tax Law*. 2014. p. 7-8. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2924429. Acesso em: 01 out. 2020. Joachim English aponta cinco países da União Europeia, Reino Unido, Bélgica, Irlanda, Malta e República Checa, que teriam uma tradição constitucional libertária, deixando o atendimento ou não de objetivos de política social pela tributação como totalmente discricionários (Ibidem, p. 13), de modo que os demais países expressam ou indiretamente trariam questões de justiça fiscal, pela via da capacidade contributiva, em seus ordenamentos jurídicos.

95 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 149-151.

As preocupações da União Europeia e de quem lhe é aliada estão em dois aspectos essenciais:

a criação de valor pela participação do usuário, que não o consumidor ou o cliente e o nexo virtual da presença econômica significativa, versão ampliada do estabelecimento permanente sem presença física ou material, para conseguir benefícios e cifras de negócios nos mercados nos quais atua.⁹⁶

É curioso esse assunto receber dura oposição dos Estados Unidos da América internacionalmente,⁹⁷ apontando que o pilar 1 ataca dois dos mais fundamentais princípios da tributação internacional, que são o limite do nexo tributável à presença física e o princípio do *arm's length*, enquanto internamente, a Suprema Corte, ao julgar em 2018 o caso “South Dakota v. Wayfair”, ter definido que a regra da presença física não é mais uma interpretação necessária do requisito nexos substancial, quando se analisa a legislação estadual alusiva à tributação do comércio e às novas tecnologias, ressaltando inclusive a artificialidade de se exigir presença física na economia moderna.⁹⁸

Buscar escopo e nexos, sobretudo, relaciona-se à criação de valor, um conceito que se liga à inovação, à novidade, a novos produtos ou métodos, novas fontes de matérias-primas, novas formas de organização, a forma como na economia atual se pode chegar a lucros excessivos e a se manter uma diferença

96 ROSEMBUJ, Tulio. *La fiscalidad digital: el pilar uno y pilar dos de la OCDE*. Barcelona: El Fisco, 2019. Disponível em: <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>. Acesso em: 04 out. 2020. No original: “la creación de valor por la participación del usuario, que no consumidor o cliente y el nexos virtual de la presencia económica significativa, versión ampliada del establecimiento permanente sin presencia física o material, para conseguir beneficios y cifras de negocios en los mercados en los que actúa”.

97 Em carta de 12 de junho de 2020, do Secretário do Tesouro Norte-Americano, Steven Mnuchin, endereçada aos Ministros das Finanças do Reino Unido, Espanha, França e Itália, nos terceiro e quatro parágrafos ele afirmou: “Pillar 1 would change the most fundamental principles of international taxation, including the taxable *nexus* threshold of physical presence and the *arm's-length* principle. We believe that such a change should be made only after a thorough evaluation and discussion. It is also the position of the United States that Pillar 1 must be implemented on a safe harbour basis. You have rejected that approach. We therefore find ourselves at an impasse at a time when resolving such a complex multilateral issue is especially difficult. With respect to Pillar 2, discussions at the OECD regarding a global minimum tax have progressed more rapidly and are much closer to an agreement. Because an agreement on Pillar 2 does not present the same challenges as Pillar 1, the United States fully supports bringing those negotiations to a successful conclusion this year”.

98 MARINS, Daniel Vieira; DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. “South Dakota v. Wayfair” e o conflito origem-destino no comércio eletrônico brasileiro. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 24, n. 3, p. 200-201, nov. 2020.

entre competidores.⁹⁹ Joseph Schumpeter já afirmava que a inovação é o fato fundamental que impulsiona o desenvolvimento cíclico da sociedade,¹⁰⁰ mas o grau de impulsionamento na economia digital é ainda mais intenso.

No relatório envolvendo o Plano BEPS, assumiu-se um ambiente global das empresas, clamando-se, assim, por um realinhamento dos princípios fiscais internacionais e se tomando como uma nova realidade econômica que “entidades legais separadas que formam o grupo operam como uma única empresa integrada seguindo uma estratégia geral de negócios”,¹⁰¹ um critério que passa a direcionar muitas das recomendações da OCDE e que tende a orientar as discussões da tributação internacional.

Com a fragmentação e a dispersão aparentes dos processos das atividades econômicas,¹⁰² não se pode deixar de buscar a cadeia de valor global, desmontando a ideologia da entidade separada no seio de uma organização multinacional, não importando que seja subsidiária, sucursal, uma representação comercial, entre outras modalidades de negócios,¹⁰³ sendo essa a tônica da nova realidade econômica, sobretudo para as grandes entidades multinacionais.

Ademais, deve-se considerar que a criação do valor global das empresas da economia digital não mais depende apenas de atividades físicas ou materiais, mas sobretudo dos intangíveis, chegando ao ápice no ecossistema das plataformas digitais, “onde todo o processo de criação de valor é intangível, e a captura do maior valor se consegue externamente, a partir do número de usuários, colaboradores e cocriadores que possuem ou abordem”.¹⁰⁴ De certa forma, a inovação chegou a um nível tal, que se afirma que os dados, algo imaterial e ligado ao conhecimento mais abstrato, seriam o novo petróleo, frase de efeito que marca a mudança nas bases econômicas mundiais.

99 ROSEMBUJ, Tulio. *Intangibles: la fiscalidad del capital intelectual*. Barcelona: El Fisco, 2003. p. 25 e ss.

100 SCHUMPETER, Joseph. *Teoria dello sviluppo economico*, Firenze, 1971; *Storia dell'analisi economica*, Torino, 1970; *Business cycles*, New York, 1939 apud ROSEMBUJ, Tulio. *Intangibles: la fiscalidad del capital intelectual*. Barcelona: El Fisco, 2003. p. 25.

101 OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013. p. 29. No original: “separate legal entities forming the group operate as a single integrated enterprise following an overall business strategy”.

102 ROSEMBUJ, Tulio. *La creación del valor. La cadena de valor global. La renta de erosión fiscal. La renta digital*. 1. ed. Barcelona: Editorial El Fisco, 2020. p. 36.

103 Ibidem, p. 34.

104 Ibidem, p. 35. No original: “donde todo el proceso de creación de valor es intangible y la captura del mayor valor se consigue externamente, desde el número de usuarios, colaboradores y cocreadores que poseen o acercan”.

Tulio Rosembuj conclui que a criação do valor global de uma empresa líder é geral e sistêmica, “porque requer e emprega na atividade sob sua direção uma estrita e direta coordenação sobre distintas geografias, espaços, territórios e sobre os atores, sócios e associados, públicos ou privados, em cada um deles”.¹⁰⁵

O confronto no seio da OCDE se revela, porque se assume que uma super-renda esteja sendo produzida na economia digital, sem ser devidamente tributada, seja pela jurisdição de origem, seja pelas jurisdições de mercado, e, para os membros da União Europeia, de qualquer modo, alguma incidência tributária deveria ocorrer onde se cria o valor, considerando-se que há uma relevante participação do usuário na geração do valor criado, atraindo benefícios para os estados onde eles residem.¹⁰⁶

É por isso, inclusive, que enquanto não houve a formulação do consenso de outubro de 2021, os países puderam adotar medidas unilaterais, criando seus próprios tributos sobre serviços digitais e bens intangíveis, que, no fundo, podiam atingir as rendas residuais das entidades multinacionais.

O consenso alcançado determina que “nenhum Imposto sobre Serviços Digitais estabelecido recentemente ou outras medidas similares pertinentes será cobrado a qualquer empresa a partir de 8 de outubro de 2021 e até 31 de dezembro de 2023 ou até a entrada em vigor da Convenção Multilateral, o que ocorrer primeiro”.¹⁰⁷

Sob uma perspectiva consensual e igualitária, a divisão de lucro (*profit split*) pode se tornar razoável, caso se observem os dados pessoais como intangíveis importantes na criação de valor e, para tanto, as medidas sugeridas seriam um Imposto sobre Serviços Digitais e o estabelecimento do conceito de presença digital significativa, tudo como forma de evitar as erosões das bases tributárias em escala mundial, que afetam a maioria dos países com a perda de receitas, mas não os Estados Unidos da América, eis que as multinacionais de economia digital têm um DNA norte-americano, o que implica ganhos econômicos diretos ou indiretos para o país.

105 Ibidem. No original: “la creación de valor global de la empresa líder es general y sistémica porque requiere y emplea en la actividad bajo su dirección una estricta y directa coordinación sobre distintas geografías, espacios, territorios, y sobre los actores, socios y asociados, públicos o privados, en cada uno de ellos”.

106 ROSEMBUJ, Tulio. *La fiscalidad digital*: el pilar uno y pilar dos de la OCDE. Barcelona: El Fisco, 2019. Disponível em: <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>. Acesso em: 04 out. 2020.

107 OECD. *Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 3. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 10 dez. 2021.

Como um grupo pequeno de multinacionais controla o conteúdo da internet, invadindo ainda o resto do sistema econômico, dando ensejo a outras realidades como a “internet das coisas”,¹⁰⁸ e se está a tratar de um setor desregulado abrangendo empresas fiscalmente opacas,¹⁰⁹ erigiu-se a ação primeira no BEPS, fixando-se o pilar ou ação número 1, como já explicitado, na presença ou em um nexo digital que possa atrair a competência tributária dos estados onde não se localizariam, própria e fisicamente, essas multinacionais.

Os Estados Unidos da América, por seu turno,

recusam este modelo e preferem a proteção e imunidade do capital de suas empresas, com base em um percentual do lucro sobre as vendas atribuível a cada Estado para a cobrança de um imposto mínimo, que ignora o lucro residual e preserva o equilíbrio na disciplina de preços de transferência, que é a principal via de deslocamento dos benefícios para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação.¹¹⁰

Curioso que, embora a questão central seja tributária, além de uma nítida conexão com a teoria da justiça, também há reflexos concorrenciais no tema, pois a opacidade fiscal leva a que as grandes multinacionais tecnológicas tenham ganhos de escala, com vantagens competitivas difíceis de serem batidas.

O Tribunal de Justiça da União Europeia possui, há algum tempo, uma atuação que controla potenciais métodos de aferição de rendimento tributável por países-membros, os quais, pela imposição tributária fixada, possam implicar violações à livre concorrência.

108 Segundo a legislação brasileira mais recente, internet das coisas (“IoT”) é “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” (BRASIL. Presidência da República. Decreto n. 9.854/2019. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Decreto/D9854.htm. Acesso em: 04 out. 2020.

109 ROSEMBUJ, Tulio. *Taxing digital*. 1. ed. Barcelona: El Fisco, 2015. p. 100.

110 ROSEMBUJ, Tulio. *La fiscalidad digital: el pilar uno y pilar dos de la OCDE*. Barcelona: El Fisco, 2019. Disponível em: <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>. Acesso em: 04 out. 2020. No original: “Los EEUU rehúsan este modelo y prefieren la protección e inmunidad del capital intelectual de sus empresas multinacionales fundada en un porcentaje de beneficio sobre las ventas asignable a cada Estado por la recaudación de un impuesto mínimo, que ignora el beneficio residual y conserva el *at arm's length* en la disciplina de los precios de transferencia, que es la vía maestra de desplazamiento de los beneficios hacia jurisdicciones de baja o nula fiscalidad”.

Ana Paula Dourado, analisando a jurisprudência do Tribunal, constata que “o princípio da plena concorrência é assim uma expressão da proibição de auxílios de Estado, no artigo 107, nº 1, do TFUE, isto é, da proibição de tratamento desigual de empresas que se encontrem numa situação legal e factual semelhante”.¹¹¹ Para se falar em um sistema harmonizado de cobrança tributária sobre o consumo, por meio do IVA, não se podem admitir auxílios estatais ou provenientes de recursos estatais (*state aids*), independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções, nos termos do artigo 107, nº 1, do TFUE.¹¹²

As análises na União Europeia não se restringem à tributação sobre o consumo. Compete também à Comissão Europeia verificar acordos prévios que podem camuflar esses auxílios e recursos estatais camuflados. Em 11 de junho de 2014, ela iniciou três ações de investigação sobre preços de transferência alegadamente inadequados, envolvendo, entre outras multinacionais, Apple, Starbucks e Fiat,¹¹³ estando ainda sob investigação acordos envolvendo McDonald’s e Amazon.¹¹⁴

Analisa-se, resumidamente, o caso da Apple, não só por haver decisão da Comissão Europeia determinando que a Irlanda cobre o pagamento de 13 bilhões de euros da Apple a título de tributos por vantagens ilícitas obtidas, como também por ser acusada a empresa de ter evitado mundialmente o pagamento de 44 bilhões de dólares em impostos entre 2009 e 2012, segundo uma comissão parlamentar do Senado norte-americano em 2014.¹¹⁵

Conforme apontam Andrey Biagini Brazão Bartkevicius e Helena Trentini, a Apple tem sua matriz constituída nos Estados Unidos da América (Apple Inc.), atuando na Europa por intermédio de três subsidiárias irlandesas: a Apple

111 DOURADO, op. cit., p. 156.

112 Art. 107(1): “Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afetem as trocas comerciais entre os Estados-membros, os auxílios concedidos pelos estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções”.

113 DOURADO, A.P. op. cit., p. 162.

114 Ibidem, p. 163.

115 ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Senate Committee on Homeland Security & Governmental Affairs. Permanent Subcommittee on Investigations. Offshore Profit Shifting and the U.S. Tax Code – Part 2 (Apple Inc.). Disponível em: https://www.hsgac.senate.gov/subcommittees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-us-tax-code_-part-2. Acesso em: 04 out. 2020.

Operations International (“AOI” – 2), a Apple Operations Europe (“AOE” – 3) e a Apple Sales International (“ASI” – 4).¹¹⁶

A AOI seria uma *holding* para administrar e coordenar todas as operações de subsidiárias e centros de distribuição ao redor do mundo, não possuindo funcionários, em verdade mantendo sua administração central e controle nos Estados Unidos da América, com diretores de fato residindo também nesse país e com maior parte do ativo constituído por dinheiro em caixa depositado em instituições financeiras norte-americanas, entre outras características que dela fazem uma empresa veículo ou de fachada (*shell company*).¹¹⁷

Apurou-se que a AOI teria recebido valores expressivos de dividendos entre 2009 e 2011, sem oferecer valores à tributação aos Estados Unidos, nem à Irlanda.¹¹⁸ Recebeu valores inclusive da ASI, subsidiária da AOE, que contratava empresas chinesas independentes para fabricação e montagem dos produtos da Apple, produtos que ao final sequer transitavam pela Irlanda, saindo da China para centros de distribuição e revenda mundo afora.¹¹⁹

Frise-se que os frutos dos intangível da Apple foram transferidos em grande parte para a jurisdição irlandesa, país com tributação mais vantajosa em relação aos Estados Unidos da América, o que prejudicou a aplicação do princípio do *arm’s length*,¹²⁰ prática comum ao longo de muito tempo nas multinacionais norte-americanas.

Por muito tempo, a ASI sequer tinha funcionários e, após uma reorganização societária em 2012, passou a ter 4.000, o que não totalizaria nem 4% do total de empregados no mundo, mesmo com 60% da receita sendo alocada na Irlanda.¹²¹

116 BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão; TRENTINI, Helena. Caso Apple: estratégias para dupla não tributação. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, São Paulo, n. 7, p. 15, 2020.

117 *Ibidem*, p. 15-16.

118 *Ibidem*, p. 16.

119 *Ibidem*, p. 16.

120 Luís Eduardo Schoueri, baseando-se no relatório da OCDE sobre preços de transferência, aponta que o princípio *arm’s length* consiste, sistematicamente, em tratar os membros de um grupo multinacional como se eles atuassem como entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Devendo-se tratá-los como entidades separadas (*separate entity approach*), a atenção volta-se à natureza dos negócios celebrados entre os membros daquele grupo (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no direito tributário brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2013. p. 37).

121 BARTKEVICIUS; TRENTINI, op. cit., p. 16-17.

Além disso, não conseguiu a Apple justificar porque 74% do lucro relativo a vendas fora dos EUA pela Apple ter sido alocado na ASI, nem indicou um motivo não tributário para transferência de direitos econômicos sobre a propriedade intelectual para a mesma ASI, uma vez que as decisões corporativas seguiram sendo tomadas nos Estados Unidos da América.¹²²

Quatro fatores teriam levado à dupla não tributação: “(1) definição de residência fiscal nos EUA e Irlanda; (2) regras de Preço de Transferência aplicáveis especialmente aos bens intangíveis; (3) regimes de *Controlled Foreign Corporation* (CFC) e *check-the-box* nos EUA; e (4) utilização de jurisdição fiscal de tributação favorável”.¹²³

Não é o caso de tratar pormenorizadamente de cada um dos fatores, como fazem os dois autores citados, mas o que foi dito acima explica a insatisfação da maioria dos países no mundo contra os Estados Unidos da América, que podem ser reféns desses próprios grandes conglomerados multinacionais para se evitar a fuga definitiva de empresas e a consequente queda na geração de novos empregos,¹²⁴ do que parece ser exceção à China, mais preocupada em vencer a disputa na ordem mundial bipolar na economia digital contra o rival mencionado do que em propriamente criar receitas tributárias.¹²⁵

Busca-se, assim, politicamente, o desenvolvimento de um novo direito de imposição, permitindo que os estados respondam à elusão e à evasão das empresas multinacionais da economia digital,¹²⁶ pois essa facilita a não tributação, como o caso Apple bem demonstrou.

122 Ibidem, p. 17.

123 Ibidem, p. 18.

124 Ibidem, p. 20.

125 Kai-Fu Lee, com a experiência de CEO na área, afirma que “a China e os Estados Unidos já possuem uma enorme vantagem sobre todos os países em inteligência artificial, preparando o terreno para um novo tipo de ordem mundial bipolar. Vários outros países – o Reino Unido, a França, o Canadá, para citar alguns – têm laboratórios de pesquisa de inteligência artificial cheio de grandes talentos, mas carecem do ecossistema de capital de risco e de grandes bases de usuários para gerar os dados essenciais na era da implementação. À medida que as empresas de IA nos Estados Unidos e na China foram acumulando mais dados e talentos, o ciclo virtuoso de melhorias orientadas por dados ampliará sua liderança a um ponto em que se tornará insuperável” (LEE, Kai-Fu. *Inteligência artificial*. como os robôs estão mudando o mundo, a forma como amamos, nos relacionamos, trabalhamos e vivemos. 1. ed. Tradução de Marcelo Barbão. Rio de Janeiro: Globo Livros, 2019. p. 34).

126 ROSEMBUJ, Tulio. La fiscalidad digital: el pilar uno y pilar dos de la OCDE. Barcelona: El Fisco, 2019. Disponível em: <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>. Acesso em: 04 out. 2020.

Até então, as regras do modelo da OCDE, sobretudo, os artigos 5º e 7º, focavam na presença física no estado do consumidor, mas, por meio do BEPS, a OCDE aconselha aos países um reforço de medidas fiscais na área dos intangíveis (ação 1), a adequação do conceito de estabelecimento permanente (ação 5) e do regime de preços de transferência (ações 8-10) à economia digital,¹²⁷ além da criação de regras de divulgação obrigatória de negócios que possam caracterizar “planejamento tributário agressivo” e o incremento na eficácia da troca de informações entre países (ação 12).¹²⁸

De qualquer sorte, sendo o Direito Tributário Internacional um modelo de *soft law*,¹²⁹ como são as diretrizes emanadas da OCDE,¹³⁰ dificilmente não haverá algum conflito instaurado entre os países, com interesses representados por governos de plantão, não raro, alinhados com os dos grandes conglomerados em seus países.

A contradição no Direito Tributário Internacional se revela, pois ao mesmo tempo que são relevantes as fontes não estatais do chamado direito comunitário,¹³¹ como as da OCDE, inclusive para país não membro como o Brasil, os interesses econômicos e geopolíticos de países específicos, membros ou não, como os Estados Unidos da América, impedem avanços.

De qualquer forma, o Brasil se insere neste contexto, tendo promulgado em 2019, via o decreto nº 10.109, de 7 de novembro de 2019, o Acordo

127 DOURADO, op. cit., p. 65.

128 BARTKEVICIUS; TRENTINI, op. cit., p. 25.

129 Nos últimos quarenta anos, pelo menos, ao lado de uma criação de normas jurídicas e políticas públicas hierarquicamente (*up-and-down*) por autoridades constituídas e sob o monopólio legítimo da coação (*governance-by-law*), existe uma nova forma de produção normativa guiado por objetivos (*governance-by-objectives*) baseada em acordos e cumprimento voluntário, incluindo-se a chamada *soft law*, com as seguintes notas características: “responde ao esquema de conselho ou recomendação, em vez de se ajustar ao esquema imperativo tradicional; propõe, e não impõe, a realização de condutas; e se corresponde ao que Norberto Bobbio denomina a função promocional do direito” (ALDAY, Rafael Escudero. El concepto de *soft law*. In: MORESO, José Juan; MARTÍ, José Luís (Eds.). *Contribuciones a la filosofía del derecho*: imperia en Barcelona 2010. Madrid: Marcial Pons, 2012. p. 98).

130 “[...] no âmbito do direito internacional seriam normas de *soft law* os compromissos políticos não vinculantes entre os estados, que se subscrevem em vez do tradicional instrumento dos tratados. Ou, também, as recomendações ou códigos de bom governo elaborados por instituições internacionais como a OCDE, que frequentemente proporciona princípio e critérios de boas práticas em matérias de finanças, fiscalidade ou governo corporativo (ALDAY, op. cit., p.111-112).

131 TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 479, v. I.

de Cooperação entre a República Federativa do Brasil e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, firmado em Paris, em 3 de junho de 2015.¹³²

A verdade é que vencida a disputa política entre os países-membros sobre quem e como tributar a economia digital nada sugere que a guerra termine, pois, enquanto a tecnologia é um veio tributário de difícil extração, já era difícil implementar mecanismos tributários eficientes de identificação e cobrança dos tributos no modelo econômico anterior, à falta de um Fisco Global e de uma fonte jurídica que se possa dizer realmente comum aos países da OCDE. Buscar a tributação do rendimento apátrida, renda assim intitulada por Ana Paula Dourado,¹³³ é uma longa estrada que pavimentamos, enquanto os quilômetros imediatamente anteriores vão sendo percorridos.

Na verdade, o *soft law* pode conduzir a problemas de *law enforcement*, ou seja, da exigibilidade das normas tributárias internacionais criadas ou a serem criadas. Não se trata de uma questão nova na teoria do direito, pois “uma ordem jurídica é considerada válida quando as suas normas são, numa consideração global, eficazes, quer dizer, são de fato observadas e aplicadas”,¹³⁴ nem para o Direito Tributário, eis que esse, por envolver relações de massa,¹³⁵ gera uma tradicional discussão em torno dos mecanismos de praticabilidade para tornar exequíveis as leis tributárias, com isso se querendo dizer identificáveis os fatos geradores e efetivamente cumpridas as obrigações tributárias, ainda que posteriormente exigidas pela Administração Tributária e pela Fazenda Pública.¹³⁶

De qualquer forma, do ponto de vista jurídico-tributário, essa verdadeira “batalha tributária” em âmbito global, como a considera o já citado Arthur J. Cockfield, dá-se a partir da compreensão de uma diretriz que a própria OCDE fixou: a tributação deve ser fortalecida “onde as atividades econômicas se realizem e onde o valor é criado”, reiterada em diversos documentos da OCDE.

132 Ver ainda: OCDE aprova convite para Brasil negociar entrada na entidade. *Valor*, 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2022/01/25/exclusivo-ocde-aprova-convite-para-brasil-negociar-entrada-na-entidade.ghtml>. Acesso em: 02 fev. 2022.

133 DOURADO, op. cit., p. 67.

134 KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Martins Fontes: São Paulo, 2000. p. 236-237.

135 Para um panorama, sobretudo das origens históricas da praticabilidade na Alemanha, ver PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2018. p. 145-159.

136 Ver PAULA, op. cit.; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária*. Malheiros: São Paulo, 2007.

Como definir o aspecto espacial de onde se deram as atividades econômicas? Como se verificar a criação de valor? Sobre essas ceulemas, assim se pronuncia o professor canadense:

Considere uma empresa como o Facebook envolvida no segmento de *banner on-line* com anúncios para consumidores usando conexões de redes sociais *on-line*. A coleta e a agregação de dados pessoais geram mais valor (ou seja, o real valor são os dados propriamente ditos)? Ou é a aplicação de análise de dados a estas informações para gerar anúncios que geram valor superior?

Ou o desenvolvimento do *software* é o real contribuinte para o valor (portanto, alocação de impostos para jurisdições onde os inovadores estão baseados)? Ou é, na verdade, a plataforma de rede social (Facebook em si) que é o criador de valor dentro da transação transfronteiriça? Ou a participação do usuário em um país de origem? Deve o fornecimento local de recursos tecnológicos ou outros recursos de infraestrutura pelos países de origem contar como agregação de valor?¹³⁷

Existem, portanto, dificuldades gerais na aplicação de regras fiscais internacionais à economia digital, além de especificidades no caso brasileiro, como se verá a seguir.

1.1.2. Dificuldades gerais na aplicação de regras fiscais internacionais à economia digital e as especificidades no caso brasileiro

Os desafios globais à implementação de regras fiscais internacionais à economia digital não são poucos. Podem ser divididos em dificuldades jurídico-econômicas e político-jurídicas, em um esforço analítico e classificatório.

Quanto às primeiras, a própria OCDE já as identificou como “desafios para os legisladores”, tanto do ponto de vista doméstico quanto do Direito Tributário Internacional, tais como questões envolvendo leis internacionais de privacidade e proteção de dados, contabilidade e regulação.¹³⁸

A dificuldade maior, porém, envolve a própria estrutura do Direito Tributário. Nas últimas décadas, uma parte considerável das receitas públicas foi obtida

137 COCKFIELD, op. cit., p. 1139.

138 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 124.

de uma ampla gama de tributos, além do imposto de renda da pessoa jurídica, incluindo impostos e tributos ambientais, sobre o pagamento da folha de salários, sobre a propriedade etc.¹³⁹

Entretanto, o desenvolvimento das tecnologias digitais tem o potencial para permitir que agentes econômicos consigam evitar ou reduzir significativamente os tributos sobre tais bases. Recuperar essas bases, ressalte-se, pode ser um caminho na retomada da recuperação da sustentabilidade fiscal, como sugere a própria OCDE.

No que concerne às dificuldades político-jurídicas, elas revelam os problemas de aplicação e de legitimidade das regras fiscais internacionais a serem criadas.

As normas surgem, é verdade, de uma construção conjunta, no âmbito da ONU, da OCDE e da União Europeia, mas a adoção delas pelos países-membros e não membros destes organismos multilaterais passa por problemas de aplicação e de legitimidade.

Como bem apontaram Allison Christians e Stephen Shay em relação ao BEPS, o nível de consenso quanto aos resultados dos planos de ação é um alvo móvel e igualmente difícil de discernir.¹⁴⁰ Segundo eles, enquanto alguns países avançaram na adoção de várias recomendações e critérios, outros adotaram uma estratégia de “esperar para ver” ou simplesmente se recusaram a tomar quaisquer medidas. Ainda há um número considerável de jurisdições que sequer acreditavam que deveriam seguir os planos de ação, porque suas leis e regras seriam larga ou totalmente compatíveis com o BEPS.¹⁴¹

Por outro lado, como se trata de *soft law*, a mudança da situação política em cada país, fruto da escolha de novos presidentes ou primeiros-ministros, de plebiscitos ou referendos sobre questões geopolíticas e econômicas, entre tantas outras possíveis mudanças próprias da democracia agonística e polarizada atual, impacta sobre a adoção de medidas da OCDE.

Ainda quando se alcance um consenso estável sobre a solução adotada, o problema da aplicação, como já pontuado, é retomado, pois parece fora de

139 Ibidem.

140 CHRISTIANS, Alison; SHAY, Stephen. Assessing BEPS: origins, standards and responses: General Report. *Cahiers de Droit Fiscal International*, Rotterdam, v. 2, 102a, p. 21, 2017.

141 Ibidem.

questão que a proposta de se buscar uma presença digital significativa é complexa, trazendo ao debate questões sobre praticabilidade tributária dificilmente resolvidas definitivamente.

A essas dificuldades gerais na aplicação das regras fiscais internacionais, somam-se algumas questões específicas como a inexistência de uma tributação única sobre consumo no Brasil, um déficit que há anos se busca corrigir.

Na verdade, o Sistema Nacional Tributário brasileiro é hipercomplexo, com bases econômicas sendo tributadas por mais de um tributo, às vezes por mais de um ente, o que gera conflitos federativos, além de tornar a conformidade fiscal difícil e onerosa para os contribuintes. Agregando-se a isso, o custo da tributação inviabiliza, por exemplo, as possibilidades de acréscimos razoáveis à própria tributação incidente.

Como exemplo, nos tratados para se evitar dupla tributação, não raro, abre-se contencioso administrativo ou judicial para se definir quais tributos seriam abarcados, pois além do tradicional Imposto de Renda (IR), tributa-se a base econômica da renda ou do rendimento por Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por algumas contribuições de intervenção do domínio econômico (CIDE), entre outras exações, tudo isso com amplo amparo da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), que cada vez mais é instado a se manifestar acerca da constitucionalidade de diversas e complexas incidências tributárias sobre diferentes atividades econômicas.

A verdade, portanto, é que se precisa reformar o Sistema Tributário Nacional, tornando-o mais racional e menos complexo, demandas que de certa forma são do século XX, ao mesmo tempo que se precisa já adequá-lo aos parâmetros atuais de uma economia digital que se consolida. E, sobretudo, mais compatível com a lógica globalizada inerente a uma economia digital.

1.1.3. O conceito de presença digital significativa

A globalização, nos anos 1980 e 1990, fomentou a constituição de conglomerados multinacionais, que, em geral, ainda precisavam de alguma presença física nas jurisdições dos mercados para os quais pretendiam vender seus produtos e oferecer serviços, ainda que houvesse uma divisão de suas operações em vários países do mundo, a fim de atingir economias de escala.

A tributação, inclusive, passou a ser um fator na própria busca de economias de escala, mesmo havendo autores que a considerem marginal na escolha

do investimento.¹⁴² Marginal ou não na escolha, não existe dúvida de que ela gera influência no mercado e integra os custos de transação dos contribuintes, uma das razões pelas quais se busca uma tributação, ao menos a indireta sobre o consumo, que seja neutra, um dos pilares da teoria econômica.

Em que pese a discussão posta, sabe-se que a venda de produto ou oferecimento de serviços poderia se dar em jurisdições sem a presença física das companhias não residentes, mas os avanços nas tecnologias de informação e comunicação (*information and communication technology – ICT*) expandiram consideravelmente a escala de vendas nessas condições.

Assim, se antes a presença física na forma de produção, *marketing* ou distribuição incrementava oportunidades de negócios, hoje delas se pode prescindir e, ainda assim, aumentar os ganhos.¹⁴³

Como afirma Michell Przepiorka, baseando-se nos ensinamentos de Luís Eduardo Schoueri¹⁴⁴ e Victor Uckamar,¹⁴⁵ as funções do Direito Tributário Internacional seriam “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”.¹⁴⁶

As regras fiscais internacionais até então existentes serviam para alcançar tributariamente negócios que não podiam, por razões jurídicas ou negociais, desconsiderar a presença física, tendo o Direito Tributário Internacional se valido da categoria do estabelecimento permanente neste desiderato.

Nos fundamentos do Direito Tributário Internacional estava a competência para o Estado de Residência tributar os lucros de um empreendimento, alocando-se competência para o Estado da Fonte, caso se identificasse um estabelecimento permanente.¹⁴⁷

142 BRAUNER, Yariv. The future of tax incentives for developing countries. In: BRAUNER, Yariv; STEWART, Miranda. *Tax, law and development*. Cheltenham (UK); Northampton (USA): Edward Elgar, 2013. p. 39.

143 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 124.

144 SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 104-106.

145 UCKMAR, Victor. Double taxation conventions. In: AMATUCCI, Andrea. *International tax law*. Alphen aan den Rijn, Netherlands: Kluwer Law International, 2006. p. 153-154.

146 PRZEPIORKA, Michell. Estabelecimento permanente à brasileira. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 2, 2017. p. 144.

147 Ibidem.

Tratou-se de uma construção para permitir a Estados da Fonte que tributassem, mas a partir da exigência de um certo grau de permanência da atividade de um não residente (ligação geográfica), concretizado no artigo 5º do modelo da OCDE, o que nunca gerou uma solução definitiva, pois permanentes também são as tensões entre países importadores e exportadores de capital.¹⁴⁸

O artigo 5º definiu três espécies principais de estabelecimento permanente: 1. físico; 2. de projetos de construção; e 3. pessoal. A preocupação com o estabelecimento permanente persiste e se o percebe como um problema crescente, pois o conceito criado a partir do artigo 5º do modelo da OCDE se mostrou insuficiente,¹⁴⁹ deixando-se de proteger as bases fiscais dos Estados da Fonte e passando a servir para elisão fiscal nestes estados, de modo que a ação 7 do Plano BEPS tenta corrigir algumas dessas disfuncionalidades do sistema tributário internacional.¹⁵⁰

A OCDE constatou que, na economia digital, algumas empresas podem ter uma presença significativa, do ponto de vista mercadológico, substancial, mas não físico ou formal, e por isso não estarem sujeitas à tributação.¹⁵¹

A ação 7 não resolveu a questão quanto à tributação de serviços digitais, o que gerou a tentativa da União Europeia em conceituar um estabelecimento permanente digital:

Uma “presença digital significativa” deve ser considerada como existente em uma jurisdição durante um período fiscal, se os negócios realizados por meio de uma empresa consistirem total ou parcialmente do fornecimento de serviços digitais, através de uma interface digital, e uma ou mais das seguintes condições forem atendidas quanto ao fornecimento desses serviços pela empresa que realiza o negócio, em conjunto com o fornecimento de tais serviços por meio de uma interface digital por cada uma das empresas associadas:

a) a proporção das receitas totais obtidas nesse período fiscal e resultantes do fornecimento desses serviços digitais a usuários localizados nessa jurisdição naquele período fiscal excede [...] euros;

148 DOURADO, op. cit., p. 85.

149 Michell Przepiorka traz à baila o caso da DELL, que organizada de formas semelhantes, para não dizer idênticas, gerou resultados diferentes na constatação da existência de estabelecimento permanente ou não pelas Cortes espanhola e norueguesa (PRZEPIORKA, op. cit., p. 146).

150 DOURADO, op. cit., p. 86.

151 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 127.

- b) o número de usuários de um ou mais desses serviços digitais que estão localizados na jurisdição nesse período fiscal exceda [...];
- c) o número de contratos comerciais para o fornecimento de qualquer serviço digital concluídos nesse período fiscal por usuários localizados nessa jurisdição excede [...].¹⁵²

O processo de demarcação de novas realidades é sempre difícil e não seria diferente neste caso, no qual se percebe uma definição de presença digital significativa pelo impacto de receitas, dados e contratos sobre as jurisdições de mercado. Como já percebido pela OCDE, a questão para se tributar a economia digital nos Estados da Fonte envolve criar critérios para identificar o nexos com a jurisdição que se deseja tributar, como atribuir o valor criado pelos usuários das tecnologias para as empresas digitais e, ainda, na caracterização dos pagamentos pelos serviços, tema particularmente relacionado à computação em nuvem.¹⁵³

Deve-se aclarar que a doutrina do Direito Tributário Internacional assentou uma necessária identidade entre presença econômica e presença física, mas que foi evoluindo ao longo do tempo para admitir a independência de uma “presença física substancial ou mesmo de alguma sequer”.¹⁵⁴

De qualquer forma, o nexos econômico sempre foi relevante, e ainda o é, quando se fala em presença digital significativa, daí que se possa concordar com Antônio Castro Caldas e Martim Teixeira no sentido de que se está “à procura de novos elementos que visem a concretizar aquele nexos econômico tributariamente relevante, distintos do clássico elemento físico temporal e geograficamente

152 No original: “2. A ‘significant digital presence’ shall be considered to exist in a jurisdiction in a tax period if the business carried on through an enterprise consists wholly or partly of the supply of digital services through a digital interface and one or more of the following conditions is met with respect to the supply of those services by the enterprise carrying on that business, taken together with the supply of any such services through a digital interface by each of that enterprise’s associated enterprises in aggregate: a) the proportion of total revenues obtained in that tax period and resulting from the supply of those digital services to users located in that jurisdiction in that tax period exceeds EUR [...]; b) the number of users of one or more of those digital services who are located in that jurisdiction in that tax period exceeds [...]; the number of business contracts for the supply of any such digital service that are concluded in that tax period by users located in that jurisdiction exceeds [...].”, cf. EU. Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence. *Comissão Europeia*, 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf. Acesso em 06 out. 2020.

153 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 125.

154 CALDAS, Antônio Castro; TEIXEIRA, Martim. Da instalação física à presença digital significativa: estabelecimento estável na era digital. *Actualidad Jurídica Uribe Menéndez*, v. 52, 2019. p. 160-161.

bem delimitado, tendo sempre por base, tanto aquele como estes, a expressão de uma presença econômica significativa”.¹⁵⁵

Por que seria tão importante se falar em presença digital significativa para compreender a regulação tributária da economia digital?

Conforme se intensifica nos últimos anos e já foi objeto de um Relatório das Nações Unidas de 2013, a rede de valor global é o modo dominante da empresa na economia global atualmente, de modo que as

cadeias de valor intrafirma ou entre firmas regionais ou globais por natureza, e comumente referidas como Cadeias de Valor Globais moldadas por corporações transnacionais são responsáveis por algo próximo a 80% do comércio global.¹⁵⁶

Captar tributariamente essa “criação de valor” em cadeia global é o desafio que se enfrenta no Direito Tributário Internacional em um cenário inaugurado pela OCDE via BEPS e inclusive pós-BEPS. Não é trivial saber como realocar e quantificar as parcelas de lucros residuais (*residual profits*) das multinacionais (*Multinational enterprises – MNEs*) para as jurisdições de mercado.

Do ponto de vista técnico, isso envolve:

- diferentes abordagens para determinar o valor dos lucros sujeitos à nova tributação e a distribuição desses lucros entre as jurisdições;
- o projeto de uma nova regra de nexo que capturasse um novo conceito de negócio com presença em uma jurisdição de mercado, refletindo a transformação da economia e não se restringindo pelo requisito da presença física;
- diferentes instrumentos para garantir a plena implementação e a administração eficiente do novo direito de tributação, incluindo a eliminação efetiva da dupla tributação e a resolução de disputas fiscais.¹⁵⁷

Apenas com base neste pilar se tocam em pontos sensíveis para o Direito Tributário Internacional como a busca de um consenso em bases globais sobre

155 Ibidem, p. 161.

156 ONU. *World Investment Report*. 2013. p. 10. Disponível em: https://unctad.org/system/files/official-document/wir2013_en.pdf. Acesso em: 19 nov. 2020.

157 OECD. *Programme of work to develop a consensus solution to the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 11. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.

o que seria lucro ou rendimento e a possível adoção de margens predeterminadas, além da introdução do conceito de criação de valor tradicionalmente não utilizado em seu âmbito.¹⁵⁸

O conceito de nexo é apontado, assim, como um pré-requisito para a alocação dos direitos de tributação ou visto pelo menos como conceito indispensável para se formular afirmações quanto à atribuição de lucros.¹⁵⁹

Johannes Becker e Joachim Englisch tentam, porém, salvar o conceito de nexo, sugerindo que se reconhecesse que parte da criação de valor acontece fora da empresa no contexto pós-BEPS, a ponto de se falar em *prosumers*: consumidores que também são produtores de bens e serviços.¹⁶⁰ Para os autores, existem três tipos ideais de relação dos usuários com a criação de valor, desde uma mais passiva, passando por uma produção de dados até chegar à produção de conteúdo digital.¹⁶¹

Assim, somente podem ser levadas em conta para identificação do nexo e, em consequência, de presença digital significativa, relações estáveis de usuários, utilizadas para finalidades comerciais e de um tamanho tal em rede de usuários ou relacionamentos agregados que se justifique para aspectos de eficiência administrativa.¹⁶²

Lembre-se de que “muitos serviços digitais estão sendo ‘consumidos’ sem um preço de mercado, assim como a emergência de plataformas públicas digitais em campos como saúde e pagamentos digitais, em que se pode questionar como valorar tais serviços”.¹⁶³ A questão é que os serviços oferecidos gratuitamente a usuários têm como contraprestação o fornecimento de seus dados, que são monetizados pelas plataformas de alguma forma ou ainda podem gerar lucros pela exploração da publicidade destinada aos mesmos usuários.

158 BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. *Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it?* 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3258387>. Acesso em: 19 nov. 2020.

159 CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal*, v. 72, n. 4, p. 5, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3427313>. Acesso em: 19 nov. 2020.

160 BECKER; ENGLISCH, op. cit., p. 9-10.

161 Ibidem, p. 10.

162 Ibidem, p. 21.

163 OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2020c. p. 56. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.

Chegou-se ao consenso em ambos os pilares, sendo digno de nota o mencionado sobre o escopo, o nexo, o *quantum* e a fonte de receitas:

Pilar Um

Escopo

As empresas incluídas no escopo são as empresas multinacionais (MNEs) com rendimento global acima de 20 bilhões de euros e lucratividade acima de 10% (lucro antes de impostos/receitas) calculado com base na média, com o limiar do volume de negócios a ser reduzido para 10 bilhões de euros, dependendo de implementação bem-sucedida da solução, incluindo as normas de previsibilidade fiscal sobre o Montante A, com a revisão aplicável começando 7 anos após a entrada em vigor do acordo, e a revisão sendo concluída em no máximo um ano. Serviços Financeiros Regulados e Indústria Extrativa estão excluídos do escopo.

Nexo

Haverá uma nova regra de nexo de finalidade especial que permitirá a alocação do Montante A a uma jurisdição de mercado quando a MNE dentro do escopo obtiver pelo menos 1 milhão de euros em receitas provenientes dessa jurisdição. Para jurisdições menores com PIB inferior a 40 bilhões de euros, a regra de nexo será fixada em 250 mil euros. A regra de nexo de finalidade especial se aplica exclusivamente para determinar se uma jurisdição se qualifica para a alocação do Montante A.

Os custos de conformidade (incluindo rastreamento de pequenas quantidades de vendas) serão limitados ao mínimo.

Quantum

Para MNEs dentro do escopo, 25% do lucro residual definido como lucro acima de 10% da receita será alocado para jurisdições de mercado com nexo, usando uma solução de alocação baseada em receita.

Fonte de receitas

A receita será alocada às jurisdições do mercado final onde os bens ou serviços são usados ou consumidos. Para facilitar a aplicação desse princípio, serão desenvolvidas regras de fonte detalhadas para categorias específicas de transações. Ao aplicar as regras de origem, uma MNE dentro do escopo deve utilizar um método confiável com base nos fatos e circunstâncias específicos da determinada MNE.¹⁶⁴

164 Projeto de Combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros da OCDE/G20. Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da

1.1.4. As transações digitais como categoria autônoma

A OCDE, em seu esforço global para mapear a economia digital, suscitou em seu *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*, se as transações digitais se constituem numa categoria autônoma ou não.¹⁶⁵

Toma como premissa de análise que os serviços e as plataformas digitais se espriam por diferentes tipos de plataformas e promovem diferentes tipos de serviços.¹⁶⁶ Pode-se afirmar que existem plataformas e serviços que são digitais por natureza, como os jogos eletrônicos gratuitos, mapas *on-line* e mídias sociais, enquanto outros possuem um componente digital que facilitaria um serviço, na essência, não digital, como a reserva de acomodações ou o pedido de refeições a *delivery*.¹⁶⁷

Qualquer tentativa de se imaginar o que é possível ter via economia digital nos próximos anos e década parece aquém do desejável, de modo que se está perante uma realidade institucional que vai sendo moldada por tecnologias disruptivas contra as quais modelos regulatórios tradicionalmente voltados a tratar do passado e do presente pouco podem dar conta de algo em contínua transformação.

Por mais que não se possa desconsiderar que, do ponto de vista econômico, ainda existam plataformas que cobrem dos usuários diretamente pelos serviços que proporcionam,¹⁶⁸ o que pode gerar reflexos no Direito Tributário Internacional, mas apenas sob o prisma da eficiência, o grande desafio é saber como lidar com empresas operando com novos modelos de negócios em que não há cobrança explícita pelos serviços oferecidos.¹⁶⁹

Essa gama de novos negócios impacta também na tributação sobre o consumo, sendo relevante uma investigação sobre a categoria das transações digitais, um gênero, a abarcar as espécies dos bens intangíveis e serviços digitais.

digitalização da economia. 8 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2022.

165 OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2020c. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.

166 *Ibidem*, p. 56.

167 *Ibidem*.

168 *Ibidem*.

169 *Ibidem*.

Assim, a regulação tributária tradicional mundialmente, que opera sob o modelo do IVA em 165 países (*Value Added Tax – VAT*),¹⁷⁰ aparentemente não se adequa à economia digital, ao menos sem os devidos reparos regulatórios, como a própria OCDE já reconheceu em seu *International VAT/GST guidelines*, ao asseverar, por exemplo, que implementar “o princípio do destino com respeito ao comércio internacional de serviços e intangíveis é mais difícil, porque a natureza dos serviços e intangíveis é tal que eles não podem ser sujeitos a controles de fronteira da mesma forma que as mercadorias”.¹⁷¹ Como recomendação geral, “para fins de imposto sobre o consumo, serviços comercializados internacionalmente e intangíveis devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo”, segundo a diretriz 3.1.¹⁷²

Se a OCDE tem buscado alternativas para mensurar economicamente transações não monetárias entre usuários e plataformas,¹⁷³ pode-se assumir que uma característica das transações digitais é justamente a possibilidade de não terem um conteúdo monetário aparente, justificando um tratamento como categoria autônoma.

Obviamente, a ausência de conteúdo monetário aparente, no que toca à tributação direta, não implica ausência de capacidade contributiva, para se valer da doutrina tributária brasileira consagrada, como também não afasta a busca por formas para tributar o lucro, renda ou receita individual, na forma dos pilares 1 e 2, justamente porque essas operações podem levar à criação de valor das entidades multinacionais, sobretudo das chamadas FANGs.

Quanto à tributação indireta, a ausência de conteúdo econômico afastaria a tributação sobre o consumo, mas a verdade é que, além do comércio digital em um sentido mais restrito ou tradicional como o que se dá pelas compras *on-line*, para aquisição de bem corpóreo ou não, dentro da perspectiva da servicização existe uma infinidade de novos serviços ou fornecimentos – caso se queira adotar a categoria de *supply* –, cobrados monetariamente e que desafiam qualquer forma de regulação tributária.

170 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

171 Ibidem, p. 38

172 Ibidem, p. 38.

173 OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2020c. p. 57. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.

Por isso, tem-se como transações digitais as operações com tangíveis ou intangíveis por meio da rede mundial de computadores. Esse truísmo se afasta da mentalidade conceptualista do Direito Tributário brasileiro e revela que o mais importante, em nível mundial, é buscar tributar o consumo advindo de novos modelos de negócios que, seguindo o próprio relatório da Ação 1 do BEPS, envolve, entre outros, a computação em nuvem, as moedas virtuais, a robótica, a impressão 3D, o comércio eletrônico, as lojas de aplicativos, a publicidade *on-line* e a internet das coisas.¹⁷⁴

Mais do que um conceito, na forma como a doutrina brasileira trata, transação digital é uma noção, variável no tempo e no espaço, por óbvio, e que a partir das notas características apresentadas, varia, tornando-se categoria apta a abarcar modelos de negócios em contínua transformação dentro do fenômeno da digitalização da economia.

Nesse sentido, o estudo de mapeamento e análise da legislação tributária brasileira sobre a economia digital, realizado no âmbito do presente projeto de pesquisa aplicada, com enfoque em 32 (trinta e dois) nichos de mercado da economia digital, tanto regulados como não regulados, nas 4 (quatro) esferas da federação brasileira, apresentou quais as transações digitais já atraem, podem atrair ou deveriam atrair a tributação.¹⁷⁵

No Brasil, sempre haverá a dificuldade, neste particular, por ter se adotado uma dicotomia sem sentido entre serviços e mercadorias, já na edição de 1988 – talvez mesmo no contexto de criação do sistema tributário nacional pela EC 18 de 1967 –, a se recordar advertência colhida em vários autores italianos, da década de 1950, sobre a impropriedade dessa tentativa de demarcá-los como realidades diversas.

Trabalhando com as antigas categorias de obrigações de fazer e não fazer, reconhecendo com base na doutrina italiana de Maria Pierro, Salvatore Pugliatti

174 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014.

175 Ver aqui FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. *Tributação da economia digital na esfera federal*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 1. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31329?locale-attribute=pt_BR. Acesso em: 09 dez. 21; FOSSATI, Gustavo; MCCLASKEY, Layla Salles. *Tributação da economia digital na esfera estadual*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 2. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31355>. Acesso em: 09 dez. 21; FOSSATI, Gustavo; MENESES, Isael. *Tributação da economia digital na esfera municipal*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 3. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31360>. Acesso em: 09 dez. 2021.

e Aldo Pellicanó, já se afirmou que a difícil demarcação visando a segregar “mercadorias e serviços” ocorre, porque “numa dada acepção o ‘facere’ pode ser colhido como bem juridicamente qualificado como ‘dare’”.¹⁷⁶

De qualquer forma, tem-se que as transações digitais, que obviamente lidam com intangíveis, afastando-se do conceito de transação de bens corpóreos ou de circulação de mercadorias, tradicionais para os modelos de VAT/GST e ICMS/ISS/IPI, configuram-se numa nova e autônoma categoria, demandando esforços de compreensão analítica da doutrina e dos modelos regulatórios a serem criados.

A tributação indireta sobre bens intangíveis e serviços digitais impõe desafios na regulação tributária, pois além de se lidar com transações multifacetadas e que estão em contínua transformação, discute-se como manter a elas aplicável o princípio da neutralidade fiscal e seu corolário de não cumulatividade e a tributação no destino, o que impacta diretamente o consumidor.

1.2. Diretrizes internacionais para o IVA e o IBS (VAT/GST guidelines)

Ao contrário de países como o Brasil que insistem em apostar numa tributação sobre o consumo arcaica, presa à seletividade, crendo numa percepção contraintuitiva de que impostos sobre valor agregado são regressivos, por limitar as possibilidades de concretização da capacidade contributiva, o IVA tornou-se o modelo mundial de incidência sobre os ciclos produtivos.

No mundo da fiscalidade, não existe dúvida de que o imposto sobre valor agregado ou acrescido ou, ainda, acrescentado, e como se verá a seguir, sua variante mais recente, o imposto sobre bens e serviços, é um caso de sucesso na tributação sobre transações. Ele goza de ampla adoção nos países e possui nítidas vantagens econômicas, talvez a mais notável sendo a transparência que gera para o consumidor sobre o preço que paga pelo bem ou serviço que adquire.

Ainda que ultimamente, sobretudo no âmbito da União Europeia, discutam-se as distorções econômicas, os resultados sociais redistributivos pífios e as dificuldades jurídicas significativas que o uso de alíquotas variadas têm

176 TÔRRES, Heleno Taveira. Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário: o imposto de importação e seus tratados. In: SANTIZ, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 1007.

causado,¹⁷⁷ numa clara tentativa que ainda existe de se procurar vencer uma percepção contraintuitiva, de senso comum, de que se deve usar o IVA com alíquotas seletivas sob o risco de tornar-se regressivo, sua adoção ainda permite maior previsibilidade jurídico-econômica para os agentes de mercado.

Em uma economia de escala global, isso traz vantagem competitiva para as empresas que conseguem de fato precificar seus produtos e serviços. Houve um longo percurso para a superação dos inconvenientes de um imposto de vendas multifásico e cumulativo, desde a embrionária proposta de Von Siemens, industrial e assessor governamental alemão, em 1918, até a introdução da *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, na França de 1953, como relata Alcides Jorge Costa.¹⁷⁸

A moldura do IVA europeu remonta, na origem, a 1º de janeiro de 1968, quando foi instituído na Europa um imposto sobre a receita, incidente sobre todas as fases da cadeia de produção e circulação, com direito ao abatimento do valor cobrado nas operações anteriores. A diretiva europeia visa à garantia da neutralidade da concorrência e à harmonização do IVA na Europa. No formato europeu, que serve de matriz para o IVA nos Estados-membros, são tributadas todas as etapas da produção ou da circulação de bens e serviços, mas fundamentalmente apenas a mais-valia obtida pelo empresário.¹⁷⁹

Além da União Europeia, mais de uma centena de países adotam o modelo de tributação sobre as transações nesses parâmetros e, como se trata de um padrão mundial, é natural que a OCDE tenha fixado diretrizes gerais para a tributação indireta sobre o consumo via economia digital, tomando tal tributo como base, sem desconsiderar o que se pode considerar como uma espécie de “IVA” mais moderno, como o *Good and Services Tax* australiano, introduzido em 2000.

O que importa é que seja um tributo de base ampla sobre o consumo final cobrado, não suportado pelas empresas, independentemente do método usado para determinar o passivo fiscal.¹⁸⁰ Para tanto, a entidade elaborou o

177 LA FERIA, Rita de; WALPOLE, Michael. Impacto das percepções públicas em impostos sobre o consumo em geral. *CCiF*, 2020. p. 1-2.

178 COSTA, Alcides Jorge. O ICMS no Direito Internacional Comprado (IVA – Imposto sobre Valor Agregado). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas de. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017. p. 312.

179 ENGLISCH, Joachim. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 21. ed. Köln: Otto Schmidt, 2013. p. 821.

180 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 4. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FD AFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

documento intitulado *International VAT/GST guidelines*, um chamado a membros e não membros da OCDE “a prosseguir com os esforços para aplicar o princípio da neutralidade do IVA e o princípio do destino para determinar o lugar da tributação das operações transfronteiriças, a fim de facilitar uma aplicação coerente da legislação nacional em matéria de IVA ao comércio internacional”.¹⁸¹

Historicamente, as *guidelines* são o ápice de um esforço histórico que começou com a Conferência de Ottawa, em 1998, quando os países se reuniram pela primeira vez para discutirem os impactos do comércio eletrônico.¹⁸²

Em 2003, no Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (CFA), as diretrizes sobre a Tributação de Consumo de Serviços Transfronteiriços e Propriedade Intangível no contexto do Comércio Eletrônico, foram adotadas, posteriormente contempladas com a compreensão da CFA, em 2006, da necessidade de harmonização do IVA para manter o equilíbrio das relações comerciais e internacionais e a preservação das bases tributárias.

Em 2012, criou-se um *Fórum Global*, incluindo países não membros da OCDE e membros da sociedade civil, especialmente acadêmicos, focando-se na importação de serviços e intangíveis, com o objetivo de “minimizar as incertezas na aplicação do IVA num contexto transfronteiriço, com vista a reduzir a incerteza e os riscos de dupla tributação e dupla não tributação involuntária no mercado internacional”.¹⁸³

1.2.1. O conceito de bens e serviços digitais

A delimitação do conceito de bens e serviços digitais se faz relevante tanto para a busca da tributação de rendas residuais quanto para a tributação das transações via comércio eletrônico.

Como visto no item III.1, o BEPS 2.0 ainda busca uma definição do escopo da economia digital, mas se podem apontar cinco definições para, também chamadas de medidas, tendo em vista que por elas se verifica o tamanho das rendas produzidas pelas empresas:

181 Ibidem.

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

183 Ibidem.

1. A medida básica da economia digital inclui apenas a atividade econômica de produtores de bens de tecnologia da informação e da comunicação e serviços digitais.
2. A medida estreita inclui o setor central, bem como a atividade econômica derivada de empresas que são dependentes de entradas digitais.
3. A medida ampla inclui as duas primeiras medidas, bem como a atividade econômica das empresas de forma significativa aprimorada pelo uso de entradas digitais.
4. A medida final da sociedade digital se estende além da economia digital e incorpora interações digitais e atividades não incluídas no limite de produção do PIB, como o uso de recursos digitais gratuitos em plataformas (incluindo plataformas digitais públicas gratuitas). Embora essas interações não sejam explicitamente consideradas parte da economia digital *per se*, esta atividade é importante para uma política digital eficaz por parte do governo.
5. Uma medida adicional abrange todas as atividades econômicas encomendadas e ou entregues digitalmente. Deve ser considerada como uma perspectiva alternativa da economia digital, delineada a partir da natureza das transações. Em vez de dividir a economia com base na produção das empresas ou métodos de produção, essa medida foca nos métodos de pedido ou entrega, independentemente do produto final ou como é produzido.¹⁸⁴

Os países têm buscado definições para resolver seus problemas internos, o que impacta também em questões atinentes à tributação sobre o consumo. A OCDE propõe uma definição que seja flexível, até para que se usem indicadores que possam captar um setor em contínua transformação, mas que não o torne de medição impraticável.¹⁸⁵

Desconsiderando-se essa questão de apego conceitual dos países, pois se trata de conceitos para aplicar o Direito Tributário de seus países e entre os países, verdade é que deste relevante documento da OCDE extrai-se algo: a OCDE está reafirmando concepções de que toda economia está se transformando a ponto de se falar na digitalização da economia, no que parece apostar na formação de uma sociedade digital.

184 OECD. *A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy*. Paris: OECD Publishing, 2020c. p. 35. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 19 nov. 2020.

185 *Ibidem*, p. 39.

Reafirma-se, uma vez mais, que “a natureza onipresente da digitalização resulta em uma fronteira turva e interligada econômica e socialmente que exige qualquer estrutura de medição da economia digital para pelo menos identificar o impacto não econômico que a digitalização possui na sociedade”.¹⁸⁶

Embora o documento não aponte consenso, antes critérios para os países medirem a economia digital, acredita-se que, na busca do roteiro comum para medir a economia digital, todos os serviços e bens encomendados digitalmente, assim como todos os serviços entregues digitalmente, devam ser considerados.¹⁸⁷

Chega-se, assim, ao conceito de bens e serviços digitais, sejam os chamados “bens e serviços encomendados digitalmente”, sejam os “serviços entregues digitalmente”.

Compreende-se como bens e serviços encomendados digitalmente aqueles envolvidos na definição atual e de uso corrente do comércio eletrônico, abrangendo, portanto, qualquer “venda ou compra de bens ou serviços, realizada através de redes de computador por métodos projetados especificamente para o propósito de recebimento ou colocação de pedidos”.¹⁸⁸

Serviços entregues digitalmente, por outro lado, seriam “todos os serviços que são entregues remotamente em formato eletrônico, usando redes de computadores especificamente concebidas para esse propósito. Esta categoria inclui serviços, para os quais uma rede de computadores é necessária para o serviço a ser administrado, bem como outros bens intangíveis e serviços”.¹⁸⁹

Busca-se aproximar os conceitos existentes para as tributações das rendas residuais e do consumo, mesmo que haja algumas diferenças, quando se pensa em países, como o Brasil, em que o consumo é tributado por mais de um ente, preocupação que não é da OCDE, além de a criação do valor ser, a princípio, um problema para aferição apenas da tributação da renda.

De qualquer sorte, a OCDE já reconheceu expressamente que os riscos de dupla tributação ou de uma indesejada não tributação em relação ao consumo são uma decorrência de uma ausência de coordenação internacional sobre possíveis conflitos envolvendo os vários sistemas de IVA de cada país.¹⁹⁰

186 Ibidem, p. 44.

187 Ibidem, p. 44-45.

188 Ibidem, p. 44.

189 Ibidem.

190 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p.10. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&ac cname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

A rigor, o problema se intensificou com a consolidação do comércio eletrônico, de modo que as transações envolvendo bens e serviços digitais podem criar obstáculos a atividades econômicas, dificultando o crescimento econômico e distorcendo a economia.¹⁹¹ Por isso, a entidade estabelece diretrizes, que têm sido revistas periodicamente, e, com o devido respeito à soberania de cada país, servem para o *design* e aplicação de leis tributárias.¹⁹²

É curioso se pensar que, embora o imposto sobre valor agregado grave transações, na verdade o consumo, no caso da Europa, não obstante os esforços de harmonização de várias décadas, cada país tenha sua solução de direito interno para definir o que abarcaria, de modo que, por algum tempo, a Holanda manteve operações com imóveis dentro do âmbito do IVA.¹⁹³

O IVA alemão¹⁹⁴ (*Umsatzsteuer* – USt) é um imposto indireto sobre o consumo,¹⁹⁵ com nítida finalidade fiscal.¹⁹⁶ A natureza de um imposto sobre o consumo é reconhecida pela Corte Europeia de Justiça e pela Corte Federal de Finanças (*Bundesfinanzhof* – BFH).¹⁹⁷ Trata-se de um imposto que, na sistemática europeia do imposto sobre o valor adicionado, deve incidir de forma proporcional sobre o preço dos bens e dos serviços.

Nessa condição e na linha do acima exposto, traduz um imposto sobre um dos pilares fundamentais da tributação: o dispêndio da renda ou o consumo. *Fritz Neumark* já sustentava, nas décadas de 1960 e 1970, na Alemanha, que a simplificação ideal do sistema tributário deveria ser sobre apenas três realidades: renda (IR), patrimônio (imposto patrimonial) e consumo (IVA).¹⁹⁸

No entanto, o próprio autor reconhece a dificuldade de se estruturar todo o sistema tributário apenas sobre esses três pilares e termina propondo cinco impostos estruturantes:

191 *Ibidem*.

192 *Ibidem*, p. 11.

193 COSTA, op. cit., p. 315.

194 FOSSATI, Gustavo. Ajustando a CBS ao modelo alemão e às recomendações da OCDE para economia digital. *Conjur*, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-26/gustavo-fossati-base-ampla-eficiente-iva-brasil#author>. Acesso em: 04 mar. 2021.

195 ENGLISCH, Joachim. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Steuerrecht*. 21. ed. Köln: Otto Schmidt, 2013, p. 824.

196 Nesse sentido é a jurisprudência do BFH desde 1973: BFH BStBl. 1973, 94 (96).

197 EuGH C-475/03 (*Banca popolare di Cremona*); BFH BStBl. 2002, 266.

198 NEUMARK, Fritz. *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1970. p. 390.

- 1) um imposto de renda geral;
- 2) um imposto de renda das pessoas jurídicas;
- 3) um imposto geral sobre o patrimônio;
- 4) um imposto sobre a receita das operações com bens e serviços, estruturado como um imposto sobre o consumo (*eine als allgemeine Verbrauchsteuer angelegte Umsatzsteuer*);
- 5) um imposto sobre as heranças.

Neumark defendeu um IVA como imposto sobre o consumo, mas necessariamente nos moldes de um imposto sobre a receita líquida ou sobre a mais-valia, isto é, permitindo a dedução de todas as despesas de bens de investimentos durante o ano de aquisição.¹⁹⁹

A legislação alemã sobre o IVA, orientada pelas diretrizes da União Europeia, possui a seguinte conformação:

§ 1 Receitas tributáveis

(1) Ao imposto sobre a receita estão sujeitas as seguintes receitas:

1. as vendas e demais prestações, as quais um empresário realiza no País, no âmbito da sua empresa, mediante remuneração. A sujeição tributária não é cancelada, quando a receita é considerada como auferida sob fundamento em regulamentação legal ou administrativa ou é considerada válida como auferida por determinação legal;
2. vetado;
3. vetado;
4. a importação de objetos no País ou nas regiões austríacas de Jungholz e Mittelberg (imposto sobre a receita de importação);
5. a aquisição intracomunitária no País mediante remuneração.²⁰⁰

¹⁹⁹ Ibidem, p. 400.

²⁰⁰ § 1 Steuerbare Umsätze

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;
2. (weggefallen)
3. (weggefallen)
4. die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg (Einfuhrumsatzsteuer);
5. der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt. ALEMANHA. UStG. Berlin. Disponível em: https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/UStG.pdf. Acesso em: 29 jul. 2020.

A natureza jurídica do imposto alemão pode ser assim sintetizada:

Pode-se afirmar que o imposto sobre as receitas, no modelo consolidado alemão, é um imposto sobre o consumo, que incide sobre a ampla base das receitas, obtidas em virtude de fornecimento de coisas ou de prestações, em sentido amplo, não se limitando à prestação de serviços, realizados por um empresário, no âmbito da sua atividade empresarial. As prestações devem ser compreendidas em sentido amplo, de modo a envolver desde as cessões onerosas de direitos sobre propriedade intelectual até as cessões onerosas de direitos sobre intangíveis em geral. A figura do empresário igualmente é bastante ampla, incluindo até mesmo profissionais liberais ou de profissão regulamentada.²⁰¹

Esses exemplos²⁰² reforçam a tendência mundial de se tributar o consumo de uma forma ampla, o que orienta a preocupação da OCDE de que suas diretrizes, por mais que possam ajudar nos esforços de desenvolvimento e criação de uma melhor legislação tributária nos países, “levando em consideração suas circunstâncias econômicas, jurídicas, institucionais, culturais e sociais específicas e práticas”,²⁰³ conforme mencionado no prefácio das *Guidelines*, se aplica exclusivamente para sistemas de IVA, independentemente do nome ou acrônimo utilizado.²⁰⁴

O que importa para caracterizar uma tributação sobre o valor agregado é que ele conserve as características básicas, tais como base ampla e cobrança final do consumidor, além da adoção dos princípios de política fiscal geralmente aceitos da neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e equidade, e flexibilidade.²⁰⁵

201 FOSSATI, Gustavo. Ajustando a CBS ao modelo alemão e às recomendações da OCDE para economia digital. *Conjur*, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-26/gustavo-fossati-base-ampla-eficiente-iva-brasil#author>. Acesso em: 09 dez. 2021.

202 Na Nova Zelândia, o chamado imposto sobre bens e serviços (GST) recai sobre o fornecimento (*supply*) de bens e serviços por pessoas inscritas (*registered person*). ROCHA, Melina. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA? *Conjur*, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsiva>. Acesso em: 04 mar. 2021.

203 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 11. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

204 *Ibidem*.

205 *Ibidem*, p. 18.

Tributos incidentes sobre a produção não seriam aptos a tributar bens e serviços digitais.²⁰⁶ Segundo estudo de Marie Lamensch, para fins de aplicação do IVA mundo afora, tendo em vista a natureza intangível, os chamados e-serviços e os produtos digitais são comumente chamados de serviços (por exemplo, nas legislações da União Europeia, Noruega, Nova Zelândia, Singapura e África do Sul), ou serviços e intangíveis (como por exemplo, na legislação do Canadá e nas recomendações da OCDE), ou, ainda, por exclusão, como o que não forem coisas ou propriedades reais (por exemplo, na legislação da Austrália).²⁰⁷

Não se trata de um problema menor, como pode parecer à primeira vista, mesmo para tradições jurídicas aparentemente menos conceptualistas no Direito Tributário, pois como é normal que haja mais de uma alíquota nos tributos sobre o consumo e uma diretriz de que “a tributação deve ser neutra e equitativa entre as formas do comércio eletrônico e entre as formas convencionais e eletrônicas de comércio”,²⁰⁸ demarcar realidades ainda pode trazer reflexos tributários, restando saber se são ou não toleráveis à luz da neutralidade fiscal neste particular.

1.2.2. Neutralidade

Tem-se convencionado que o tributo não deve influenciar as escolhas das pessoas e dos agentes econômicos, salvo nas funções assumidamente extrafiscais da tributação.

De um ponto de vista mais global, preponderariam dois princípios fundamentais também conectados ao tema: “(i) princípio da neutralidade da importação de capital (ou *capital import neutrality principle* – CIN) e (ii) princípio da neutralidade na exportação de capital (ou *capital export neutrality principle* – CEN)”, como uma forma para que os investidores possam suportar a mesma tributação e invistam no seu país de residência ou não.²⁰⁹

206 RENAULT, op. cit., p. 127.

207 LAMENSH, Marie. VAT/GST in a global digital economy: looking ahead: potential solutions and the framework to make them work. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Ine (Eds.). *VAT/GST in a global digital economy*. Alphen aan den Rijn, Netherlands: Kluwer Law International, 2015. p.15-16.

208 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 18. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

209 SILVEIRA, Rodrigo Maito de. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 325-326.

Não é o espaço para discutir as decorrências do princípio da não discriminação do Direito Tributário Internacional nas questões da tributação da renda, mas isso já demonstra um aspecto candente de como se objetiva que o tributo não seja o fator preponderante na influência de decisões dos contribuintes, inclusive nas relações jurídico-tributárias internacionais.

No que concerne à neutralidade sobre o consumo, especificamente sobre o IVA, tem-se que também ela é uma questão multidimensional, mas se pode entendê-la como a ausência de discriminação em um ambiente fiscal imparcial, bem como a eliminação de cargas tributárias indevidas e desproporcionais ou de custos de conformidade inadequados para as empresas.²¹⁰

Assim, segundo a diretriz 2.3, “as regras do IVA devem ser enquadradas de tal forma que não sejam as principais influências nas decisões de negócios”.²¹¹ Espera-se, assim, que o tributo não induza o contribuinte a adotar estruturas jurídicas específicas.²¹²

A questão da neutralidade na tributação sobre bens e serviços digitais se mostra mais complexa porque, no contexto da digitalização da economia, o mercado relevante é realmente global, mundial, com a possibilidade de competição praticamente absoluta, sem as amarras físicas.

Em um estudo envolvendo quase 100 (cem) países, verificou-se uma variação da tributação indireta sobre o consumo, geralmente via IVA ou GST, entre 2% (dois por cento) e mais de 20% (vinte por cento). Curiosamente, a menor tributação encontrada foi a do Brasil, o que se explica, pois ainda que se tenha visto no volume 3²¹³ das obras publicadas no âmbito do presente projeto de pesquisa aplicada sobre a tributação da economia digital, pelas capitais municipais, se em muitas delas a alíquota é realmente 5% (cinco por cento), muitos municípios brasileiros ainda hoje prescindem de uma regulação tributária do ISS mais robusta.

210 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 20. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

211 Ibidem, p. 21.

212 Ibidem, p. 21-22.

213 FOSSATI, Gustavo; MENESES, Israel. *Tributação da economia digital na esfera municipal*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 3. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31360>. Acesso em: 09 dez. 21.

E isso sem mencionar a celeuma envolvendo a edição da legislação tributária estadual e distrital no que diz respeito ao ICMS incidente sobre o consumo de alguns serviços e mercadorias digitais. Conforme o volume 2,²¹⁴ referente à esfera estadual, elaborado no âmbito do presente projeto de pesquisa aplicada, verificou-se uma ausência de regulação de 13 (treze) dos 32 (trinta e dois) nichos de mercado selecionados da economia digital.

A mesma carência de regulação tributária da economia digital pode ser observada no âmbito federal, retratada no volume 1²¹⁵ das obras publicadas no âmbito do presente projeto. Dos 32 (trinta e dois) nichos sob análise no projeto de pesquisa, 13 (treze) não apresentaram resultados ou os resultados apurados foram de pouca importância para fins tributários. Vale mencionar que, dentre os tópicos que, de fato, trouxeram resultados, não necessariamente o fizeram com previsão de incidência de um tributo. Em verdade, há nichos que foram regulados mediante a concessão de um benefício tributário, como a possibilidade de dedução de despesas, ou a previsão de uma obrigação acessória junto à Receita Federal do Brasil.

PAÍS	ALÍQUOTA DE IVA DOS SERVIÇOS ELETRÔNICOS
UNIÃO EUROPEIA (27 MEMBROS)	DE 17% A 27%, DEPENDENDO DO PAÍS
Andorra	4,5%
Albânia	20%
Argélia	9%
Angola	14%
Armênia	20%
Argentina	21%
Austrália	10%
Azerbaijão	12%
Bahamas	12%
Bahrain	5%
Bangladesh	15%
Bielorrússia	20%

continua

214 FOSSATI, Gustavo; MCCLASKEY, Layla Salles. *Tributação da economia digital na esfera estadual*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 2. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31355>. Acesso em: 09 dez. 21.

215 FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. *Tributação da economia digital na esfera federal*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 1. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31329?locale-attribute=pt_BR. Acesso em: 09 dez. 21.

PAÍS	ALÍQUOTA DE IVA DOS SERVIÇOS ELETRÔNICOS
UNIÃO EUROPEIA (27 MEMBROS)	DE 17% A 27%, DEPENDENDO DO PAÍS
Brasil	2%
Camarões	19,5%
Canadá	5%
Canadá, Columbia Britânica	7%
Canadá, Quebec	9,976%
Canadá, Saskatchewan	6%
Chile	19%
China	6%-13%
Colômbia	19%
Costa Rica	13%
Equador	12%
Egito	14%
Ilhas Fiji	
Gana	12,5%
Islândia	24%
Índia	18%
Indonésia	10%
Israel	<i>Not liable</i>
Japão	10%
Cazaquistão	12%
Kenya	14%
Malásia	6%
Ilhas Maurício	15%
México	16%
Moldova	20%
Marrocos	20%
Nova Zelândia	15%
Nigéria	7,5%
Noruega	25%
Omã	5%
Paraguai	10%
Filipinas	10%
Peru	18%
Rússia	20%
Arábia Saudita	15%

continua

PAÍS	ALÍQUOTA DE IVA DOS SERVIÇOS ELETRÔNICOS
UNIÃO EUROPEIA (27 MEMBROS)	DE 17% A 27%, DEPENDENDO DO PAÍS
Sérvia	20%
Singapura	7%
África do Sul	15%
Coreia do Sul	10%
Suíça	7,7%
Taiwan	5%
Tajiquistão	18%
Tanzânia	18%
Tailândia	7%
Tunísia	3%
Turquia	18%
Uganda	18%
Ucrânia	20%
Emirados Árabes Unidos	5%
Estados Unidos da América	Variação até 10%
Uruguai	22%
Uzbequistão	20%
Vietnã	10%
Zimbabwe	14,5%

Fonte: Global VAT & GST on digital services – Avalara²¹⁶

Essa variação mundial não pode passar despercebida pela distorção que pode gerar nas escolhas dos contribuintes, violando a um só tempo o vetor de neutralidade da tributação sobre consumo e a diretriz de favorecimento e proteção a empresas pequenas e *startups*, visto que, a depender do ordenamento jurídico-tributário de cada país, pode ele favorecer planejamentos tributários dos grandes conglomerados digitais.

Deve-se recordar ainda que existem mais duas diretrizes anteriores que se ligam à neutralidade: a de número 2.1., segundo a qual, as empresas devem se creditar dos valores pagos anteriormente na cadeia, salvo a existência de disposição legislativa em contrário; e a diretriz de número 2.2., segundo a qual as empresas que se encontram em situações semelhantes devem se submeter

216 Disponível em: <https://www.avalara.com/vatlive/en/global-vat-gst-on-e-services.html>. Acesso em: 04 mar. 2021.

a tributações semelhantes.²¹⁷ As três diretrizes iniciais se conectariam à noção tradicional de neutralidade, devendo ainda as normas do IVA serem acessíveis, claras e consistentes.²¹⁸

A neutralidade fiscal, em tributos sobre o consumo, visa a preservar “a não cumulatividade dos tributos sobre a formação dos preços finais ao consumidor”,²¹⁹ o que demanda a que ele seja um “imposto da família”,²²⁰ suportado pela ponta, pelo consumidor pessoa física que levará o bem para a casa, cabendo-lhe o encargo do imposto (*burden of the VAT*), que não pode ser suportado pela empresa, mesmo quando ela, eventualmente, for a responsável por seu recolhimento ao longo da cadeia.²²¹ Todos podem deduzir o IVA, ao longo da cadeia, menos o consumidor final, que suporta o imposto.²²²

Recentemente, o tema da neutralidade tem chegado à Corte de Justiça da União Europeia na discussão, se a diretiva sobre IVA da União Europeia que permite que “livros” gozem de uma redução de alíquota poderia ser estendida a produtos semelhantes quando a diretiva não foi promulgada, como áudios livros e livros eletrônicos, não havendo uniformidade se há ofensa ou não à neutralidade fiscal.²²³

Alguns argumentam que a neutralidade fiscal é um princípio que foi incorporado na maioria dos sistemas de IVA no mundo, mas que não foi ainda totalmente alcançado, permanecendo a questão de tratamento igualitário da economia digital para aplicação de alíquotas reduzidas, o que se justificaria ainda por razões econômicas pelos custos iniciais para publicações digitais, por exemplo, nos casos dos livros eletrônicos.²²⁴

217 Ibidem, p. 20-21.

218 Ibidem, p. 22.

219 CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito*. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2009. p. 119.

220 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 17. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

221 RENAULT, op. cit., p. 127.

222 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 15. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

223 LA FERIA; WALPOLE, op. cit., p. 10-11.

224 LEJEUNE, Ine; CLAESSENS, Sophie. The future of VAT in a digital global economy: innovation versus taxation. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Ine. *VAT/GST in a global digital economy*. v. 43. Alphen aan den Rijn, the Netherlands: Kluwer Law International, 2015. p. 208, v. 43. Eucotax series on European taxation.

Existe uma preocupação da OCDE em que o princípio da neutralidade do IVA se aplique igualmente no contexto internacional, de modo que na aplicação das regras para fornecimento de bens e serviços digitais não produzam uma vantagem fiscal em comparação com transações domésticas, incluindo o nível em que a tributação é aplicada, as despesas de cobrança, administração e os correspondentes encargos impostos às empresas e as administrações fiscais.²²⁵

A neutralidade é mais bem realizada com o princípio do destino, mas pode ser frustrada em casos de transações internacionais em que o adquirente do bem, não localizado na jurisdição de consumo, importa bens, o que poderia ser revertido pela chamada *reverse charge*, em operações do tipo B2B (*business to business*).²²⁶

Não se pode ignorar dificuldades adicionais advindas da prática de isentar o IVA em determinadas operações como nas de serviços financeiros e nas que envolvem políticas de saúde, educação e cultura,²²⁷ para o que alguns sugerem que a única solução seria a troca de informações entre os países e o exercício do poder de tributar entre os estados em curto prazo.²²⁸

Chega-se, assim, a três diretrizes adicionais para o IVA em relação ao comércio internacional, aplicáveis, por óbvio, à economia digital:

2.4. Com relação ao nível de tributação, as empresas estrangeiras não devem estar em desvantagem ou vantagem em comparação com as empresas nacionais na jurisdição, onde o imposto pode ser devido ou pago.²²⁹

2.5. Para garantir que as empresas estrangeiras não incorram em IVA irre recuperável, jurisdições podem escolher entre uma série de abordagens.²³⁰

2.6. Onde os requisitos administrativos específicos para empresas estrangeiras são considerados necessários, eles não devem criar uma desproporcional ou inadequada carga de conformidade para as empresas.²³¹

225 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 22. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

226 RENAULT, op. cit., p. 130.

227 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 21. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

228 RENAULT, op. cit., p. 130.

229 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 22. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

230 Ibidem, p. 23.

231 Ibidem.

Percebe-se, assim, que a neutralidade é a preocupação maior que orienta essas três diretrizes específicas.

A OCDE recomenda que a neutralidade aqui se projete para um tratamento igualitário entre os concorrentes, admitindo possíveis desigualdades de fato, daí ser possível que pequenas empresas e empresas de setores específicos possam ter obrigações tributárias reduzidas, em hipótese alguma que possam redundar em discriminação entre nacionais e estrangeiros,²³² o que se traduziu em barreiras comerciais intoleráveis e que parecem incompatíveis com a própria natureza da economia digital.

Ademais, reproduzem-se os princípios de uma boa administração tributária, estabelecidos pela entidade no *Fórum sobre administração aributária de 2001*,²³³ também os considerando como necessários para garantir a neutralidade:

As autoridades fiscais são incentivadas a:

1. aplicar as leis fiscais de maneira justa, confiável e transparente;
2. delinear e comunicar aos contribuintes seus direitos e obrigações, bem como os procedimentos de reclamação e mecanismos de reparação disponíveis;
3. entregar consistentemente informações de qualidade e tratar consultas, solicitações e apelos dos contribuintes de forma precisa e oportuna;
4. fornecer um serviço de informação acessível e confiável sobre os contribuintes, direitos e obrigações com respeito à lei;
5. garantir que os custos de conformidade sejam mantidos no nível mínimo necessário para alcançar a conformidade com as leis fiscais;
6. quando apropriado, oferecer aos contribuintes oportunidades de comentar sobre as mudanças de políticas e procedimentos administrativos;
7. usar as informações do contribuinte apenas na medida permitida por lei;
8. desenvolver e manter boas relações de trabalho com grupos de clientes e a comunidade em geral.²³⁴

232 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 25. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

233 OECD. *Principles of good tax administration: practice note*. Paris: OECD Publishing, 2001. Disponível em: www.oecd.org/tax/administration/1907918.pdf.

234 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 25. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

Aproveita-se de uma outra dimensão da neutralidade para sugerir que se estabeleça uma nova consensualidade entre contribuintes e administração tributária, reconhecendo-se a capacidade colaborativa²³⁵ das empresas atuantes na economia digital. A expressão vai no sentido de um movimento mundial de colocar sob responsabilidade do contribuinte a própria constituição do crédito tributário, mas no caso específico da economia digital, não existe dúvida de que

consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou negócios que realiza, ou ainda da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou com o fato gerador estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incriminar a fiscalização tributária ou a arrecadação do tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade.²³⁶

Há o risco para as administrações tributárias de evasão e elisão para lidar com negócios estrangeiros sem presença jurídica nas jurisdições,²³⁷ o que indica que a regulação tributária da economia digital, também neste particular, precisa da articulação entre agentes estatais e agentes econômicos.

Dependendo-se ainda hoje da obtenção de informações das jurisdições de origem, tais como operadoras de cartões de crédito e instituições financeiras, a OCDE acredita que a própria tecnologia pode ajudar a dar transparência nas operações com bens intangíveis e serviços digitais, tomando informações fornecidas pelo cliente (processo de pedido, país da conta bancária, informações do cartão de crédito, número do telefone de contato, IP, histórico de negociação, dispositivo usado para baixar conteúdo digital, endereço de cobrança etc.) como evidências relevantes para a determinação da residência habitual do cliente.²³⁸

235 PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

236 *Ibidem*, p. 40.

237 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 25. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020

238 *Ibidem*, p. 70.

1.2.3. Tributação no destino

Afirma-se que a neutralidade justifica a tributação no destino nos impostos sobre valor agregado.²³⁹ Da mesma forma se considera que a neutralidade é implementada pela tributação no destino, inclusive nas transações internacionais.²⁴⁰

A tributação no destino garante uma carga tributária sobre as importações igual à carga tributária líquida sobre a cobrada no mercado doméstico, além de garantir que o valor do imposto reembolsado ou creditado no caso de exportação seja igual ao valor do imposto cobrado.²⁴¹

O capítulo 3 do *Guidelines* define critérios para se identificar o lugar de tributação à luz do princípio do destino, sempre se baseando na ideia de que a neutralidade é alcançada por aquele outro princípio.²⁴² Estabelece-se, assim, a diretriz 3.1: “para fins de imposto de consumo, serviços comercializados internacionalmente e os intangíveis devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo”.²⁴³

As preocupações vão além de se identificar operações destinadas ao consumidor final (*business to consumer*, B2C), abarcando também as entre empresas (*business to business*, B2B), mesmo não envolvendo o consumo final.²⁴⁴ Assim,

os suprimentos de empresa para empresa são tributados ao abrigo do processo de cobrança baseado no IVA e, neste contexto, o local das regras de tributação devem facilitar o objetivo final do imposto, que é o consumo final fiscal. Estas diretrizes estabelecem as abordagens recomendadas que refletem o princípio de destino para determinar o local de tributação para fornecimento transfronteiriço da empresa para o consumidor e de empresa para empresa de serviços e intangíveis.²⁴⁵

239 PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, a. 37, n. 43, p. 530, 2019.

240 OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 38. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020.

241 *Ibidem*, p. 22.

242 *Ibidem*, p. 38.

243 *Ibidem*.

244 *Ibidem*.

245 *Ibidem*.

Reconhece-se a dificuldade em se chegar à identificação do princípio do destino para serviços digitais e intangíveis, pois ao contrário do que se tem para suprimentos e bens transfronteiriços, não existem controles de fronteira ou fronteiras fiscais.²⁴⁶ Como forma de contornar este problema, duas diretrizes são, então, fixadas:

3.2. Para a aplicação da diretriz 3.1, para fornecimentos de empresa para empresa, a jurisdição em que o cliente está localizado tem os direitos de tributação sobre serviços ou intangíveis comercializados internacionalmente.²⁴⁷

3.3. Para a aplicação da diretriz 3.2., a identidade do cliente é normalmente determinada por referência ao acordo comercial.²⁴⁸

Frise-se que acordo comercial é um termo genérico que não se restringe ao termo técnico-jurídico de contrato. Logicamente, quando se envolvem significativos valores em dinheiro ou questões complexas além de fornecimentos simples, “é provável que as partes de um acordo comercial redigirão contratos legalmente executáveis”,²⁴⁹ estabelecendo seus direitos e obrigações.

De qualquer sorte, não são os únicos elementos de prova para um acordo comercial. Podem variar em espécie (por exemplo, correspondências gerais, ordens de compra, instrumentos de compra, pagamentos) ou nos meios de prova (gravações, *e-mails*), variando nas jurisdições, mas se recomendando que haja leis claras e prévias sobre os temas.²⁵⁰

Existem outras diretrizes para as transações entre empresas e algumas outras específicas para as transações entre empresas e consumidores, mas esse panorama revela que o princípio do destino deve ser buscado no consumo envolvendo a economia digital. Países com uma tradição mais formalista no Direito Tributário, como é o caso do Brasil, devem adequar seu processo administrativo fiscal para dar conta desta dinâmica e cambiante realidade fruto da digitalização da economia.

1.2.4. Plataformas digitais

O tema das plataformas digitais passou a ser de especial interesse para a OCDE com a edição do documento *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*, de março de 2019.²⁵¹

246 Ibidem.

247 Ibidem, p. 41.

248 Ibidem, p. 42.

249 Ibidem, p. 43.

250 Ibidem, p. 44.

251 OECD. *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>. Acesso em: 16 dez. 2020.

Existe um mercado relevantíssimo, pois o relatório constata que as vendas de empresas para consumidores via comércio eletrônico (*global B2C e-commerce*) já está estimada em 2 trilhões de dólares por ano, com projeções de chegar a 4,5 trilhões, com 1 trilhão sendo estimado de comércio eletrônico transfronteiriço.²⁵² Ademais, estima-se que 1,6 bilhões de pessoas se valham deste tipo de comércio, o que pode aumentar para 2,2 bilhões de consumidores em 2022.

Embora já seja consenso que, pelas próprias características da digitalização da economia, que coloca as plataformas digitais com papel importante na geração, facilitação e execução de vendas *on-line*, podem elas ser utilizadas pelas administrações tributárias para contribuir para a efetividade da arrecadação do IVA e do GST.

No estudo da OCDE, constata-se que muitas jurisdições já se valem de medidas para envolvê-las na arrecadação, com resultados positivos, e que outras estão considerando reformas nesse sentido.²⁵³

Fiel a uma visão mais pragmática de política tributária, o relatório não define o termo “plataformas digitais”, pois é um conceito que evolui com o tempo.²⁵⁴ Assim, é possível constatar nas jurisdições o uso de outros termos, como plataforma, *marketplace (on-line)* ou intermediários, sendo a expressão plataformas digitais um “guarda-chuva” para abrigar todas essas realidades próximas.

Para a OCDE,

plataforma digital pode genericamente ser descrita como as plataformas que habilitam, por meios eletrônicos, interações diretas entre dois ou mais clientes ou grupos participantes (tipicamente compradores e vendedores) com duas características: (i) cada grupo de participantes (“*side*” ou “lado”) são clientes das plataformas de alguma forma significativa, e (ii) a plataforma permite uma interação direta entre as partes. Essas plataformas também são conhecidas como plataformas multifacetadas.²⁵⁵

Mais uma vez, a OCDE sugere que as jurisdições considerem a neutralidade, a eficiência, a segurança e a simplicidade, a efetividade e a justiça, além da flexibilidade, na linha do *Ottawa Taxation Framework Conditions*, como vetores

252 Ibidem, p. 13.

253 Ibidem, p. 6.

254 Ibidem.

255 Ibidem.

para desenhar as medidas de responsabilização das plataformas digitais, além de vindicar uma liberdade de conformação de jurisdição a jurisdição conforme suas culturas jurídicas e gerais, de modo que

Este relatório não visa prescrições detalhadas para a legislação nacional. As jurisdições são soberanas no que diz respeito à concepção e aplicação das suas leis. Em vez disso, o relatório procura apresentar uma gama de abordagens possíveis e discute as considerações de política associadas. Seu objetivo é servir de ponto de referência.

Constata-se ainda que o IVA ou GST em operações transfronteiriças envolvendo apenas empresas (B2B) sobre serviços e intangíveis, é arrecadado através de mecanismos de autoliquidação ou autoavaliação, conforme as *International VAT/GST guidelines*, que recomendam

a aplicação dos mecanismos de autoliquidação (às vezes chamados de “mudança tributária” ou “autoavaliação”) quando isso for consistente com o desenho geral do sistema nacional de IVA / GST. De acordo com este procedimento, o cliente é normalmente obrigado a declarar o IVA / GST devido sobre o fornecimento recebido do fornecedor estrangeiro como imposto sobre produção na declaração de IVA / GST relevante. A alíquota a ser aplicada é a aplicável na jurisdição do cliente. O cliente tem então o direito de deduzir o imposto sobre o valor agregado na medida permitida pelas regras de sua jurisdição. Se o cliente tiver direito à dedução total do imposto a montante no fornecimento relevante, pode ser que a legislação local de IVA / GST não exija a declaração do imposto sobre produto no mecanismo de autoliquidação. Em muitos sistemas de IVA / GST que operam um método de fatura-crédito, o IVA / GST sobre fornecimentos de serviços e intangíveis B2B transfronteiriços é cobrado pelo mecanismo de autoliquidação. No entanto, o mecanismo de autoliquidação não é aplicado em todas as jurisdições e, onde é implementado, as regras podem diferir de país para país.²⁵⁶

O mecanismo de autoliquidação é ineficiente para as vendas de empresas para consumidores (B2C), pois como já explicado isso geraria custos de

256 Diretrizes 3.63-64. OECD. *International VAT/GST guidelines*. Paris: OECD Publishing, 2017. p. 13-14. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 19 nov. 2020. Nota de rodapé 4.

conformidade insuportáveis, além de ser ineficaz pretender que consumidores se registrem como contribuintes.

Se as compras *on-line* de consumidores para empresas (B2C) crescem, a chave para chegar a esses fatos geradores são, então, as plataformas digitais, justamente as responsáveis pelo incremento deste crescimento nos últimos anos. Afinal,

plataformas digitais permitem que empresas, principalmente as menores, acessem com eficiência milhões de consumidores no que hoje é um mercado global. De fato, uma pesquisa recente sugere que 57% dos fornecimentos de bens transfronteiriços são adquiridos apenas por meio das três maiores plataformas digitais, com muitas outras plataformas operando em nível doméstico e em clusters geográficos.²⁵⁷

No relatório da ação 1 do BEPS, já se apontava como desafios para o IVA e o GST, no que toca à digitalização da economia, dois pontos que colocam finanças públicas e tributação em contato:

- (i) as importações de encomendas de baixo valor de vendas *on-line* que são tratadas como isentas de IVA / GST em muitas jurisdições, e
- (ii) o forte crescimento no comércio de serviços e bens intangíveis, particularmente as vendas a consumidores privados, sobre os quais muitas vezes nenhum ou um valor inadequadamente baixo de IVA / GST é cobrado devido à complexidade de fazer cumprir o pagamento de IVA / GST sobre esses fornecimentos.²⁵⁸

Por que são problemas? Se antes as compras pela internet eram em montante desprezível, com o incremento da digitalização da economia, pode tornar-se controverso que se deixe de tributar as importações de encomendas de bens de baixo valor, tanto por ser uma perda de receitas considerável como também por afetar a competição de vendedores domésticos em relação a esses competidores.

Antes de se tratar especificamente de medidas que vêm sendo tomadas pelas jurisdições, o relatório da OCDE traz um destacado panorama sobre como concebe que os princípios de política fiscal para a tributação ideal sobre o consumo se adaptariam ao comércio eletrônico global:

257 Ibidem, p. 14.

258 Ibidem.

- **Neutralidade:** a tributação deve buscar ser neutra e equitativa entre as formas de comércio eletrônico e entre as formas convencionais e eletrônicas de comércio. As decisões de negócios devem ser motivadas por considerações econômicas e não fiscais. Os contribuintes em situações semelhantes que realizam transações semelhantes devem estar sujeitos a níveis de tributação semelhantes.
- **Eficiência:** os custos de conformidade para as empresas e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados ao máximo.
- **Certeza e simplicidade:** as regras tributárias devem ser claras e simples de entender para que os contribuintes possam antecipar as consequências fiscais de uma transação, incluindo saber quando, onde e como o imposto deve ser contabilizado.
- **Eficácia e justiça:** a tributação deve produzir a quantia certa de imposto no momento certo. O potencial de evasão e elisão fiscal deve ser minimizado, ao mesmo tempo que se mantêm as medidas de neutralização proporcionais aos riscos envolvidos.
- **Flexibilidade:** os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos para garantir que acompanham os desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.²⁵⁹

Abrir ensejo à participação das plataformas digitais para arrecadação tributária, em verdade, acaba por atender a um ideal de regulação tributária das operações econômicas, no contexto da digitalização da economia, porque a OCDE entende que é necessário que vários outros atores na cadeia econômica, como transportadores, importadores, prestadores de serviços de pagamento e casas de atendimento, numa verdadeira visão holística,²⁶⁰ participem de todo o processo.

Não se devem tolerar distorções econômicas, de modo a não se tributar de forma diferente o fornecimento feito por meio de uma plataforma, vendido diretamente *on-line*, daquele tradicionalmente feito fisicamente, no interior de uma tradicional loja de argamassa e tijolos, assim como devem ser evitados impactos na cadeia de valor e evitar grandes barreiras à entrada de pequenas e médias empresas (PME) e startups no mercado.²⁶¹

259 Ibidem, p. 18.

260 Ibidem.

261 Ibidem.

A OCDE também reconhece que são diversas as transações, via plataformas digitais, envolvendo bens (tangíveis), daquelas que envolvem serviços e (bens) intangíveis, de modo que os esforços do relatório já mencionado se dirigem à importância de bens intangíveis.²⁶²

Quais seriam os papéis das plataformas digitais? Alguns papéis mais óbvios seriam de responsáveis por avaliar, cobrar e remeter o imposto, algo que as colocasse na figura de retentores tributários, se fosse no ordenamento jurídico tributário brasileiro. Isso as colocaria como responsáveis totais pela coleta do IVA e do GST.²⁶³

Ademais, podem agir voluntariamente como cobradores do IVA e do GST, além de as disposições legislativas de cada país possam exigir delas compartilhamento de informações com autoridades fiscais para se chegar ao que se denomina de “fornecedores subjacentes”.²⁶⁴ Há ainda ações que são estimuladas a autoridades fiscais tomarem para melhorar a conformidade, “como por meio de comunicação e engajamento eficazes com plataformas digitais, o uso de ferramentas de execução, como responsabilidade solidária e também importante, por meio de uma maior ênfase na cooperação administrativa e no intercâmbio de informações dentro das jurisdições e a nível internacional”.²⁶⁵

Enquanto as medidas apresentadas nos dois últimos parágrafos se mostram eficientes para jurisdições protegerem a curto prazo eventuais perdas de receita, o regime de responsabilização total “exige alterações na administração tributária e nos procedimentos alfandegários, bem como nos sistemas de negócios, que podem exigir tempo para sua implementação”.²⁶⁶

Quanto ao regime de responsabilidade total das plataformas digitais há jurisdições que dele se valem para específicos setores, que abrangem serviços e intangíveis, por considerarem que as receitas tributárias correm maior risco, como é o caso de “compras de conteúdo digital (*downloads* de *e-books*, vídeos, aplicativos, jogos, música); fornecimento de conteúdo por assinatura (notícias, música, *streaming* de vídeo, jogos *on-line*); fornecimento de serviços e manutenção de *software* (*software* antivírus, armazenamento digital de

262 Ibidem, p. 19.

263 Ibidem, p. 19-20.

264 Ibidem.

265 Ibidem, p. 20.

266 Ibidem, p. 21.

dados, *software*); licenciamento de conteúdo; serviços de telecomunicações e radiodifusão”.²⁶⁷

Obviamente, há questões como a definição do local de tributação, quer dizer da ocorrência do fato gerador, e para a arrecadação, além dos problemas em como tributar quem não tem de se registrar como sujeito passivo, que possuem especificidades, o que autoriza diferentes regras na formulação do *design* do regime, sobretudo para lidar com as diferenças entre operações B2B e B2C.²⁶⁸

Para os modelos menos audaciosos como o de regime de responsabilidade total, podem as jurisdições se aproveitarem na coleta da grande quantidade de dados feita pelas plataformas digitais, tais como

a natureza do fornecimento; a data do fornecimento; o valor da oferta; a identificação do fornecedor, incluindo número de identificação fiscal (se for o caso); o valor e a alíquota de IVA / GST; agente marítimo; endereço de entrega; armazém de atendimento; a localização do cliente; informações usadas para determinar a localização do cliente; provedor de serviços de pagamento; uma fatura ou outro documento emitido para o cliente.²⁶⁹

Para tanto, duas opções amplas podem ser consideradas:

Opção 1 – Fornecimento de informações mediante solicitação

129. De acordo com esta opção, uma jurisdição exige que uma plataforma digital mantenha os registros das vendas que estão sujeitas à IVA / GST nessa jurisdição e que essas informações sejam disponibilizadas mediante solicitação. Pode-se buscar registros da plataforma digital em relação a uma categoria específica de vendas, por exemplo, vendas realizadas dentro de um determinado período ou realizadas por um fornecedor específico por meio da plataforma (por exemplo, como parte de uma auditoria nesse fornecedor). Também pode-se solicitar informações a respeito de uma transação específica (por exemplo, para verificar se o valor declarado está correto).

Opção 2 – Fornecimento sistemático de informações

130. Nesta opção, uma plataforma digital é obrigada a fornecer de forma sistemática e periódica informações sobre as vendas *on-line* realizadas através da plataforma à autoridade fiscal da jurisdição de tributação. O formato e as informações exigidas podem ser especificados pela jurisdição.

²⁶⁷ Ibidem, p. 29.

²⁶⁸ Ibidem, p. 33.

²⁶⁹ Ibidem, p. 53.

Uma autoridade fiscal pode limitar essa obrigação a vendas específicas, por exemplo, mercadorias acima de um certo valor. O período de apresentação pode ser determinado pela jurisdição tributária tendo em consideração a utilização prevista dos dados, por exemplo, para fins de auditoria ou talvez para análise de risco em tempo real.²⁷⁰

O *design* regulatório dependerá de cada país, mas fica claro que se pensa em uma governança tributária específica para que zonas de lacuna de tributação sejam colmatadas. Educação fiscal e redução de custos de conformidade, inclusive verificando se não há em outros meios oficiais a disponibilização dessas informações, são critérios para transformar essa regulação eficiente e justa.

Chega-se a cogitar que possam autoridades fiscais considerar permitir que as plataformas atuem voluntariamente como um provedor de serviços terceirizado em nome dos fornecedores subjacentes. Isso pode ser especialmente relevante nos casos em que uma plataforma é considerada responsável por certos suprimentos, mas não por outros.²⁷¹

Além do compartilhamento de informações, já se cogitou inclusive da possibilidade de imputação de responsabilidade solidária às plataformas digitais (*Joint and several liability – JSL*), como “possíveis medidas de apoio ao cumprimento dos fornecimentos efetuados através das chamadas ‘casas de atendimento’, mas não como primeiras ferramentas para assegurar a arrecadação”.²⁷²

Mais uma vez se foca na governança fiscal global,²⁷³ sugerindo-se a relevância de mecanismos de cooperação e partilha de informações entre as autoridades em nível nacional, bem como do intercâmbio internacional de informações e da cooperação administrativa em nível transnacional, especialmente para auxiliar nas análises de risco.²⁷⁴

Em diálogo com as *International VAT/GST guidelines*, recorde-se que os mais altos níveis viáveis de conformidade por fornecedores estrangeiros podem ser alcançados, se as obrigações de conformidade tributária forem simples e limitadas ao estritamente necessário para a cobrança efetiva do imposto.²⁷⁵

270 Ibidem.

271 Ibidem, p. 59.

272 Ibidem, p. 62.

273 Ver aqui DOURADO, Ana Paula. *Governança fiscal global*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

274 Ibidem.

275 Ibidem, p. 67.

Sugere-se um regime simplificado de registro e conformidade para facilitar o cumprimento das normas tributárias pelos fornecedores estrangeiros,²⁷⁶ medida que pode se mostrar muito acertada, caso bem estruturada, tendo em vista que visa a alcançar o grande volume de importações de bens de baixo valor, que representam a maioria das encomendas que chegam às fronteiras via comércio eletrônico e com desafios logísticos para a Alfândega, algo que em 2016 já chegava a 65 milhões nos treze maiores mercados do mundo e têm crescido de 2017 a 2021 desde então.²⁷⁷

Caso não seja possível ou não se opte por um sistema de responsabilização tributária ou de atribuição de cobrança e remessa do imposto, pode-se estabelecer uma obrigação de compartilhamento de informações relevantes para fins de conformidade com o IVA/GST.²⁷⁸

Mais uma vez, urge se discutir o *design*, o modelo regulatório, pois é possível que a plataforma digital seja solicitada a prestar essas informações regularmente, mediante solicitação, ou espontaneamente, por exemplo em casos de atividades suspeitas.²⁷⁹

Além da tradicional preocupação em não se elevar os custos para a administração tributária, nem impor medidas desproporcionais aos agentes econômicos, lidando-se com dados, as autoridades fiscais devem considerar o tipo de informação de que necessitam para uma cobrança eficiente e eficaz dos tributos nas vendas *on-line*, se de fato as plataformas digitais terão essas informações à disposição e avaliar se possuirão os recursos humanos e técnicos para processar os dados coletados.

Não se deve esquecer do imanente problema de *law enforcement*, porque as plataformas digitais, em geral, podem estar localizadas fora da jurisdição tributária, de modo que fazer cumprir essa obrigação de compartilhamento de informações pode ser desafiador, recomendando-se que seja combinada, portanto, com acordos de cooperação administrativa entre jurisdições.²⁸⁰

276 Ibidem.

277 Ibidem, p. 31.

278 Ibidem, p. 51.

279 Ibidem.

280 Ibidem, p. 52.

As informações que podem ser objeto de compartilhamento seriam:

A natureza, a data e o valor do fornecimento; a identificação do fornecedor, incluindo número de identificação fiscal (se for o caso); o valor e a alíquota de IVA / GST; o agente marítimo; o endereço de envio; o armazém de atendimento; a localização do cliente; as informações usadas para determinar a localização do cliente; o provedor de serviços de pagamento; uma fatura ou outro documento emitido para o cliente.²⁸¹

Superada essa questão de *design* de jurisdição a jurisdição, surge a necessidade de cooperação multilateral, algo que, afinal, é mais do que crucial no contexto da digitalização da economia. Nesse sentido, o relatório da OCDE, com base em outros documentos, sinaliza que a *Multilateral convention on mutual assistance in tax matters* (Convenção multilateral sobre assistência mútua em matérias tributárias) pode ser utilizada pelos países para combater evasão e elisão fiscais de impostos sobre consumo, fomentadas pelo acesso de empresas e plataformas digitais em jurisdições sem suas presenças físicas.²⁸²

Percebe-se, assim, que a OCDE avança no oferecimento de possibilidades para ampliação da tributação sobre operações com intangíveis e serviços transfronteiriços, valendo-se da participação das plataformas digitais, o que dependerá da escolha de cada jurisdição sobre quais ônus de obrigações tributárias principais e acessórias eventualmente lhes serão impostos.

281 Ibidem, p. 53.

282 Ibidem, p. 68.

A complex network diagram with numerous nodes of varying sizes and colors (white, light blue, dark blue) connected by thin white lines, set against a dark blue background. The nodes are scattered across the top half of the page, with a denser cluster on the left side.

2

Análise das Propostas da Comissão Europeia

A União Europeia, por meio da Comissão Europeia, tem sido protagonista nas questões relacionadas ao Direito Tributário Internacional. Isso ficou marcado durante as discussões que ensejaram as ações do Plano BEPS.

É notável a participação da Comissão Europeia que, em seu âmbito, apresentou duas recomendações emblemáticas para enfrentar o planejamento fiscal agressivo em 06 de dezembro de 2012: uma cláusula geral antiabuso, uma regra anti-híbridos na Diretiva das Sociedades-Mães-Filiais e uma cláusula antiabuso na Diretiva de Juros e Royalties.²⁸³

A atuação da Comissão Europeia para harmonização se justifica, porque os impactos da aplicação do BEPS sobre o mercado interno de cada país podem gerar disparidades e distorções e, com isso, novas duplas tributações e duplas não tributações, em um círculo vicioso que preocupa a entidade, conforme se observa no Memorando Explicativo da Proposta de Diretiva Antielisão Fiscal.²⁸⁴

Claro que essas preocupações tocam à tributação direta, mas como o objeto do presente projeto de pesquisa é, preponderantemente, a tributação indireta, os esforços de harmonização e de regulação tributária sobre o consumo via economia digital devem ser considerados.

Para tanto, considera-se, em ordem, a ideia de um Mercado Único Digital Europeu, um instituto que pode transformar a regulação tributária tanto sobre a renda quanto sobre o consumo. Após, é necessário verificar também como a União Europeia tem lidado com a presença digital significativa, tema que gera reflexos sobre a revisão do conceito de estabelecimento permanente à luz da economia digital, iniciando-se o tratamento da tributação indireta, sem deixar-se de analisar a questão da neutralidade do IVA na economia digital e o caso das plataformas digitais.

2.1. O Mercado Único Digital

A criação de um Mercado Único Digital é uma das prioridades da União Europeia, estabelecidas desde 2015.²⁸⁵ Além de objetivos de fomentar a

283 DOURADO, op. cit., p 103-104.

284 Ibidem, p. 104-105.

285 COM (2015) 192 final. *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European economic and social committee and the Committee of the Regions, A Digital Single Market Strategy for Europe*. Bruxelas. 06.05.2015. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52015DC0192&from=EN>. Acesso em: 16 dez. 2020.

economia, as preocupações com a formação deste Mercado Único Digital impactaram diretamente na vida dos cidadãos europeus, que deixaram de pagar tarifas de *roaming*, como já era prometido nesse documento de 2015.²⁸⁶ O Mercado Único Digital deve ser similar ao “físico”, tendo como pilares a acessibilidade, o ambiente propício à inovação e o potencial de crescimento econômico maximizado.²⁸⁷

A União Europeia define Mercado Único Digital como

o mercado em que é assegurada a livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais e em que os cidadãos e as empresas podem beneficiar de um acesso sem discontinuidades a atividades em linha e desenvolver essas atividades em condições de concorrência leal e com um elevado nível de proteção dos consumidores e dos seus dados pessoais, independentemente da sua nacionalidade ou local de nacionalidade.²⁸⁸

O processo ainda se consolida, visando a garantir que consumidores possam ter acesso a serviços, músicas, filmes e eventos desportivos nos seus aparelhos eletrônicos onde quer que se encontrem na Europa e independentemente das fronteiras, avanço que se deu com o Regulamento Europeu de Proteção de Dados, estabelecido em 2016.²⁸⁹

As preocupações da União Europeia partem de razões comerciais, como as que existem em virtude dos chamados bloqueios geográficos, práticas de que se valem vendedores em linhas para recusar acesso de sítios na Rede Mundial de Computadores estabelecidos noutros Estados-membros, de modo que:

Por vezes, os consumidores conseguem aceder ao sítio *Web*, mas, mesmo assim não podem adquirir produtos ou serviços do mesmo. O consumidor pode também ser reencaminhado para um sítio *Web* local da mesma empresa com preços diferentes ou com um produto ou serviço diferente. Noutros casos, quando a venda não é recusada, são utilizadas práticas de geolocalização que têm como resultado que sejam automaticamente aplicados

286 Ibidem, p. 1.

287 COM (2015). *Shaping Europe's digital future*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/>. Acesso em: 16 dez. 2020.

288 Ibidem, p. 3.

289 *Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho de 27 de abril de 2016*. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016R0679>. Acesso em: 16 dez. 2020.

preços diferentes com base na localização geográfica, por exemplo, quando acontece com um cliente que aluga um automóvel em linha num determinado destino num Estado-membro paga mais por esse aluguel do que os clientes em linha de outro Estado-membro. O bloqueio geográfico é um dos vários meios utilizados pelas empresas para segmentar mercados em função das fronteiras nacionais (restrições territoriais).²⁹⁰

Avançou-se para uma regulamentação que visa a coibir o bloqueio geográfico.²⁹¹ A entidade não faz menoscabo das dificuldades que a tributação impõe ao tema, apontando que a multiplicidade de legislações tributárias pode dificultar as relações transfronteiriças na economia digital.²⁹²

Elogia-se a medida que se adotou de uniformização entre os Estados-membros da União Europeia, desde 1^o de janeiro de 2015, em relação aos serviços de telecomunicações, de radiofusão e eletrônicos, quando se passou a cobrar o IVA onde o cliente está localizado e não no local de estabelecimento do prestador de serviços, estabelecendo-se, em paralelo, um sistema de registro e pagamento eletrônico para reduzir os custos e os encargos administrativos das empresas dos setores.²⁹³

Sugere-se que mesma medida seja adotada para “bens tangíveis”, de modo que, em vez de as empresas terem que pagar IVA em cada um dos Estados-membros onde localizados seus clientes, poderiam fazer uma declaração e pagamento únicos em seus próprios Estados-membros,²⁹⁴ algo que atenderia aos moldes de simplificação e de redução de custos de conformidade estipulados também via OCDE.

É interessante esse esforço conjunto para criar um quadro legislativo estável, o que impacta, obviamente, em questões tributárias. A inovação constante da digitalização da economia coloca as administrações fiscais em posição de desvantagem técnica, mas também política, pois governos podem ser mais

290 COM (2015). *Shaping Europe's digital future*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/>. Acesso em: 16 dez. 2020, p.6.6.

291 *Regulamento (UE) 2018/302 do Parlamento Europeu e do Conselho de 28 de fevereiro de 2018*. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018R0302>. Acesso em: 16 dez. 2020.

292 COM (2015). *Shaping Europe's digital future*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/>. Acesso em: 16 dez. 2020, p.6.9.

293 Ibidem.

294 Ibidem.

influenciados por grupos de interesses e serem permeáveis aos momentos políticos do que a Comissão Europeia.²⁹⁵

2.1.1. A tributação corporativa da presença digital significativa

Antes de se tratar da tributação indireta, tema que acabará por tangenciar na questão do conceito de estabelecimento permanente, analisa-se a Proposta de Diretiva 2018/0072, que abarca a “Tributação das Sociedades com uma Presença Digital Significativa”.²⁹⁶

O conceito de estabelecimento estável ou permanente, como apontado, não consegue dar conta da economia digital, por isso é necessário que para sua caracterização se verifique a presença digital.²⁹⁷

Quanto ao âmbito subjetivo, a proposta se aplica “às entidades, independentemente do local onde são residentes para efeitos fiscais das empresas, quer se trate de um Estado-membro ou de um país terceiro”.²⁹⁸

Estariam excluídas quaisquer entidades que residam em estado terceiro com o qual exista uma convenção sobre dupla tributação que “inclua disposições semelhantes aos arts. 4º e 5º da mesma Proposta, relativos à aplicação do conceito de presença digital significativa e à imputação do imposto aos lucros das empresas que preenchem os seus requisitos”.²⁹⁹

Quanto ao âmbito objetivo, o artigo 5º preceitua que serviços digitais “são prestados através da internet ou de uma rede eletrônica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automatizada, requerendo uma intervenção

295 QUEIRÓS, Fábio. *A economia digital: novos desafios para um regime estabelecido*. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – Sob orientação da professora dra. Ana Paula Dourado, 2016. p. 72-73.

296 COM (2018) 147 final. *Proposta de diretiva do conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 16 dez. 2020.

297 RIBEIRO, Inês Margarida de Azevedo. *O estabelecimento estável no contexto da economia digital: em especial, as propostas da Comissão Europeia*. Dissertação (Mestrado em Direito Fiscal). Faculdade de Direito do Porto – Sob orientação do prof. dr. João Sérgio Feio Antunes Ribeiro, 2019. p. 32

298 COM (2018) 147 final. *Proposta de diretiva do conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. p. 16. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 16 dez. 2020.

299 RIBEIRO, op. cit., p. 33.

humana mínima, e que são impossíveis de assegurar na ausência de tecnologias da informação”.³⁰⁰ Também se incluem no conceito “os serviços de ‘criação ou de apoio à presença de empresas ou de particulares numa rede eletrônica, tais como um sítio ou uma página internet’”, na forma do artigo 3º, item 5, alínea b.³⁰¹

Excluem do conceito serviços mencionados no anexo II, como os serviços de transmissão de rádio e de televisão e a venda de bens físicos pela internet, “de modo a assegurar que a tributação dos serviços digitais não se baseie meramente no local de consumo”.³⁰²

No modelo da diretiva, as atividades relacionadas com dados e usuários constituem fortes indicadores para a atribuição de riscos e detenção econômica de ativos, o que coloca em questão em qual jurisdição tributária se cria o valor para fins de definição de tributação.³⁰³

Os critérios para o estabelecimento de uma presença digital significativa estão no artigo 4º:

Considera-se que existe uma “presença digital significativa” num Estado-membro num período de tributação se a atividade exercida através dessa presença consistir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital e se uma ou mais das seguintes condições estiver preenchida no que respeita à prestação dos referidos serviços pela entidade que exerce essa atividade, em conjunto com a prestação de quaisquer desses serviços através de uma interface digital por cada uma das empresas associadas dessa entidade numa base agregada:

- a) A proporção das receitas totais obtidas nesse período de tributação e resultantes da prestação desses serviços digitais a usuários situados nesse Estado-membro no mesmo período de tributação seja superior a 7.000.000 EUR;
- b) O número de usuários de um ou mais desses serviços digitais que se situem nesse Estado-membro nesse período fiscal seja superior a 100.000;

300 COM (2018) 147 final. *Proposta de diretiva do conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. p. 17. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 16 dez. 2020.

301 *Ibidem*, p. 16.

302 RIBEIRO, op. cit., p. 33-34.

303 *Ibidem*, p. 34.

- c) O número de contratos comerciais de prestação de tais serviços digitais que sejam celebrados nesse período fiscal por usuários situados nesse Estado-membro seja superior a 3.000.³⁰⁴

São critérios não cumulativos e que indicam atividades econômicas substanciais, as quais, pela leitura do artigo 3º, nº 5 e o artigo 5º, seriam as

funções relacionadas com o desenvolvimento, melhoria, manutenção, proteção e exploração de ativos incorpóreos, características deste conceito, e que cada uma destas atividades contribui para a criação de valor nos modelos de negócio digitais, sendo parte integrante destes.³⁰⁵

2.2. IVA (VAT) e economia digital

O IVA surgiu como um tributo na Europa para evitar o efeito cascata, tornando o mercado mais competitivo sem a ameaça de distorção de preços e, como ele visa a que a carga tributária seja repartida durante todo o ciclo de produção e comercialização. Ele acaba por criar uma relação de interdependência e oposição de interesses entre os agentes, fazendo com que tenham o interesse de escriturar os fatos, “através da exigência de faturas e com o número de identificação fiscal, possibilitando desta forma o aumento das somas dedutíveis”.³⁰⁶

A União Europeia discute meios de reformar e harmonizar o IVA e, quando se cogita de sua aplicação para a economia digital, problemas surgem, porque o sistema do IVA europeu é complexo, exigindo “um conjunto de formalidades para o crescente número de empresas que operam no mercado intracomunitário” e fragmentado, “facilita a ocorrência de fraudes, pois as operações nacionais não têm o mesmo tratamento que as intracomunitárias e os bens e serviços podem ser adquiridos com isenção do IVA no mercado único”.³⁰⁷

Assim, visando a alcançar um mercado mais competitivo, algumas medidas foram pensadas, tais como:

304 COM (2018) 147 final. *Proposta de diretiva do conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. p. 17. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 16 dez. 2020.

305 RIBEIRO, op. cit., p. 35.

306 FORTES, Edmirson Pedro Ramos. *A harmonização do sistema IVA na União Europeia*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças). Instituto Politécnico de Beja – Sob orientação do professor doutor José Jacinto Descalço Bilau, 2018. p. 6.

307 *Ibidem*, p. 40.

- O alargamento do mecanismo de balcão único à venda em linha de bens tangíveis, destinados aos consumidores finais, para o comércio intra-UE e para países terceiros;
- A introdução de uma medida de simplificação comum a toda a UE (limitar de IVA), a fim de ajudar as empresas de comércio eletrônico em fase de arranque;
- Permitir a realização de controlos no país de origem, incluindo uma auditoria única a empresas transfronteiras;
- A supressão da isenção de IVA na importação de pequenas remessas de fornecedores de países terceiros.³⁰⁸

Algumas medidas foram implementadas como “a importação de pequenas remessas, com um valor até 22 euros, de países terceiros por parte de clientes dentro da UE passa a ser tributada com IVA de importação”, conforme a Diretiva 2017/2455,³⁰⁹ com vários países já extinguindo essas isenções em suas jurisdições.

2.2.1. Princípio da Neutralidade e Princípio do Destino do IVA na Economia Digital pela imposição econômica do tributo ao Consumidor

A Comissão Europeia, desde 2013, quando estabeleceu uma comissão com especialistas para estudar a tributação na Economia Digital, observou que o sistema de IVA em vigor deveria ser reforçado, apoiando a neutralidade do IVA e o princípio do destino também na nova realidade que se avizinha.³¹⁰

O local de prestação de serviços eletrônicos ou digitais, com base na Diretiva 2008/8/CE, a qual introduziu alterações para albergar relações transfronteiriças, é determinado de acordo com o princípio do destino, de modo que os serviços são tributados no local onde são consumidos para efeitos de IVA.³¹¹

A menos que um Estado-membro tenha adotado o princípio do uso e aproveitamento efetivo, aplica-se, em regra, o critério de localização do cliente com

308 Ibidem, p. 43.

309 COUNCIL Directive (EU) 2017/2455, de 05 de dezembro de 2017. *Official Journal of the European Union*, Bruxelas, nov. 2017. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455>. Acesso em: 16 dez. 2020.

310 TRENTA, Cristina. European VAT and the digital economy: recent developments. *eJournal of Tax Research*, v. 1, p. 287, 2019.

311 Ibidem, 288.

base no princípio do destino para todos os serviços B2C (“destinados a consumidor final”), que sejam eletrônicos, de radiodifusão ou de telecomunicações, independentemente do *status* do consumidor como sujeito passivo ou não e de o fornecedor ser da União Europeia ou fora dela.³¹²

Alterações mais recentes sugerem um reforço ainda maior para se tributar os consumidores que compram bens e serviços *on-line*, uma forma de facilitar a cobrança do IVA. O artigo 1º da Diretiva 2017/2455 modificou a redação do artigo 58 da Diretiva 2006/122 EC, estabelecendo que os três tipos de serviços já mencionados, se prestados à pessoa que não ostenta *status* de sujeito passivo, se será considerado prestado no local onde ela está estabelecida ou normalmente reside.

Há, porém, a ressalva de não se aplicar a regra geral, nos casos de estar o fornecedor, ter domicílio ou residência habitual num único Estado-membro da União Europeia; de o serviço ser prestado a quem não é sujeito passivo estabelecido, com domicílio ou residência habitual noutro Estado-membro; e, finalmente, o valor do fornecimento não exceder a 1.000 euros ou o equivalente em moeda nacional, no ano civil em curso, assim como no ano civil anterior.³¹³

Para Cristina Trenta, com apoio na doutrina, não haveria mais distinção entre operações destinadas a consumidores ou a fornecedores, aplicando-se igualmente o princípio do destino e mitigando antigas vantagens competitivas que havia em jurisdição com tributação de IVA mais baixas.³¹⁴

A imposição do ônus econômico ao consumidor, nos moldes europeus, não deixa de trazer complexidade para o empresário, pois esse último passa a ter de lidar com alíquotas que variam entre os países, entre Luxemburgo com seus 17% até a Hungria com seus 27%.³¹⁵ Os custos de conformidade são um problema, algo que pode ser visto como um mal à luz dos preceitos da OCDE, mas desafios maiores existem quando se pensa na regulação de novos modelos como nas transações *peer-to-peer* ou de troca.

312 Ibidem.

313 COUNCIL Directive (EU) 2017/2455, de 05 de dezembro de 2017. *Official Journal of the European Union*, Bruxelas, nov. 2017. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455>. Acesso em: 16 dez. 2020.

314 TRENTA, op. cit., p. 289.

315 Ibidem.

A União Europeia não desconsidera que é marca da economia digital as transações se darem de consumidor para consumidor (C2C), o que se aproxima do que é objeto de suas considerações no documento intitulado “uma agenda europeia para a Economia Colaborativa”.³¹⁶

Antes de tratar da Economia Colaborativa, sobretudo da questão das plataformas digitais, passa-se à investigação da questão da revisão do conceito de estabelecimento fixo, à luz da economia digital, também para a tributação indireta.

2.2.2. Revisão do conceito de estabelecimento fixo à luz da economia digital

Apointa-se que a importância deste conceito tem sido sobrestimada, desconsiderando-se seu papel central para determinar o lugar de prestação de serviços e o direito de reembolso, quando o tributo é incorrido em país em que não esteja o negócio estabelecido.³¹⁷

A questão do local de prestação de serviços transfronteiriços assemelha-se às normas internacionais para a tributação sobre a renda, tendo o escopo de evitar a dupla tributação ou a não tributação, um problema de finanças públicas, mas também de concorrência quando se pensa em um mercado único digital, como no caso da Europa, e do mundo todo, em virtude dos reflexos da digitalização da economia como um todo.

Tanto é verdade, que as normas sobre a prestação de serviços, no âmbito europeu, não foram tão alteradas até 1992, ao contrário das várias diretivas surgidas nas duas últimas décadas,³¹⁸ período que coincide com o fenômeno da economia 4.0.

Como regra, para fins do IVA europeu, a regulamentação do local de prestação de serviços deve seguir a ideia de que seja a tributação cobrada do local de consumo dos bens e serviços, o que atende ao princípio do destino e da neutralidade também.

316 COM (2016) 356 final. *Communication from the Commission to the European parliament, the Council, the European economic and Social committee and the Committee of the regions, An European agenda for the collaborative economy*. Brussels, 02.06.2016. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI\(2016\)593510_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI(2016)593510_EN.pdf). Acesso em: 16 dez. 2020.

317 FERIA, Rita de la. *Permanent establishments in indirect taxation*. [s.l.]: [s.n.], 2015. p. 1. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718143. Acesso em: 16 dez. 2020.

318 *Ibidem*, p. 2.

A complexidade nessa fixação é incrementada por uma mistura de pressões externas e fraquezas internas: as primeiras advindas da emergência de novas realidades econômicas globais; as segundas decorrentes de na União Europeia as decisões terem que ser unânimes entre seus membros, consenso difícil muitas vezes, mas que, mesmo quando atendido, gera uma legislação dispersa e vaga própria de soluções de compromisso.³¹⁹

Fato é que existem regras próprias para a fixação do local de prestação de serviços de telecomunicação, rádio, transmissão de TV, eletricidade, gás, entre outros, que gerou um contencioso considerável na Corte de Justiça, com pelo menos dez casos relevantes, segundo Rita de la Feria.³²⁰ Entre os anos de 2000 e 2011, houve menos casos, passando uma falsa sensação de segurança para os agentes econômicos.

Compulsando a legislação europeia sobre o IVA, não há uma definição do que seja estabelecimento fixo, mas pelo artigo 11 do *Council Implementing Regulation* (EU) nº 282/2011:

estabelecimento fixo é qualquer estabelecimento, que não seja o local de estabelecimento de uma empresa a que se refere o artigo 10º do presente regulamento, caracterizado por um grau suficiente de permanência e uma estrutura adequada em termos de recursos humanos e técnicos que lhe permitam receber e utilizar os serviços que lhe são prestados para as suas próprias necessidades.³²¹

Essa definição é uma tentativa de codificar a jurisprudência da Corte de Justiça sobre o tema, fixada no caso *Berkholz*, envolvendo a instalação e operação de máquinas de jogo a bordo de balsas em um transcurso entre a Alemanha e a Dinamarca, quando se decidiram algumas diretrizes para definir o estabelecimento fixo, sobretudo a de “recursos humanos e técnicos em uma base permanente”.³²²

Após este caso originário, em questões posteriores, como o do *Planzer Luxembourg*, de 2007, a Corte teve a oportunidade de afastar reembolsos de IVA, quando o estabelecimento fixo é uma mera ficção utilizada para uma fraude.³²³

319 Ibidem, p. 2-3.

320 Ibidem, p. 5.

321 UNIÃO EUROPEIA. *Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011*, de 15 de março de 2011. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:EN:PDF>. Acesso em: 16 dez. 2020.

322 FERIA, op. cit., p. 7-8.

323 Ibidem, p. 10.

Mais do que um conceito, aproximando-se da doutrina tributária brasileira, estabelecimento fixo passou a ser um tipo, pois suas características são graduáveis conforme a realidade cambiante acentuada pela digitalização da economia. O risco de manipulação da definição em três casos recentes, *Daimler and Widex*, *EON Global Commodities* e *Welmory*, o primeiro julgado em 2012, os outros em 2014, demonstram a revisão do conceito.³²⁴

A nova interpretação da Corte de Justiça Europeia é a de que

o fato de tal negócio poder ser realizado sem a necessidade de uma estrutura humana e material efetiva não é determinante, pois, apesar de seu caráter particular, ainda exigirá uma estrutura adequada como equipamentos de informática, servidores e *softwares*, que podem ser qualificados como estabelecimento fixo.³²⁵

Mantém-se, de qualquer modo, a necessidade de um liame entre o estabelecimento fixo e os serviços prestados, inclusive sendo esse o primeiro teste na análise de qual jurisdição deve receber o IVA ou reembolsá-lo.³²⁶

Em suma e se valendo de uma nomenclatura de teoria geral do direito: o local do negócio continua de fato funcionando como *lex generalis*, enquanto o critério do estabelecimento fixo onde os suprimentos são feitos serve como regra especial, sendo *lex specialis*.³²⁷

Reconhece-se também que o critério do estabelecimento fixo precisa enfrentar três problemas: a adaptação do conceito às novas realidades econômicas, seu tratamento nas legislações domésticas e um possível conflito daquele com o critério do estabelecimento permanente.³²⁸

A primeira dificuldade é aquela pela qual todos os sistemas tributários do mundo passam, pois conceitos como estabelecimento fixo foram forjados para realidades físicas, mas algumas medidas bilaterais entre países, firmando tratados internacionais, têm permitido soluções pontuais.³²⁹

Na jurisprudência do Tribunal de Justiça Europeu, a decisão dada em *Welmory* indica que o *nexus* deve ser buscado, de modo que além de se ter um estabelecimento fixo deve se estar perante o fornecimento de suprimentos tributáveis.³³⁰

324 Ibidem.

325 Ibidem, p. 11-12.

326 Ibidem, p. 15.

327 Ibidem, p.19.

328 Ibidem, p. 20.

329 Ibidem, p. 21.

330 Ibidem, p. 23.

O problema da interpretação do que seja estabelecimento fixo nas legislações e pela jurisprudência de cada país-membro da União Europeia decorre das habituais questões da harmonização do IVA como um todo, apesar dos esforços do bloco consubstanciados no *Implementation Regulation* (EU) nº 282/2011.³³¹

Quanto à última questão, existem argumentos a favor da semelhança entre estabelecimento fixo e permanente, assim como argumentos igualmente válidos pela diferença substancial entre eles, sendo ainda termos usados indistintamente em algumas jurisdições da União Europeia.³³²

Não se pode afastar a constatação de que identificar onde ocorre um consumo e onde uma receita é gerada atrai questões diversas, de modo que o melhor é se pensar em conceitos diversos, ainda que se possa dizer que nos dois casos se pretende fixar os direitos de tributação para dado país. Para Rita de la Feria, o conceito de estabelecimento permanente é mais abrangente, porque, ao contrário do estabelecimento fixo, para sua definição não é necessário verificar se houve realização de transações tributáveis.³³³

Caso a opção para a definição de estabelecimento permanente caminhe para onde se criou o valor, o que é lógico numa busca para a definição da jurisdição onde se tributa renda ou receita, a diferenciação entre os dois institutos fica mais evidente.

2.2.3. Plataformas colaborativas

O papel das plataformas digitais é crucial na economia atual, inaugurando o que se convencionou designar como economia colaborativa,

um modelo de negócios em que as atividades são facilitadas por plataformas colaborativas que criam um mercado aberto para o uso temporário de bens ou serviços frequentemente fornecidos por particulares,³³⁴

em uma base ponto a ponto (*peer-to-peer*) e ocasionalmente.³³⁵

331 Ibidem, p. 24.

332 Ibidem, p. 26-27.

333 Ibidem, p. 28.

334 COM (2016) 356 final. *Communication from the Commission to the European parliament, the Council, the European economic and Social committee and the Committee of the regions. An European agenda for the collaborative economy*. Brussels, 02.06.2016. p. 2. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI\(2016\)593510_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI(2016)593510_EN.pdf). Acesso em: 16 dez. 2020.

335 TRENTA, op. cit., p. 290.

As redes sociais são consideradas como plataformas colaborativas, inclusive para fins de incidência do IVA, o que parece óbvio, assim como os fornecimentos que se dão pelos usuários por meio das plataformas. Não há tanta novidade assim no que usuários registrados no Facebook e outras redes sociais fazem delas como plataformas de *marketing* e para venda de produtos e serviços. Assim como ocorre com um mercado de rua, tradicionalmente, o “mercado do Facebook” é um *marketplace*, pois em ambos os casos se têm espaços que permitem as transações.

Do ponto de vista do IVA, os dois são igualmente mercados, assim como os utilizados nas redes que vendem produtos e serviços sujeitos ao IVA.³³⁶ Entretanto, o fato de muitas dessas relações se darem entre consumidores (C2C) traz discussões relevantes porque o IVA foi pensado, tradicionalmente, para relações entre empresário e consumidor, não estando preparada a legislação da União Europeia para fazer uma distinção entre prestadores eventuais e prestadores profissionais ou habituais.³³⁷

Como o IVA sequer foi pensado para abarcar transações entre consumidores, e a economia digital as potencializa, cogita-se de obrigações para as próprias plataformas. Nesse sentido, a Diretiva 2017/2455 introduziu o artigo 242A, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2021, determinando que sujeitos passivos que facilitem, por meio de plataforma, o fornecimento de bens ou serviços a uma pessoa que não seja sujeito passivo do IVA, mantenham registros “suficientemente detalhados” dos fornecimentos, de modo que as autoridades fiscais dos Estados-membros possam verificar se o IVA era devido e, em caso positivo, se foi contabilizado e pago.³³⁸

Aponta-se que ainda é preciso clarificar melhor o que seria “interface eletrônica”, tendo em vista que o papel social dos intermediários na internet, como as plataformas, pode ser multifacetado nas transações que facilitam entre os consumidores se afastando propriamente de uma intervenção humana em direção à combinação algorítmica e de desintermediação.³³⁹

De qualquer forma, existe uma tendência, sinalizada pelo próprio Tribunal de Justiça da União Europeia, de compatibilizar essa nova Diretiva à Diretiva

336 Ibidem, p. 291.

337 Ibidem.

338 Ibidem, p. 291-292.

339 Ibidem, p. 292.

2004/48 que propõe aliviar a carga de obrigações sobre intermediários da internet para implementar o desenvolvimento do mercado *on-line*, determinando que as plataformas devam manter um controle dos dados dos clientes, em relação às transações, a partir de medidas justas e proporcionais estabelecidas pelas autoridades fiscais, sem imposição de custos excessivos.³⁴⁰

2.2.4 Transações e serviços digitais sem pagamento

Muitos dos serviços disponíveis na internet são gratuitos. Como as recentes alterações da Diretiva 2017/2455 não permitem a tributação sobre esses fornecimentos, ainda que as transações gratuitas gerem valor, como já se viu na análise da tributação direta, com base nas regras existentes do IVA europeu, é muito difícil, senão impossível, tributar os serviços gratuitos no âmbito da tributação indireta.³⁴¹

Afirma-se que, embora os especialistas da Comissão Europeia do IVA sugiram que os serviços prestados por particulares por meio das plataformas digitais de economia compartilhada possam, em princípio, constituir atividades econômicas, assim servindo para qualificá-los como sujeitos passivos, há necessidade de uma análise casuística para verificar se tais atividades estão previstas na legislação. Além disso, exige-se uma etapa adicional, pois o fornecimento de bens ou serviços pode se dar pela troca por outros bens ou serviços, “onde a consideração em dinheiro está ausente”.³⁴²

Discute-se, nesse ponto, a possível equivalência entre pagamentos em dinheiro e em espécie ou *in natura*, desde que se consiga encontrar uma expressão monetária para a última, o que já foi chancelado pelo Tribunal de Justiça da União Europeia, ao tratar de caso envolvendo contrato de permuta.³⁴³

A doutrina, porém, é dividida quanto ao tema, em geral,³⁴⁴ mas, no caso específico da economia colaborativa, o ponto é que a coprodução que existe e uma rediscussão como se cria o próprio valor econômico, algo próximo ao que se discutiu no Pilar 1 para tributar as rendas sobressalentes dos grandes

340 Ibidem, p. 293.

341 TRENTA, op. cit., p. 295.

342 Ibidem.

343 Ibidem.

344 Ibidem, p. 296.

conglomerados digitais, implica uma alteração da legislação tributária além de uma simples adaptação do princípio do destino e do local de fornecimento.³⁴⁵

O quadro normativo existente não traz a segurança jurídica devida para os operadores econômicos que facilitam as transações na economia digital, a ponto de se poder afirmar que a questão tem perfil de direitos humanos, na medida em que a falta de clareza sobre as regras impede que os contribuintes regulem suas condutas, de forma que estejam adequadamente e suficientemente cientes das consequências de suas próprias ações.³⁴⁶

2.3. Imposto sobre serviços digitais (*digital services tax*)

Embora tenha se focado na tributação sobre o comércio eletrônico, a digitalização da economia suscita uma discussão sobre os efeitos da concentração da arrecadação nos países-sede dos conglomerados digitais, o que tem levado a OCDE e os países a discutir possíveis soluções.

Enquanto não chegou à OCDE a um consenso, foi necessária a adoção de soluções unilaterais para lidar com os desafios tributários da digitalização da economia, especialmente com a criação de um imposto sobre serviços digitais ou medidas semelhantes nas diferentes jurisdições.³⁴⁷

Comumente se apontou que a proliferação de impostos sobre serviços digitais levaria à ineficiência econômica, com redução de investimentos e de produção globais. A possibilidade de dupla tributação levaria, por conseguinte, a disputas comerciais. Esse cenário explica a razão de apenas algumas jurisdições terem utilizado seu poder de tributar para, unilateralmente, lidar com esses desafios.

Em março de 2018, a Comissão Europeia propôs uma diretiva para a criação de um sistema comum para um imposto sobre serviços digitais, incidente sobre receitas advindas de determinados serviços digitais.³⁴⁸

345 Ibidem, p. 297.

346 Ibidem, p. 298-299.

347 OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 143.

348 COM (2018) 148 Final. *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*. Brussels, March 3, 2018. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Acesso em: 08 nov. 2020.

A OCDE, por sua vez, prevê excepcionalmente a possibilidade de os países adotarem medidas interinas (temporárias) para fazer frente aos desafios surgidos com a digitalização, mas somente enquanto não se chegar a uma solução baseada em um consenso global, chancelado pelos países-membros e aderentes. Essas medidas fiscais excepcionais devem

- (i) ser conforme às obrigações internacionais assumidas pelo país;
- (ii) ser temporárias;
- (iii) ser direcionadas objetivamente;
- (iv) minimizar sobretaxação;
- (v) minimizar o impacto sobre *startups* e *novos negócios*;
- (vi) minimizar custos e complexidade.³⁴⁹

Alguns países como Índia (*Equalisation Levy*), Itália (*Levy on digital transactions*), Hungria (*advertisement tax*) e França (*tax on online and physical distribution of audio visual content*) adotaram medidas tributárias unilaterais, mesmo não havendo à época ainda a almejada solução baseada em um consenso global.

O modelo indiano tributa a 6% o valor bruto pago pela provisão de serviços de publicidade *on-line* providos por não residentes. A base tributável é o valor das transações cobertas, não a renda gerada por elas. Trata-se, portanto, de um imposto sobre a receita bruta dos serviços de publicidade *on-line* providos por não residentes.

A proposta italiana é quantificada em 3% sobre o valor da operação tributável, assim entendida como as operações com serviços entregues pela internet ou via rede eletrônica. A natureza das transações é vinculada essencialmente à automação, envolvendo mínima intervenção humana e que seja impossível de se perfectibilizar sem a tecnologia da informação. O modelo italiano, denominado de imposto sobre transações digitais, ainda previa uma lista específica de transações tributáveis.

A Hungria estabeleceu um imposto sobre publicidade, incidente sobre a receita líquida das vendas (excluído o IVA), incluindo uma vasta lista de serviços de publicidade, desde televisão e rádio até *websites*.

349 OECD (2020), *OCDE Tax challenges arising from digitalisation – Economic impact assessment: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/0e3cc2d4-en>, p. 180 e ss.

Por fim, a França criou um imposto sobre distribuição *on-line* e física de conteúdo audiovisual (referido na mídia como “imposto do YouTube”). A alíquota é de 2%, podendo chegar a 10% para conteúdos contendo pornografia ou incitação à violência. A base tributável é composta de dois elementos: i) o valor pago (excluído o IVA) pela compra, aluguel ou acesso ao conteúdo audiovisual *on-line* e/ou ii) o valor pago (incluindo operações por meio de um intermediário de publicidade) para a veiculação de anúncios ou patrocínios vinculados a um conteúdo audiovisual *on-line* em particular.

2.3.1. Justificativa político-econômica no conflito Europa vs. Estados Unidos da América para a criação de um imposto sobre serviços digitais

Se a digitalização da economia é uma realidade, tem-se que a tecnologia pode ser um fator de concentração ainda maior de renda mundialmente, desta vez atingindo inclusive os países da União Europeia, considerados como países desenvolvidos.

Afirma-se que existem três grandes alterações no paradigma socioeconômico: 1. desintermediação das transações; 2. desterritorialização das atividades; e 3. desmaterialização dos bens.³⁵⁰

Em virtude destas particularidades, como já tinha percebido a OCDE quando fez o Plano BEPS, é mais fácil para grandes conglomerados digitais passarem a dominar o mercado via oligopólios, em virtude dos custos de transação reduzidos que lhes permitem alcançar fatias consideráveis do mercado.

Não obstante os esforços multilaterais para se chegar a um consenso via OCDE, vários países mundo afora, sobretudo a Europa, cujas rendas *per capita* levam a ser um mercado consumidor relevante para os serviços digitais ou tecnológicos, têm discutido ou já adotado medidas unilaterais. A lógica buscada pelos países dos consumidores ou usuários é o quanto antes receber parte dos impostos sobre rendas ou rendimentos que os países das jurisdições onde se localizam os produtores recebem.

350 GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto (Org.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

Como a sede da maioria dos conglomerados digitais é nos Estados Unidos da América, muitos países, sobretudo os da União Europeia, sentiam-se justificados, política e economicamente, a adotarem as medidas unilaterais, pela adoção do *digital services tax*, enquanto não se chegou ao consenso na OCDE.

Os Estados Unidos da América, por sua vez, consideram tal tributo como discriminatório e colocaram a *United States Trade Representative* (USTR) para fiscalizar os tributos sobre serviços digitais criados em nove países e no âmbito da União Europeia, incluindo as que haviam sido criadas até junho de 2020 na Áustria, Índia, Indonésia, Turquia e Reino Unido, e as que eram apenas propostas como do Brasil, da União Europeia, da República Checa e da Espanha”.³⁵¹

Até o dia 25 de março de 2021, já tinham sido implementados *digital services taxes* na Áustria, França, Hungria, Itália, Polônia, Espanha, Turquia e Reino Unido, alguns com efeitos retroativos, e ainda existindo mais seis países com propostas sendo deliberadas ou que já mostraram interesse em implementar a tributação.³⁵²

Ao mesmo tempo, a União Europeia cogitava criar um modelo de *digital service tax* para seus países-membros, que seria cobrado a partir de 2023, afirmando que, mesmo devendo promover e encorajar a digitalização da economia para incrementar produtividade e beneficiar os consumidores, deve-se buscar a contribuição das companhias digitais para se chegar a uma sociedade mais justa.³⁵³

Com diferenças de bases de cálculos e alíquotas, o fato é que a tributação via *digital services taxes* gerou aumento dos preços dos produtos para os usuários dos países que as adotam,³⁵⁴ mostrando os problemas que soluções unilaterais acarretavam.

351 BUNN, Daniel. The U.S. trade representative expands its digital services tax investigations. *Tax Foundation*, 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/us-trade-representative-ustr-digital-services-tax-investigations/>. Acesso em 14 abr. 2021.

352 ASEN, Elke. What European OECD countries are doing about digital services taxes. *Tax Foundation*, 2021. Disponível em <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>. Acesso em: 14 de abril de 2021.

353 EU. A fair & competitive digital economy: digital levy. *Comissão Europeia*, 2021. Disponível em <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-competitive-digital-economy-digital-levy>. Acesso em: 14 abr. 2021.

354 VINCENT, James. Apple, Google, and Amazon respond to European tech taxes by passing on costs: Developers, ad buyers, and third-party sellers are all affected. *The Verge*, 2020. Disponível em: <https://www.theverge.com/2020/9/2/21418114/european-uk-digital-tax-services-apple-google-amazon-raise-prices>. Acesso em: 14 abr. 2021.

Da mesma forma, as Nações Unidas já tinham inserido o artigo 12B em seu modelo de Convenção Tributária para abarcar casos envolvendo tributação de serviços digitais automatizados.³⁵⁵

2.3.2. Acerca de uma base de cálculo envolvendo lucro ou faturamento: críticas e possibilidades

Os tributos enquadrados como *digital services taxes* sugerem algo não tão usual na tributação mundial: uma tributação direta sobre o lucro ou o faturamento, sem ser o tradicional imposto sobre renda ou rendimentos, para compensar as diferenças de arrecadação decorrentes da digitalização da economia.

A OCDE já identificou as seguintes medidas unilaterais para arrecadar tributos das empresas tecnológicas que exploram seus mercados consumidores: “(i) aplicação de limites alternativos para estabelecimento permanente;

(ii) retenções na fonte; (iii) tributos sobre volume de negócio (*turnover taxes*); e (iv) regimes tributários especiais para grandes companhias multinacionais.³⁵⁶

Deve ficar claro, assim, que o imposto ou tributo sobre serviços digitais deve ser concebido como uma tributação direta nos moldes da retenção na fonte para remessa de receitas ao exterior, como já ocorre em países como o Brasil.

Há algumas propostas de tributação sobre serviços digitais em trâmite no Congresso Nacional, tais como

PL 2.358/2020, que busca implementar uma Cide Digital; PL 131/2020, que busca aumentar a alíquota de Cofins para serviços digitais; PLP 218/20, que objetiva instituir uma Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD).³⁵⁷

Menciona-se ainda a proposta do Governo Federal e do Ministério da Economia na criação de um Imposto Digital, que não teria como sujeito passivo somente

355 TAX treatment of payments for digital services. UN, 2020. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2021.

356 DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A falta de consenso entre os países sobre a tributação na economia digital. *Conjur*, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-26/opiniao-falta-consenso-tributacao-economia-digital>. Acesso em: 14 abr. 2021.

357 Ibidem.

empresas prestadoras de serviços digitais, incidindo sobre quaisquer pagamentos realizados por meio eletrônico.³⁵⁸

2.3.2. Temporalidade e risco de bitributação

Alguns estudos apontam que as empresas digitais, inclusive os conglomerados, pagariam mais tributo do que empresas de outros mercados.³⁵⁹

Discutindo-se ou não esses dados, a verdade é que com a crise socioeconômica gerada pela pandemia do coronavírus aumentou a demanda de vários países para receberem parte da arrecadação advinda da digitalização da economia, ao mesmo tempo que se intensificou a pressão dos Estados Unidos da América e dos conglomerados digitais para evitar essa tributação.

Como se disse, porém, vários países instituíram seus tributos sobre serviços digitais, inclusive com tributação retroativa, o que não é vedado expressamente em alguns ordenamentos tributários. A OCDE se manifestou, várias vezes, no sentido que os impostos ou tributos sobre serviços digitais deveriam vigor, enquanto não se chegasse ao consenso mundial pelos Pilares 1 e 2, sob pena de se cancelar a bitributação.

358 RUSSI, Anna. Guedes estuda enviar imposto digital ao Congresso por fora da reforma tributária. *CNN*, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/guedes-estuda-enviar-imposto-digital-ao-congresso-por-fora-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 14 abr. 2021. Ver aqui também FOSSATI, Gustavo. CPMF: tributo eficiente, mas amoral. In: Bottino, Thiago; Mohallem, Michael Freitas (Orgs.). *Estado, justiça e sociedade: reflexões sobre as instituições e o direito*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2020. p. 297.

359 BAUER, Matthias. Digital companies and their fair share of taxes: myths and misconceptions. *ECIPE Occasional Paper*, n. 3, 2018. Disponível em: https://ecipe.org/wp-content/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf. Acesso em: 14 abr. 2021.

A complex network diagram with numerous nodes of varying sizes and colors (white, light blue, dark blue) connected by thin white lines, set against a dark blue background.

3

As Alternativas Normativas de Tributação do Consumo de Bens e Serviços Digitais no Brasil em Face das Recomendações da OCDE

O Brasil passa por uma peculiar situação, pois ao mesmo tempo que precisa adequar seu sistema tributário às diretrizes da OCDE para o comércio eletrônico, em âmbito mais geral, é preciso abandonar a maneira como o consumo é tributado de forma dispersa entre os entes tributantes e sem atender aos princípios da neutralidade e do destino.

Como afirmado anteriormente, o senso comum tributário não admite, em geral, modificações estruturais nas normas constitucionais de competência tributária, as quais pressupõem conceitos preexistentes a elas, o que dificulta novas compreensões, tais como a de serviços como utilidades e não mais como meras obrigações de fazer.

Nesse sentido, a tributação sobre operações digitais ou com bens e serviços digitais poderia, em certa medida, em tese, se adequar aos tributos já existentes, dentro da moldura estabelecida pelas normas constitucionais de competência tributária. Assim, a cobrança de ICMS do vendedor no comércio eletrônico de mercadorias, via plataforma digital Amazon, por exemplo, seria a forma adequada de tributar esta operação, assim como no caso de serviços provenientes do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país, haveria de rigor a cobrança de ISS na importação de serviços.

Tudo aquilo que não fosse comércio eletrônico de mercadorias ou prestação de serviços, dentro das tradicionais conceituações sedimentadas no Direito Tributário brasileiro, integraria uma terceira categoria de transações digitais (configurando uma lacuna normativa), como se daria para a tributação de serviços de *streaming* e *download* de músicas, por exemplo, poderia estar eventualmente albergada na competência residual da União Federal, que poderia criar um tributo específico para esses e outros tantos dos 32 nichos de mercado da economia digital mapeados no presente projeto de pesquisa aplicada.

Existem dificuldades claras na modelagem da tributação sobre transações digitais, por isso avolumam propostas de mudanças do sistema tributário nacional. Assim, durante o curso deste projeto de pesquisa sobre a tributação da economia digital, percebeu-se ter havido um momento em que a reforma tributária brasileira avançava para a criação do chamado “imposto sobre bens e serviços”, IBS, via PEC 45, tendo uma incidência sobre base ampla de bens e serviços, alíquota única, ausência de benefícios fiscais, poucos regimes fiscais especiais, incidência nas importações e desoneração das exportações e créditos financeiros.³⁶⁰

360 APPY, Bernardo; DE SANTI, Eurico Diniz de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rachid. Reforma tributária do Brasil: consumo, renda, folha e patrimônio. In: PAULA, Daniel Giotti de; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *30 anos da constituição brasileira: estudos sobre tributação e finanças públicas*. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2019. p. 78-79.

Analisando cada uma das características, tem-se a base ampla para evitar discussões contemporâneas sobre bens, serviços e intangíveis, e outras correlatas a fornecimento ou à local de prestação, não cumulatividade – fomentada por um sistema de créditos financeiros e devolução tempestiva de créditos acumulados – e redução de distorções pela alíquota única, que concretizariam a neutralidade.

O Governo Federal apresentou o projeto de lei nº 3.887/2020, para congrega PIS e COFINS, unificando-os e substituindo-os pela Contribuição de Bens e Serviços (CBS), tendo também uma base ampla sobre bens e serviços para essa contribuição, mas na verdade com a base de cálculo sendo a “receita bruta de que trata o artigo 12 do Decreto-lei nº 1.598/1997”.

No artigo 4º, do mencionado projeto de lei, estabelece-se que

as plataformas digitais são responsáveis pelo recolhimento da CBS incidente sobre a operação realizada por seu intermédio nas hipóteses em que a pessoa jurídica vendedora não registre a operação mediante a emissão de documento fiscal eletrônico,

o que atende às diretrizes da OCDE sobre os papéis desses agentes econômicos para atingir considerável número de operações digitais e vários nichos de mercado.

Não bastasse isso, é de se frisar que, nas diversas exposições da equipe do Governo Federal sobre esse projeto de unificação da Contribuição ao PIS e da COFINS, haveria uma significativa redução de obrigações acessórias, com a previsão de uma declaração simplificada da CBS,³⁶¹ o que, se não é exclusivo para operações digitais, a elas também se aplicaria.

Esse projeto ainda tramita no Congresso Nacional, e a Reforma Tributária via PEC 45 perdeu espaço ante a PEC 110, que incorporou aspectos da primeira no relatório do Senador Roberto Rocha.³⁶² Ambas as reformas constitucionais possuem em comum a criação de um imposto sobre bens e serviços (IBS), de base ampla, nos moldes dos impostos sobre valor agregado existentes mundialmente.

Conforme a PEC 110, atualmente postula-se a criação de um IVA-dual, havendo um tributo de nível federal, que substituirá Contribuição para o Financiamento

361 PAULA, Daniel Giotti de. A praticabilidade está no ar: estudo de caso a partir da 1ª parte da Reforma Tributária do Ministério da Economia, o PL 3.387/2020. *Jota*, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-praticabilidade-esta-no-ar-10082020>. Acesso em: 20 abr. 2021.

362 BRASIL. Senado Federal. Comissão de Constituição e Justiça. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pec-110-2019>. Acesso em: 28 dez. 2021.

da Seguridade Social (Cofins), Cofins-importação e Programa de Integração Social (PIS) – e outro compartilhado entre estados e municípios, substituindo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS). O IVA-federal proposto seria a incorporação constitucional da CBS, cujo projeto de lei ainda tramita. O IVA-regional poderá ter alíquotas definidas por cada um dos entes competentes, o que gera discussões sobre a neutralidade do tributo, o que pode colidir com as diretrizes da OCDE para o GST/VAT.

O princípio do destino é incorporado, de modo que o IBS pertencerá ao local em que o bem ou serviço for adquirido ou consumido, bem como a não cumulatividade se garante pela possibilidade de dedução do imposto que já foi pago na fase anterior da cadeia de produção do bem ou serviço.



4

Conclusões

Os estudos apresentados nos diversos relatórios da OCDE, sobre a digitalização da economia, possuem em comum a preocupação com que a regulação tributária não seja um empecilho ao livre desenvolvimento e funcionamento dos mercados. Para tanto, não se devem impor obrigações que se transformem em custos excessivos ou desproporcionais para os agentes econômicos, sobretudo para as pequenas empresas e para as *startups* de tecnologia, e em despesas elevadas para as próprias autoridades fiscais. Observa-se um equilíbrio desejado entre conformidade ou *compliance* tributário e eficiência administrativa, o que se coaduna com o fenômeno multidimensional da praticabilidade tributária.

Como a economia digital apresenta desafios para as jurisdições exercerem seus direitos de tributação, seja pela ausência de presença física dos agentes econômicos, seja porque a prestação de serviços e o fornecimento de intangíveis são transfronteiriços, *law enforcement* é também uma questão relevante para as discussões, tendo em vista que o Direito Tributário Internacional e as diretrizes da OCDE – com envergadura normativa de *soft law* – não dão conta de oferecerem base segura aos estados para exercerem seus direitos de tributação. Torna-se necessário, assim, que haja sempre acordos e convenções internacionais bilaterais e multilaterais, para que seja possível apurar os diferentes fatos, atos e negócios gerados neste mercado global digitalizado e, em geral, sem base física.

Dos 32 nichos de mercado da economia digital identificados e analisados no âmbito do presente projeto de pesquisa aplicada, alguns, como *e-commerce*, *streaming*, internet das coisas, plataformas digitais, computação em nuvem e *softwares* são temas recorrentes nos estudos e nas discussões; no entanto, a OCDE, mais do que propor modelos regulatórios específicos para determinados setores do mercado, opta por fixar diretrizes gerais sobre a forma de tributação.

A título de exemplo, a ofensa à neutralidade se revela no caso dos drones, exposto no volume 1 desta Série (sobre a tributação da economia digital no âmbito federal), em que, a depender do seu uso – como brinquedo ou para fins agrícolas – se sujeita a diferentes alíquotas de IPI. Benefícios fiscais, habituais nos estados, podem afetar também os ideais aqui buscados, como foi exposto no volume 2 (estadual) desta Série.

As discussões sobre o enquadramento do *software* passar de mercadoria a serviço, conforme exposto no volume 3 (municipal) desta Série, reforça que o conceitualismo no Direito Tributário brasileiro atingiu níveis indesejáveis de formalismo e rigorismo, visto que se discutem substratos econômicos que poderiam ser abarcados pela tributação por ocasião do consumo.

Sendo a doutrina e a prática tributárias brasileiras mais conceituais, é normal que se tente adequar cada um desses nichos dentro de uma categoria específica, o que mostra como o Brasil se afasta dos padrões internacionais de tributação sobre o consumo, que sequer fazem maiores distinções entre mercadorias e serviços, visto que existe apenas um tributo geral sobre o consumo.

A verificada complexidade da tributação da economia digital agrava inequivocamente o cenário de insegurança jurídica, aumentando os custos de transação decorrentes da legislação tributária brasileira. As divergências de entendimentos verificadas, tanto dentro da própria esfera federal da tributação como também entre os estados e os municípios da Federação, terminam por levar o contribuinte, não raras vezes, ao Poder Judiciário, visando a afastar, em definitivo, a controvérsia não pacificada na esfera administrativa e, ao fim, obter a consolidação de entendimento normativo.

Os impostos sobre o consumo, os quais deveriam atuar de forma neutra durante a cadeia de circulação de bens e serviços, terminam por gerar custos empresariais, os quais o empresário nem sempre conseguirá repassar ao consumidor final, tendo que arcar com eles em alguma etapa do processo de circulação. Essa realidade é confirmada na presente pesquisa, traduzindo uma clara violação ao princípio da neutralidade fiscal, o qual, como o próprio nome indica, deveria garantir uma incidência neutra dos impostos sobre o consumo ao longo da cadeia de circulação de bens e serviços, desonerando o empresário e repercutindo financeiramente no consumidor final.

Com base em tais observações, cabe ressaltar, portanto, que a OCDE recomenda como parte da premissa de uma regulação tributária ótima das atividades econômicas pelos países-membros e não membros (mas aderentes), a tributação do consumo por meio de um único arquétipo no formato de IVA ou GST. Esse IVA ou GST deve incidir sobre uma ampla base, abrangendo bens, serviços e principalmente intangíveis. Os países até podem ter outros tributos pontuais sobre o consumo de produtos específicos, notadamente aqueles que sabidamente geram externalidades negativas (como cigarros e bebidas alcoólicas, por exemplo).

Aplicando-se tal premissa ao Brasil, quando da elaboração de um IVA nacional, além de se recomendar a observância dos desafios da economia digital, por meio da aplicação dos princípios globais de política fiscal atinentes ao IVA internacional, sugere-se um enfoque na receita de toda transação, interna ou

transfronteiriça, envolvendo bens, serviços e intangíveis, utilizando-se, da mesma forma, a linguagem da OCDE.³⁶³

Independentemente da escolha política do Brasil, no sentido de seguir plenamente as diretrizes da OCDE – facilitando seu ingresso na entidade – ou por confrontar as recomendações expostas nos seus relatórios, percebe-se que a atual configuração do sistema tributário nacional demanda alterações estruturais, por meio de verdadeiras reformas tributárias. Somente dessa forma a tributação da economia digital poderá sair a contento tanto do Estado como dos agentes econômicos e da sociedade em geral.

363 Para um maior detalhamento acerca das recomendações apresentadas pela equipe do presente projeto de pesquisa, ver o *policy paper* apresentado em paralelo à presente publicação, como mais um produto resultante da pesquisa. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/32076>. Acesso em: 14 jun. 2022.

Bibliografia

- APPY, Bernardo; DE SANTI, Eurico Diniz; COELHO, Isaias; MACJADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rachid. Reforma Tributária do Brasil: consumo, renda, folha e patrimônio. In: PAULA, Daniel Giotti de; QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *30 anos da constituição brasileira: estudos sobre tributação e finanças públicas*. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2019. p. 65-105.
- ARAÚJO, Rodolfo; ANEA, Cibelle. Imposto sobre serviços digitais: o Brasil e seus falsos cognatos tributários. *Jota*, 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/coberturas-especiais/nova-economia/imposto-sobre-servicos-digitais-o-brasil-e-seus-falsos-cognatos-tributarios-20012021>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- ASEN, Elke. What European OECD countries are doing about digital services taxes. *Tax Foundation*, 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- BAUER, Matthias. Digital companies and their fair share of taxes: myths and misconceptions. *ECIPE Occasional Paper*, n. 3, 2018. Disponível em: https://ecipe.org/wp-content/uploads/2018/02/ECI_18_OccasionalPaper_Taxing_3_2018_LY08.pdf. Acesso em: 14 abr. 2021.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BLACK, Julia. Decentering regulation: understanding the role of regulation and self-regulation in a 'post-regulatory' world. *The London School of Economics and Political Science*, v. 54, n. 1, 2001. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/30527050_Decentering_Regulation_Understanding_the_Role_of_Regulation_and_Self-Regulation_in_a_Post-Regulatory_World. Acesso em: 13 jul. 2021.
- BRASIL. Senado Federal. Comissão de Constituição e Justiça. Disponível em: <https://www.congresso nacional.leg.br/materias/materias-bicameras/-/ver/pec-110-2019>. Acesso em: 28 dez. 2021.
- _____. STF. Pleno, ADI 5.659, Rel. Min. Dias Toffoli, j; 12.09.2021.
- BUNN, Daniel. The U.S. trade representative expands its digital services tax investigations. *Tax Foundation*, 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/us-trade-representative-ustr-digital-services-tax-investigations/>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. Da instalação física à presença digital significativa: estabelecimento estável na era digital. *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, v. 52, p. 158-163, 2019.
- COCKFIELD, Arthur J. Tax wars: the Battle over taxing global digital commerce. *Tax Notes*, v. 161, n. 11, p. 1331-1339, dez. 2018.
- COSTA, Alcides Jorge. O ICMS no Direito Internacional comprado (IVA – Imposto sobre Valor Agregado). In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; COSTA, Sérgio Freitas de. *Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2017. p. 312-315.

- COM (2016) 356 final, *COMMUNICATION from the commission to the European parliament, the Council, the European economic and social committee and the committee of the regions: a European agenda for the collaborative economy*. Brussels, 02.06.2016. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI\(2016\)593510_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2016/593510/EPRS_BRI(2016)593510_EN.pdf). Acesso em: 16 dez. 2020.
- COUNCIL Directive (EU) 2017/2455, de 05 de dezembro de 2017. *Official Journal of the European Union*, Bruxelas, nov. 2017. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L2455>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- CROZET, Matthieu; MILET, Emmanuel. Should everybody be in services? The effect of servitization on manufacturing firm performance. *CEPII Working Paper*, 2015. Disponível em: http://www.cepii.fr/pdf_pub/wp/2015/wp2015-19.pdf. Acesso em: 13 maio 2021.
- CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal*, v. 72, n. 4, p. 839-856, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3427313>. Acesso em: 19 nov. 2020.
- DIAS, Felipe Wagner de Lima; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A falta de consenso entre os países sobre a tributação na economia digital. *Conjur*, 2019. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2019-jun-26/opiniao-falta-consenso-tributacao-economia-digital>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- DOURADO, Ana Paula. *Governança fiscal global*. 2. ed., Coimbra, 2018.
- EU. A fair & competitive digital economy: digital levy. *Comissão Europeia*, 2021. Disponível em: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-competitive-digital-economy-digital-levy>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- FERIA, Rita de la. *Permanent establishments in indirect taxation*. [s.l.]: [s.n.], 2015. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2718143. Acesso em: 16 dez. 2020.
- FOSSATI, Gustavo. Ajustando a CBS ao modelo alemão e às recomendações da OCDE para economia digital. *Conjur*, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-set-26/gustavo-fossati-base-ampla-eficiente-iva-brasil#author>. Acesso em: 04 mar. 2021.
- _____. *Constituição tributária comentada*. 2. ed. Rio de Janeiro: Revista dos Tribunais, 2021.
- _____; NAVARRO, Guilherme. *Tributação da economia digital na esfera federal*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 1. Disponível em: https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31329?locale-attribute=pt_BR. Acesso em: 09 dez. 21.
- _____; MCCLASKEY, Layla Salles. *Tributação da economia digital na esfera estadual*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 2. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31355>. Acesso em: 09 dez. 21.
- _____; MENESES, Isael. *Tributação da economia digital na esfera municipal*. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021. v. 3. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/31360>. Acesso em: 09 dez. 21.
- GLOBAL VAT & GST o digital services. *Avalara*. Disponível em: <https://www.avalara.com/vatlive/en/global-vat-gst-on-e-services.html>. Acesso em: 04 mar. 2021.
- GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. In: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto. (Org.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.
- LAMENSH, Marie. VAT/GST in a Global Digital Economy: looking ahead – potential solutions and the framework to make them work. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Ine (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy*. Alphen aan den Rijn, Netherlands: Kluwer Law International, 2015. p. 15-39.

- LEJEUNE, Ine; CLAESSENS, Sophie. The future of VAT in a digital global economy: innovation versus taxation. In: LANG, Michael; LEJEUNE, Ine. (Eds.). *VAT/GST in a Global Digital Economy*. Alphen aan den Rijn, Netherlands: Kluwer Law International, 2015. p. 196-217. v. 43. Eucotax series on European taxation.
- MCCLASKEY, Layla S. *A regulação tributária da economia digital: uma análise à luz do caso da tributação do serviço de transporte por aplicativo*. Dissertação (Mestrado em Direito da Regulação). Fundação Getúlio Vargas – Direito Rio, 2021. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/30647>. Acesso em: 13 jul. 2021.
- MARINS, Daniel Vieira; DE OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. “South Dakota v. Wayfair” e o conflito origem-destino no comércio eletrônico brasileiro. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 24, n. 3, p. 195-210, nov. 2020.
- NÚCLEO DE ENGENHARIA ORGANIZACIONAL (NEO-UFRGS). *A servitização: um novo modelo de negócio para as empresas*. Disponível em: <https://www.ufrgs.br/neo/servitizacao/servitizacao-um-novo-modelo-de-negocio-para-as-empresas/>. Acesso em: 13 maio 2021.
- OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1*. Paris: OECD Publishing, 2014.
- _____. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020a. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1607532972&id=id&acname=guest&checksum=B A732B7D11D81675992C7EB3B85C28BE>. Acesso em: 12 out. 2020.
- _____. *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020b. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1607534552&id=id&acname=guest&checksum=68E45908E8E05395ECD5F1034603900F>. Acesso em: 12 out. 2020.
- _____. *Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*. Paris: OECD Publishing, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>. Acesso em: 10 dez. 2021.
- ROCHA, Melina. Afinal, quem deve ser chamado de contribuinte no IBS/IVA?. *Conjur*, 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-14/melina-rocha-quem-contribuinte-ibsviva>. Acesso em: 04 mar. 2021.
- PAYAO, Jordana; ROSSIGNOL, Marisa. Desafios da regulação tributária em tempos de tecnologias disruptivas. *Novos Estudos Jurídicos*, v. 24, n. 2, 2019. Disponível em: <https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/14962/8543>. Acesso em: 13 jul. 2021.
- PAULA, Daniel Giotti de. *A praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Multifoco, 2018.
- _____. A praticabilidade está no ar: estudo de caso a partir da 1ª parte da Reforma Tributária do Ministério da Economia, o PL 3.387/2020. *Jota*, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-praticabilidade-esta-no-ar-10082020>. Acesso em: 20 abr. 2021.
- PIRES FILHO, Jorge José Roque. *Os desafios da tributação na economia digital*. 2017. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-políticas, Menção em Direito Fiscal). Universidade de Coimbra, 2017. Disponível em: <https://eg.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributacao%20na%20economia%20digital.pdf>. Acesso em: 01 out. 2020.
- PISCITELLI, Tathiane. Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, a. 37, n. 43, p. 527-547, 2019.

- QUEIRÓS, Fábio. *A economia digital: novos desafios para um regime estabelecido*. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – Sob orientação da professora dra. Ana Paula Dourado, 2016.
- ROCHA, Sérgio André. The other side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. In: ROCHA, Sérgio André; CRISTIANS, Allison. *Tax sovereignty in the BEPS era*. Holanda: Kluwer Law International BV, 2017. p. 179-200.
- RUSSI, Anna. Guedes estuda enviar imposto digital ao Congresso por fora da reforma tributária. *CNN*, 2021. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/business/guedes-estuda-enviar-imposto-digital-ao-congresso-por-fora-da-reforma-tributaria/>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. *A tributação internacional na era pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 29-52.
- _____. *Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Dialética, 2013.
- TAX treatment of payments for digital services. *UN*, 2020. Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-08/TAX%20TREATY%20PROVISION%20ON%20PAYMENTS%20FOR%20DIGITAL%20SERVICES.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2021.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução de Elisete Antoniuk. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2013. v. II.
- TÔRRES, Helene Taveira. Elementos de direito tributário internacional e de direito internacional tributário: o imposto de importação e seus tratados. In: SANTIZ, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 984-1017.
- TRENTA, Cristina. European VAT and the digital economy: recent developments. *eJournal of Tax Research*, v. 1, p. 285-305, 2019.
- UNIÃO EUROPEIA. Council Implementing Regulation (EU) n. 282/2011, de 15 de março de 2011. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:077:0001:0022:EN:PDF>. Acesso em: 16 dez. 2020.
- VINCENT, James. Apple, Google, and Amazon respond to European tech taxes by passing on costs: developers, ad buyers, and third-party sellers are all affected. *The Verge*, 2020. Disponível em: <https://www.theverge.com/2020/9/2/21418114/european-uk-digital-tax-services-apple-google-amazon-raise-prices>. Acesso em: 14 abr. 2021.

A legislação tributária brasileira está apta a regular os atuais desafios da economia digital, na linha das recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), de modo a abranger eficientemente tanto os negócios tradicionais como os novos negócios realizados na via digital? O presente projeto tem como objetivo analisar a atual legislação tributária brasileira em relação ao seu grau de adequação frente às demandas da economia digital. A pesquisa almeja investigar, se eventual instituição de um IVA (Imposto sobre Valor Agregado) no Brasil seria adequado e suficiente para fazer frente aos desafios da economia digital e, sobretudo, garantir ao País os devidos direitos de tributação sobre a criação de valor e a geração de riqueza no mercado consumidor brasileiro. Para tanto, como objetivos específicos, o projeto almeja (a) mapear a legislação tributária brasileira vigente e (b) avaliar aperfeiçoamentos necessários dentro do quadro legislativo nacional para a regulação do tema. Além disso, o tema envolve a avaliação da compatibilidade e coerência da legislação tributária nacional frente às recomendações da OCDE/G20 na Ação 1 (*Address the Tax Challenges of the Digital Economy*) do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).