



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

VICTOR MOTTA DE AZEVEDO ROCHA

**O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A ECONOMIA DIGITAL
GLOBALIZADA: PERSPECTIVAS ATUAIS, REFORMA TRIBUTÁRIA E AS
DIRETRIZES DA OCDE ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES DIGITAIS**

BRASÍLIA/DF

2023

VICTOR MOTTA DE AZEVEDO ROCHA

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A ECONOMIA DIGITAL GLOBALIZADA:
PERSPECTIVAS ATUAIS, REFORMA TRIBUTÁRIA E AS DIRETRIZES DA OCDE
ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES DIGITAIS

Monografia apresentada ao curso de graduação
em Direito da Universidade de Brasília, como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de
Faria.

BRASÍLIA/DF

2023

FICHA CATALOGRÁFICA

Ms	<p>Motta de Azevedo Rocha, Víctor</p> <p>O Sistema Tributário Brasileiro e a Economia Digital Globalizada: Perspectivas Atuais, Reforma Tributária e as Diretrizes da OCDE acerca da Tributação de Operações Digitais / Víctor Motta de Azevedo Rocha; orientador Luiz Alberto Gurgel De Faria. -- Brasília, 2023. 115 p.</p> <p>Monografia (Graduação - Direito) -- Universidade de Brasília, 2023.</p> <p>1. Direito Tributário. 2. Economia Digital. 3. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). 4. Sistema Tributário Brasileiro. 5. Reforma Tributária. I. De Faria, Luiz Alberto Gurgel , orient. II. Título.</p>
----	--

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ROCHA, Victor Motta de Azevedo. **O Sistema Tributário Brasileiro e a Economia Digital Globalizada: Perspectivas Atuais, Reforma Tributária e as Diretrizes da OCDE acerca da Tributação de Operações Digitais**. Monografia Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2023.

VICTOR MOTTA DE AZEVEDO ROCHA

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E A ECONOMIA DIGITAL GLOBALIZADA:
PERSPECTIVAS ATUAIS, REFORMA TRIBUTÁRIA E AS DIRETRIZES DA OCDE
ACERCA DA TRIBUTAÇÃO DE OPERAÇÕES DIGITAIS

Monografia apresentada ao curso de Graduação
em Direito, da Universidade de Brasília, como
requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Aprovada em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Orientador

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes

Membro interno

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

Prof. Dr. Marco Bruno Miranda Clementino

Membro externo

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE

Dedico este trabalho aos familiares que estiveram comigo nesta jornada, presenteando-me com o seu incondicional apoio e torcida, especialmente, meus pais, irmãs e minha avó Ana. Também não poderia deixar de destinar esta dedicatória aqueles que estiverem comigo nas trincheiras da graduação e dos projetos acadêmicos. Aos amigos que fiz nesse percurso, toda a minha admiração e mais sincera gratidão.

AGRADECIMENTOS

Chegar ao final da jornada da graduação é um momento no qual as memórias se tornam lembretes essenciais das contribuições responsáveis por amparar os mares que me trouxeram até aqui. O ser, hoje, é o resultado de incontáveis auxílios, trocas e experiências ocasionadas pelos imprevisíveis e, por isso, ainda mais bem-vindos, acasos não tão acasos da vida. As suas peculiares coincidências trouxeram mudanças cujas correntezas me guiaram até o porto calmo, com águas inesperadas e esperançosas, em que me encontro.

Por isso, eu não poderia estar mais grato por todos aqueles presentes no caminho longo e, muitas vezes, duvidoso e intimidador, que estava diante de mim. Sem a sua presença ao meu lado, ou a necessária orientação, auxílio e acolhimento, os incontáveis dias de sol jamais teriam acontecido e, por consequência, proporcionado um trajeto tão leve e significativo, mesmo que imensamente desafiador. Tais momentos foram essenciais para me dar a força e conhecimento necessários para continuar navegando até pelas mais duras tempestades, sem os quais eu jamais teria chegado até as esperadas terras onde agora os meus pés já tocam o solo.

O ponto de um capítulo é apenas uma centelha indicativa do que se foi, deixando para trás todo um emaranhado significativo de sensações, vivências e momentos, cujas implicações reverberam por toda uma existência. Procurando transformar o ponto em um símbolo da minha gratidão, não poderia deixar de nomear expressamente algumas das pessoas que, nas páginas anteriores da minha trajetória, compartilharam comigo as felicidades, dores, desafios e a completude de existir.

Assim, em primeiro lugar, gostaria de agradecer aos meus pais, César e Helaine, por fomentarem a base necessária ao meu desenvolvimento com amor, carinho, compreensão, companheirismo e exemplos, incentivando todos os meus sonhos e me ajudando a ser a pessoa que hoje eu sou. Também quero agradecer imensamente às minhas irmãs Ana Beatriz e Sophia por toda a amizade, cumplicidade fraterna e apoio. Não poderia de deixar de agradecer a minha avó Ana Lúcia por toda a dedicação, ajuda e vivências que também contribuíram e me ajudaram imensamente. Para todos vocês, o meu mais sincero obrigado pelas suas contribuições que hoje fazem parte da minha essência.

Também gostaria de agradecer com imenso carinho a toda Família Rocha pelo constante apoio, segurança e por construírem uma espaço de extremo aconchego onde todos podemos ser, lembrando-me que os melhores momentos da vida estão nas pequenas coisas. Às famílias Azevedo e Motta, também, toda a minha gratidão pela receptividade, auxílio e segurança proporcionados desde sempre.

Aos meus grandes amigos, sou extremamente grato por ter vocês em minha vida, sempre compartilhando em conjunto momentos incrustados em minha memória. Agradeço aos amigos que estavam comigo nas trincheiras da graduação, em especial, toda a minha gratidão para Lílian Caroline pelo companheirismo, apoio, irmandade e a conexão que transcende a capacidade de ser expressa em palavras, obrigado. Kívia Florêncio, por ser a minha base de segurança, companheira de jornada, lugares seguros e incontáveis outros momentos. Manuela Medeiros e Guilherme Melo por proporcionarem a âncora necessária para as melhores conversas, suporte e troca. Mariah Britto, Gabriel Andrade e Júlia Lonthfranc, por serem a minha casa longe de casa. Ingrid Altino, por ser esse exemplo em tudo o que você faz.

Ultrapassando os muros da faculdade, não posso deixar de agradecer imensamente a Fernanda Meireles e Felipe Dantas por se tornarem a minha família de coração, não há comparações para o que é viver a vida com vocês. Luís Yonezawa por compartilhar essa jornada de forma extremamente leve e inspiradora. Aos meus amigos Rafael Patriota, Paul Allison, Vitor Jerônimo, Júlio Cesar e Pedro Henrique, agradeço pelo companheirismo e por sempre terem estado lá. A Isabela Rocha, por ser mais que uma prima, mas uma irmã ao longo desses anos, sempre torcendo pela felicidade um do outro. Agradeço a Gabriel Rodrigues por todo o auxílio durante muito dessa jornada. A Carlos Lira pela incondicional torcida, além dos demais amigos que estiveram comigo em pontos específicos dessa trajetória.

Agradeço também a receptividade e apoio das equipes dos lugares onde estagiei, em especial aos meus supervisores François de Oliveira Ferreira, Thales Dantas e Cristina Reis Kokkinos por todos os ensinamentos e cuidados que ajudaram imensamente na formação do profissional no qual eu me tornei. Agradeço aos projetos acadêmicos responsáveis por moldar os meus conhecimentos, expandindo-os para além da sala de aula, notadamente, o Cascuado Jurilab, Neddig, SOI, UNISIM, PTJ e OBDI.

Também devo um agradecimento a todos os professores da minha graduação, em especial, tenho de expressar a minha gratidão ao professor Marco Bruno Miranda Clementino que, além de exemplo, foi responsável por completamente mudar a minha experiência na Universidade, trazendo uma visão extremamente ampla e inovadora do direito, para além da caixa usualmente ensinada, sempre me motivando e auxiliando.

Por fim, faço um agradecimento especial ao meu professor orientador Luiz Alberto Gurgel de Faria, por todos os ensinamentos e por se um exemplo não só de pessoa, mas também de profissional, introduzindo excepcionalmente os meus conhecimentos no Direito Tributário. Também não posso deixar de agradecer por toda a disponibilidade e auxílio na orientação dessa pesquisa, os quais foram imprescindíveis nesta jornada. Serei sempre muito grato.

“Um ser humano deve transformar informação em inteligência ou conhecimento. Tendemos a esquecer que nenhum computador jamais fará uma nova pergunta.”

Grace Hopper

RESUMO

O presente trabalho tem como escopo principal identificar se as atuais implicações tributárias brasileiras sobre a economia digital, assim como as suas perspectivas futuras atreladas com a reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional, estão em conformidade com as principais diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) acerca dos desafios fiscais decorrentes das operações digitais no globo. Como objetivos específicos, almeja-se identificar a contextualização atrelada com a realidade fomentada pela economia digital e, a partir de tal compreensão, delimitar especificamente quais são as proposições indicadas pela OCDE para lidar com eventuais problemáticas relacionadas com as características específicas de tais transações. Para tanto, procura-se analisar os princípios gerais estabelecidos pela organização acerca do tema, assim como a conceituação de estabelecimento permanente para fins fiscais e a suas diretrizes relacionadas com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o qual, por sua vez, está relacionado com o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Também se pretende compreender as soluções encontradas no âmbito da Ação de número um do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), relacionado com os desafios decorrentes da digitalização para evitar, em resumo, a perda de arrecadação dos Estados neste contexto. Então, será analisada a realidade tributária brasileira em face da incidência de tributos sobre as operações digitais, sob uma perspectiva atual e futura, esta última com base na observação das Propostas de Emenda à Constituição atualmente em análise no Congresso Nacional. A metodologia utilizada para estabelecer tais premissas ocorreu por meio de pesquisa qualitativa com finalidade descritiva, com a utilização de pesquisa bibliográfica e documental para se aferir as características da problemática atinente a resposta perquirida. Tal averiguação levou a conclusão acerca da conformidade incipiente da tributação de operações digitais no Brasil em face das principais diretrizes da OCDE sobre a temática.

Palavras-chave: Tributação. Economia digital. Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Sistema tributário brasileiro. Reforma tributária.

ABSTRACT

The present work aims to identify whether the current Brazilian tax implications on the digital economy, as well as their future prospects linked to the ongoing tax reform in the National Congress, are in line with the main guidelines of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) regarding the fiscal challenges arising from digital operations worldwide. The specific objectives are to identify the contextualization linked to the reality fostered by the digital economy and, based on this understanding, specifically delimit the propositions indicated by the OECD to deal with potential issues related to the specific characteristics of such transactions. To do so, an analysis is sought after the general principles established by the organization on the subject, as well as the concept of permanent establishment for tax purposes and its guidelines related to the Value Added Tax (VAT), which, in turn, is related to the Goods and Services Tax (GST). It also intends to understand the solutions found within Action 1 of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project, related to the challenges arising from digitization to avoid, in summary, revenue loss for the state in this context. Therefore, the Brazilian tax reality in relation to the taxation of digital operations will be analyzed from both current and future perspectives, the latter based on the observation of Constitutional Amendment Proposals currently under review in the National Congress. The methodology used to establish such premises involved qualitative research with a descriptive purpose, utilizing bibliographic and documentary research to assess the characteristics of the problem related to the sought answer. This investigation led to the conclusion regarding the incipient conformity of the taxation of digital operations in Brazil in light of the main guidelines of the OECD on the subject.

Keywords: Taxation. Digital economy. Organization for Economic Cooperation and Development. Brazilian tax system. Tax reform.

LISTA DE FIGURAS

- Figura 1 – Fórmulas relacionadas com a incidência do Montante A..... 56
- Figura 2 – Sistematização dos três elementos centrais do Pilar 1 da Ação 1 do BEPS..... 64

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

B2B	<i>Business-to-Business</i>
B2C	<i>Business-to-Consumer</i>
BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CBS	Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos, e Prestações de Serviços
FEM	Fórum Econômico Mundial
G20	Grupo dos Vinte
GST	<i>Goods and Service Tax</i>
IBS	Imposto sobre Operações com Bens e Serviços
ISS	Imposto sobre Serviços
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IPi	Imposto sobre Serviços Industrializados
IS	Imposto Seletivo
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PEC	Projeto de Emenda à Constituição
PIS	Programa de Integração Social
IIR	Regra de Inclusão de Renta
UTPR	Regra de Pagamento de Tributação Reduzida
SaaS	<i>Software as a Service</i>
STTR	Regra de Sujeição à Tributação
STF	Supremo Tribunal Federal
TFDE	<i>Task Force on the Digital Economy</i>
TI	Tecnologia da Informação
VAT	<i>Value Added Tax</i>

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: DESAFIOS E PERSPECTIVAS GLOBAIS	14
2 A OCDE E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL	20
2.1 Os Princípios Gerais Introduzidos pela OCDE acerca da Regulação da Tributação da Economia Digital	27
2.2 O Conceito de Estabelecimento Permanente e a Presença Digital Significativa	31
2.3 Diretrizes acerca do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (VAT/GST Guidelines)	35
3 A AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS E A ATUAÇÃO DA OCDE: DESAFIOS FISCAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO E AS EMPRESAS MULTINACIONAIS	49
3.1 O Pilar 1 da Ação 1 do Projeto BEPS (Report on pillar one blueprint - OECD)	50
3.2 O Pilar 2 da Ação 1 do Projeto BEPS (Report on pillar two blueprint - OECD)	65
4 A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL: PERSPECTIVAS ATUAIS	76
5 A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E AS OPERAÇÕES DIGITAIS	86
5.1 O Projeto de Emenda à Constituição n. 45/19	89
5.2 O Projeto de Emenda à Constituição n. 110/19	91
CONCLUSÕES	96
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	103

INTRODUÇÃO

A sociedade do século XXI é marcada por avanços tecnológicos e novas descobertas. Especialmente, a difusão de informações no meio digital foi responsável por revolucionar a forma de interação no meio social, ensejando a denominada “*sociedade da informação*”, ou “*sociedade em rede*”, como intitulou Manuel Castells. Embora a referida teoria tenha sido desenvolvida no final do século XX, ganhou ainda mais relevância no contexto atual, tendo em vista um aumento da conexão informacional da população mundial, amplificada pelas novas tecnologias.¹

Consequentemente, não só as relações sociais adotaram novos contornos, como também as suas implicações econômicas encontraram paradigmas diferenciados, especificamente, aqueles decorrentes dos desdobramentos fáticos relacionados com as transações envolvendo bens e serviços em um contexto digitalizado e, por consequência, intangível. A tecnologia da informação e comunicação, então, tem se estabelecido como uma infraestrutura essencial tanto para os negócios quanto para a sociedade em geral, espelhando-se na necessidade crescente por redes e serviços *online* dotados não só de efetividade, mas também de acessibilidade.²

Dessa forma, por implicar em reflexos diretos na produção e circulação de renda, há a incidência dos interesses de arrecadação estatal por meio da tributação, com o seu conjunto de fatos geradores e hipóteses normativas. Contudo, a complexidade tecnológica envolvendo tais movimentações impacta não só atuação do Fisco no contexto dos limites do poder de tributar, mas da própria relação tributária responsável por substanciar os seus paradigmas. Nesse caso, os enquadramentos de conceitos jurídicos basilares adotam nova roupagens no meio digital, como a própria concepção de territorialidade, por exemplo.

Haja vista a contemporaneidade da matéria em análise e a própria ausência de preceitos jurídicos fortemente estabelecidos na doutrina clássica, o objeto do estudo não deve estar restrito à realidade interna brasileira, mas ser compreendido a partir de um recorte mais abrangente quanto aos parâmetros norteadores externos acerca das problemáticas fiscais decorrentes da economia digital. Identificar padrões globais é uma forma de obter conhecimentos atrelados com a interconexão entre os diferentes sistemas jurídicos e estudos ampliados, de caráter sistemático, onde se permite estabelecer uma fonte de possível aprimoramento ao âmbito doméstico.

¹ CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede**. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

² FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

O Direito Internacional, então, surge como um referencial normativo de extrema importância para a compreensão abrangente do fenômeno, especialmente, com a atuação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), cujo enfoque procura respostas aos anseios da sociedade internacional. Para tanto, utiliza-se de uma metodologia focada na cooperação entre os diferentes países, inclusive, com um quadro inclusivo atual, voltado para a abrangência dos interesses e realidades vivenciadas por países em desenvolvimento, especialmente, no âmbito de suas discussões. A referida organização se qualifica como uma das pioneiras no que tange a atuação frente aos desafios fiscais relacionados com a economia digital, trazendo recomendações de alta pertinência sobre o tema.³

Por este motivo, o presente trabalho propõe uma observação aprofundada da realidade tributária brasileira, incidente sobre tais operações, em face de um parâmetro capaz de atestar uma eventual conformidade internacional de suas disposições internas. Considerando, especificamente, o trabalho técnico desenvolvido pela OCDE e a aderência de suas soluções pelos diferentes países do globo, procura-se comparar as suas diretrizes com as disposições primordiais do sistema tributário nacional em face da economia digital.

Contudo, realizar uma análise restrita somente às atuais perspectivas tributárias brasileiras seria delimitar o objeto do presente estudo a um falso paradigma estático, quando as discussões sobre a reforma tributária seguem em desenvolvimento no Congresso Nacional e, nesse sentido, uma eventual votação em plenário é iminente. Logo, propõe-se uma exposição ampla da estruturação jurídica tributária sobre o tema, abarcando não só o presente, mas as perspectivas futuras a ela relacionadas.

Portanto, objetiva-se, especificamente: (i) compreender as singularidades relacionadas com o conceito de economia digital e a sua relação com a tributação estatal; (ii) analisar, de forma aprofundada, as principais diretrizes estabelecidas pela OCDE acerca da tributação das operações digitais; (iii) entender a atual conjuntura da tributação das transações econômicas relacionadas com essas novas tecnologias no direito interno brasileiro; (iv) examinar as propostas de maior relevância acerca da reforma tributária brasileira em atual discussão na Casa Legislativa de âmbito Federal.

Metodologicamente, este trabalho propõe a realização de pesquisa qualitativa com finalidade descritiva, a partir da análise de construções doutrinárias e dados obtidos em livros, teses, dissertações, artigos, além de relatórios e a própria legislação de caráter de direito interno brasileiro, assim como eventuais convenções e tratados internacionais. Tais meios serão

³ FOSSATI; DE PAULA, op. cit.

responsáveis por auxiliar com o estabelecimento de parâmetros necessários para chegar a conclusão almejada com o desenvolvimento deste trabalho, a qual seja, no que tange a matéria relacionada com a tributação da economia digital, estabelecer o comparativo entre a realidade normativa brasileira e as principais diretrizes estabelecidas pela OCDE.

Estruturalmente, o primeiro tópico desta monografia possui um enfoque de caráter teórico acerca da definição de economia digital e os seus impactos estruturantes na realidade brasileira e global. O segundo e o terceiro capítulos, por sua vez, terão como objeto algumas iniciativas relevantes da OCDE atreladas com os desafios fiscais decorrentes da digitalização econômica, observando-se, nesse caso, os princípios aplicados a regulação da tributação de operações digitais, assim como o conceito relacionado com o estabelecimento permanente e as diretrizes do Imposto sobre Valor Agregado (IVA), além da análise da Ação 1 do projeto BEPS.

Esse último, em razão da complexidade contextual teórica relacionada com as implicações de suas proposições, será objeto de um tópico próprio onde serão observadas as soluções identificadas pela organização internacional, definidas como os Pilares 1 e 2, cada qual com os seus elementos centrais. Por fim, o desenvolvimento da pesquisa procurará estabelecer os parâmetros necessários com relação ao direito tributário brasileiro, primeiro, em uma perspectiva atual para, então, delimitar as acepções relacionadas com as Propostas de Emenda à Constituição (PECs) da reforma tributária.

A partir do estudo dessas diferentes variáveis, será possível comparar os diferentes resultados obtidos e, em decorrência das delimitações específicas inerentes com cada um dos tópicos, estabelecer os elementos comparativos necessários para concluir se a tributação da economia digital brasileira é ou poderá eventualmente ser compatível com as principais diretrizes da OCDE acerca da temática.

1 A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: DESAFIOS E PERSPECTIVAS GLOBAIS

Conforme preceitua o autor Leandro Paulsen, a tributação pode ser compreendida como uma característica intrínseca ao próprio Estado. Independentemente das composições políticas responsáveis por consubstanciar a sua atuação, seja ele totalitário ou libertário, autoritário ou democrático, a busca por recursos privados para conferir a sustentabilidade de suas estruturas é uma constante ao longo da história.⁴

Desde os primórdios, os desafios decorrentes da tributação têm suscitado a necessidade de conciliar a arrecadação estatal e bens jurídicos sensíveis, como o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes e, neste ponto, em virtude de sua natureza coercitiva, foi frequentemente associada a excessos e arbitrariedades ao longo do avanço histórico no globo, conectando-se com os principais eventos ocidentais de caráter revolucionário, por exemplo. Neste sentido, é possível aferir que a cobrança de tributos tem acompanhado uma gama de desenvolvimentos oriundos da própria sociedade, principalmente, aqueles atrelados com a criação e movimentação de bens cujo reflexo revelam uma natureza pecuniária e valorativa.⁵

Compreender tal fenomenologia implica na observância da relação existente entre a tributação e os movimentos econômicos responsáveis por dar ensejo aos meios pelos quais haverá o fomento do Estado, principalmente, como uma instituição capaz de cumprir com as prerrogativas funcionais atreladas com a ordem e estruturação social. Por este motivo, Luís Eduardo Schoueri, em sua obra “Direito Tributário”, ressalta a importância de se atentar para a aproximação da economia e o próprio ato de tributar, como pode ser observado:

Ao examinar a evolução da tributação, percebe-se que esta ganha, no cenário contemporâneo, redobrada importância. Afinal, se é verdade que o tributo se tornou a principal fonte de recursos para o Estado cumprir suas finalidades, não é menos certo que a própria tributação produza efeitos sobre a economia, seja gerando novas distorções, seja como instrumento para atingir as finalidades estatais, merecendo, destarte, instrumentos de controle e correção. O direito não pode desconsiderar este aspecto.⁶

Em consonância a esta ponderação, ao analisar os aspectos atrelados com a incidência tributária, Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula, em seu livro “Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional”, delimitam a relação existente entre a arrecadação estatal e o

⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023, p. 9.

⁵ *Ibidem*.

⁶ SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022, p. 43.

elemento nuclear renda. Especificamente, esse último representa a significação morfológica atrelada com as implicações patrimoniais entre os diferentes membros da sociedade, fornecendo a base conclusiva aos autores de que, no âmbito da vinculação entre as variáveis supracitadas: “(...) 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)”.⁷

Nessa perspectiva, torna-se relevante analisar a atual conjuntura das atividades econômicas capazes de fomentar a efetiva arrecadação de recursos para a atuação estatal, especialmente quando se verifica o impacto das mudanças ocasionadas pelo desenvolvimento tecnológico na era informacional, impulsionando a crescente digitalização da vida em sociedade e, conseqüentemente, fomentando novos modelos de negócios que, por sua vez, implicam na geração de renda. Tal fenômeno é descrito por José Evande Carvalho Araújo, em seu livro “Economia Digital e Tributação do Consumo no Brasil”, no qual se especifica a fenomenologia atrelada com a perspectiva da denominada “Economia Digital”, merecendo realce o apontado acerca de que:

Aos modelos de negócios potencializados pelas novas tecnologias costuma-se denominar de “economia digital” (OECD, 2020b, p. 5). Devemos, contudo, evitar a ideia, passível de advir da adjetivação do nome “economia”, de que se trata de uma parcela separada ou complementar da economia tradicional. Atualmente é cada vez mais difícil se traçar alguma fronteira entre o digital e o tradicional, na medida em que a grande maioria das transações econômicas passa progressivamente a se sustentar, ainda que parcialmente, sobre a estrutura dos computadores e da Internet (OECD, 2015a, p. 54). Na verdade, é razoável supor que, em pouco tempo, os negócios totalmente apartados do mundo digital é que serão a exceção.⁸

Logo, com novos paradigmas relativos ao funcionamento da sociedade, verifica-se a existência de impactos significativos na própria produção, circulação e formação de riquezas, as quais adotam uma nova roupagem em face das peculiaridades atreladas com uma economia cada vez mais digitalizada. Segundo estudo da Oxford Economics, no ano de 2025, um quarto do Produto Interno Bruto (PIB) do globo será oriundo das atividades atreladas com a economia digital.⁹

⁷ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 21.

⁸ ARAÚJO, José Evande C. **Economia Digital e Tributação do Consumo no Brasil**. (Coleção IDP). Lisboa: Grupo Almedina (Portugal), 2022, p. 35.

⁹ CNN. **Empresas dobram de tamanho com a economia digital**. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/empresas-dobram-de-tamanho-com-a-economia-digital/>. Acesso em: 01 jun. 2023.

No Brasil, dados do *Latin America Digital Transformation Report 2021* demonstram um crescimento exponencial no valor das empresas digitais que, naquele ano, chegaram a representar 4% do montante total atrelado com o valor de empresas no país, configurando um aumento quatro vezes maior do que o número verificado em 2015, de 0.9%.¹⁰ Neste mesmo sentido, a 33ª edição da Pesquisa Anual sobre o Mercado Brasileiro de TI e Uso nas Empresas, realizada pela Escola de Administração de Empresas de São Paulo (FGV EAESP), demonstra que a utilização, gastos e investimentos em Tecnologia da Informação (TI), pelas empresas no país, chegou a representar uma média de 8,7% de sua receita, no período 2021/2022.¹¹

Tal realidade apresenta tendências de crescimento contínuo, conforme indicado pela referenciada pesquisa, inclusive, em âmbitos mais valorativos, como maturidade e importância para os negócios, conforme avaliado pelas instituições consultadas.¹² Não fosse apenas isso, também é pertinente indicar as robustas conclusões apresentadas no estudo formulado pelo Centro de Tecnologia Aplicada da Fundação Getúlio Vargas (FGVcia), segundo o qual, há em torno de 447 milhões de dispositivos digitais em uso no Brasil, para uso doméstico e corporativo, culminando em uma média de mais de dois aparelhos por habitante no país, em uma incidência próxima com a realidade verificada em países com um renda per capita superior à existente na delimitação territorial brasileira.¹³

Assim, nos termos colocados por Celso de Barros Correia Neto, José Roberto Rodrigues Afonso e Luciano Felício Fuck, em sua produção conjunta do artigo científico denominado “A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário Brasileiro”:

Nesse cenário, ganham particular importância os ativos intangíveis, o capital intelectual e, sobretudo, a informação. Os custos marginais de muitas empresas de tecnologia digital podem aproximar-se de zero. Os chamados “bens de informação”, em especial, têm preços irrisórios de armazenamento, transporte – inclusive entrega ao consumidor final – e de replicação (SCHWAB, 2016, p. 18).¹⁴

Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula, colocam, ainda, que “(...) a “economia digital” não se traduz em um ramo separado da “economia tradicional”, mas, ao contrário, cada

¹⁰ CNN, op. cit.

¹¹ FGV. **Pandemia acelerou processo de transformação digital das empresas no Brasil, revela pesquisa.** Disponível em: <https://portal.fgv.br/noticias/pandemia-acelerou-processo-transformacao-digital-empresas-brasil-revela-pesquisa>. Acesso em: 01 jun. 2023.

¹² Ibidem.

¹³ VEJA. **Brasil está entre as nações mais digitalizadas do mundo, mostra pesquisa.** Disponível em: <https://veja.abril.com.br/tecnologia/brasil-esta-entre-as-nacoes-mais-digitalizadas-do-mundo-mostra-pesquisa>. Acesso em: 01 jun. 2023.

¹⁴ CORREIA NETO, Celso; AFONSO, José; FUCK, Luciano. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**. Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 148, Janeiro-Abril, 2019.

vez mais a economia digital se torna a própria economia, como um todo.”¹⁵, evidenciando a crescente preponderância de tais operações na produção de riqueza em nível global. Logo, falar da economia digitalizada é compreender os próprios movimentos econômicos que compõe a atual realidade pungente.

O autor Joachim Englisch compreende a definição da economia digital a partir de três características primordiais, as quais estão centradas na mobilidade geográfica atrelada com os diferentes fatores envolvidos na operação econômica e, portanto, implicam na existência da possibilidade de mobilidade: (i) dos fatores de produção, principalmente, os intangíveis; (ii) das funções dos negócios; e (iii) dos produtos envolvidos e os seus respectivos usuários.¹⁶

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), por sua vez, delimita pelo menos quatro características fundamentais para caracterizar a denominada “economia digital”, as quais sejam: (i) a presença de uma acentuada dependência de bens intangíveis; (ii) o uso robusto de dados, principalmente, aqueles de caráter pessoal dos respectivos usuários/futuros consumidores do meio digital; (iii) a adoção de modelos de negócios cujo enfoque é na multilateralidade; e (iv) em razão da fungibilidade das operações desenvolvidas, a dificuldade quanto a determinação da jurisdição competente em que houve a criação do valor decorrente da comercialização operada.¹⁷

Em face deste cenário, considerando a relação simbiótica existente entre o desenvolvimento da economia privada e a própria arrecadação estatal, Marcos Cintra expõe o desafio entre os métodos usuais atrelados com a tributação, assim como as concepções basilares atreladas à atividade, com a concepção dos movimentos e operações econômicas, em face dos desafios apresentados pela digitalização:

A tecnologia digital não penetrou no âmago do pensamento tributário e nem influenciou o surgimento de conceitos mais bem-adaptados ao mundo moderno como a desmaterialização do valor, o desaparecimento das barreiras nacionais e a perda da capacidade de administração tributária dos Estados nacionais. Como definir origem e destino de um impulso eletrônico que em segundos roda toda a extensão do planeta? Como tributar ideias, pensamentos e projetos embalados e impulsos eletrônicos indecifráveis para o fiscal de impostos?¹⁸

¹⁵ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 12.

¹⁶ ENGLISCH, Joachim. **BEPS Action 1: digital economy – eu law implications**. In: *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2924494>. Acesso em: 02 jun. 2023.

¹⁷ OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**. OECD/G20.Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

¹⁸ CINTRA, Marcos. Economia Digital e Tributação (I). **Conjuntura Econômica**. São Paulo, v. 74 n. 4, p. 18 - 19, Abril 2020.

Por este motivo, é possível delimitar discussões pungentes acerca da tributação da economia digital, principalmente, sobre a perspectiva internacional, haja vista a existência volumosa de transações que desafiam as noções usualmente atreladas com a competência tributária dos Estados, transcendendo o caráter eminentemente físico das operações econômicas que, conseqüentemente, conectam as diferentes partes do globo.

As organizações internacionais, a exemplo da já mencionada OCDE, assim como o Grupo dos Vinte (G20) e o Fórum Econômico Mundial (FEM), estão promovendo debates sobre os novos desafios decorrentes da digitalização das economias, principalmente, no tocante aos obstáculos que essa realidade apresenta para as diferentes economias globais.¹⁹ Inclusive, pontua-se, conforme Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula, que: “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.”²⁰

Sob uma perspectiva do direito internacional privado, países do globo já adotaram ou tentaram implementar modelos diferenciados de tributação para lidar com os desafios específicos delineados pela economia digital, sendo um dos seus maiores expoentes exemplificativos a implementação de impostos sobre serviços digitais, realizada por países como França, Áustria, Itália, Espanha e Reino Unido, dentre outros, além de medidas de maior abrangência que impactam um conjunto de empresas multinacionais.”²¹

No entanto, Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula ressaltam 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.”²²

Diante desse cenário e a importância de se fomentar diretrizes homogêneas quanto a matéria, é verificado o fomento de discussões e de ações efetivas propostas por organizações de atuação internacional para tratar sobre a temática da tributação da economia digital, as quais delimitaram problemáticas e soluções, assim como propostas efetivas para lidar com as questões relacionadas com a realidade descrita.

Esse movimento global encontra suas maiores representações em grupos como a *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), formado pela OCDE em parceria com países do G20, cujo objetivo é a proposição de medidas voltadas para evitar a erosão da base tributária e a

¹⁹ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 9.

²⁰ *Ibidem*, p. 10.

²¹ *Ibidem*.

²² *Ibidem*.

transferência de lucros em nível global, com o enfoque na colaboração entre os diferentes países, o qual concentrou a primeira de suas ações nos desafios oriundos da tributação na economia digitalizada, denominada como a *Action 1 – Tax Challenges Arising from Digitalization*.²³

Também se verifica, no âmbito da própria OCDE, o grupo de trabalho denominado *Task Force on the Digital Economy* e, com objetivos similares, a Comissão da União Europeia (*EU Expert Group*), formou uma equipe específica para analisar a tributação da economia digital, denominada de *High Level Expert Group on Taxation of the Digital Economy*.²⁴ A Organização das Nações Unidas (ONU), em 2019, divulgou relatório onde se expõe e analisa as problemáticas relacionadas com a tributação da economia digital, denominado como *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report*.²⁵

Portanto, em face dos movimentos na seara internacional para lidar com a temática acima delineada, é possível inferir que o Direito Tributário Internacional é hoje analisado sob uma perspectiva na qual se almeja estabelecer uma atuação coordenada entre os diferentes países, de modo que se evite uma desproporcionalidade no que tange a atuação capaz de ser firmada, principalmente, no meio digital. Neste sentido, Ana Paula Dourado, ao analisar tal fenômeno sob a perspectiva da governança fiscal global, conclui que a matéria internacional envolvendo a tributação se encaminha para ser estabelecida como “(...) uma atuação mundial coordenada de combate ao planejamento fiscal agressivo, e a troca de informações, como padrão internacional”.²⁶

Por este motivo, torna-se relevante analisar esta realidade sob uma ótica mais específica e aprofundada, haja vista ser este o meio no qual são estabelecidas diretrizes para conseguir superar os entraves atrelados com a tributação da economia digital que afetam, por consequência, os próprios recursos para a prestação e existência do Estado, evitando a perda de receita. Neste âmbito, há as especificidades atreladas com os problemas identificados, assim como as possíveis soluções propostas pelas organizações e os atores internacionais, fomentando uma sistemática sobre tais pontos em um nível globalizado.

²³ OECD. Organisation for Economic Co-operation and Development. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**. OECD/G20.Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

²⁴ EU. **Expert group on the taxation of the digital economy**. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/expert-group-taxation-digital-economy_en. Acesso em: 03 jun. 2023.

²⁵ UN. **Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report**. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf. Acesso em: 02 jun. 2023.

²⁶ DOURADO, Ana Paula. **Governança fiscal global**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

O caráter cooperativista e infungível da tributação da economia digital, demonstrados nos parágrafos acima, acarretam em uma conclusão basilar ao presente trabalho, a qual seja de que uma análise restrita ao prisma do direito interno sobre o tema esvazia as possibilidades de uma análise não só crítica, mas efetiva, das peculiaridades necessárias para aferir quanto a modernidade e atualidade de um respectivo sistema tributário interno, em face das operações econômicas digitais. Por isto, é imperioso compreender quais as recomendações/soluções e problemáticas firmadas em nível internacional sobre o tema, conforme as posições de grupos de trabalho internacionais específicos, as quais serão melhor analisadas nos tópicos a seguir.

2 A OCDE E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

As bases estruturantes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) foram estabelecidas no período pós-Segunda Guerra Mundial. Inicialmente denominada como a Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE), a instituição foi estabelecida com a finalidade de gerenciar os recursos econômicos fornecidos pelos Estados Unidos da América e pelo Canadá para o auxílio da reconstrução dos países europeus após o conflito, no contexto dos objetivos traçados pelo Plano Marshall.²⁷

Em 14 de Dezembro de 1960 foi assinado o Tratado que formalmente transformou a OECE na OCDE, cuja entrada em vigor ocorreu na data de 30 de Setembro de 1961. O artigo 1º da Convenção estabeleceu os objetivos da instituição internacional, dentre os quais podem ser mencionados a meta de se de atingir o maior nível de crescimento econômico possível, assim como a de empregabilidade sustentável, culminando em uma crescente qualidade de vida nos países membros e no desenvolvimento da economia mundial. Ressalta-se que a contribuição na expansão econômica abrange tantos os seus países membros como aqueles não membros e há uma ênfase específica no fomento do comércio global, por meio de uma base multilateral não discriminatórias, em conformidade com as obrigações internacionais.²⁸

A referida convenção foi inicialmente assinada por vinte países, dentre os quais dezesseis já eram membros da OECE, sendo integrados pela Alemanha, Canadá, Espanha e os Estados Unidos da América.²⁹ Como o surgimento da OCDE implicou na participação, apenas,

²⁷ WOODWARD, Richard. **The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD)**. United Kingdom: Routledge, 2009.

²⁸ OECD. **Os princípios da OCDE sobre o governo das sociedades**. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

²⁹ OECD. **OECD 60th anniversary timeline**. Disponível em: <https://www.oecd.org/60-years/timeline/>. Acesso em: 05 jun. 2023.

de países europeus e dois norte-americanos, críticas foram desenvolvidas quanto ao seu distanciamento do determinado Sul Global e a consequente abrangência, quando comparada com a Liga das Nações, que havia alcançado o número de 63 países-membros na ocasião da sua formação.³⁰

Atualmente, a OCDE conta com trinta e seis membros plenos, dentre os quais quatro podem ser considerados como “emergentes”, a exemplo do Chile, Coréia do Sul, México e Turquia.³¹ Desde a última década são observados movimentos da instituição para se aproximar com países que fogem do eixo da América do Norte - Europa, a exemplo da iniciativa *Enhanced Engagement*, divulgada no ano de 2007, objetivando uma maior afinidade com cinco economias em crescimento, notadamente, a África do Sul, Brasil, China, Índia e Indonésia.³²

A relação de maior integração do países em desenvolvimento nas políticas desenvolvidas pela instituição passou a ser parte de uma aparente diretriz que se intensificou nos últimos anos, como pode ser observado na divulgação de relatórios cujo enfoque é a experiência de nações com menor estabilidade e poderio econômico nos projetos propostos, intitulados como *Inclusive Framework*.³³

Acerca da atuação específica da OCDE com temas relativos à tributação, conforme coloca o autor Sergio André Rocha, verifica-se um aumento da preocupação relativa ao tema, principalmente, após a crise econômica do ano de 2008, na forma de ações voltadas para o combate da evasão fiscal.³⁴ Tal enfoque culminou, em 2013, com a criação do projeto *Base Erosion and Profit Shifting*, onde o Grupo dos Vinte (G20) foi convidado pela instituição para participar do trabalho conjunto, voltado para evitar, principalmente, a evasão fiscal por empresas multinacionais.³⁵

Para fins de contexto fático, no mês de janeiro de 2013, David Cameron, o Primeiro-Ministro do Reino Unido, fez declarações a respeito do comportamento questionável de grandes

³⁰ LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. **Os Paradigmas da Tributação Internacional Como Instrumentos de Dominação Externa**. RDTI Atual, n. 6, p. 35-56, 2019.

³¹ GOV.BR. **Membros e estrutura organizacional da OCDE**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/membros-e-estrutura-organizacional-da-ocde#:~:text=A%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20para%20a%20Coopera%C3%A7%C3%A3o,o%20M%C3%A9xico%20e%20a%20Turquia>. Acesso em: 06 jun. 2023.

³² CLIFTON, Judith; DÍAZ-FUENTES, Daniel. The OECD and “the rest”: Analyzing the limits of policy transfer. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, v. 16, n. 3, p. 249-265, 2014.

³³ OECD. **OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2020 – September 2021**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

³⁴ ROCHA, Sergio André. International fiscal imperialism and the principle of the permanent establishment. **Bulletin for International Taxation**, v. 68, n. 2, 2014.

³⁵ BUNN, Daniel. **Summary and Analysis of the OECD’s Work Program for BEPS 2.0**. Disponível em: <https://taxfoundation.org/oecd-work-program-beps-analysis/>. Acesso em: 05 jun. 2023.

empresas multinacionais atuantes no país. O seu posicionamento estava embasado nas informações obtidas em um relatório encomendado pelo parlamento britânico meses antes, em novembro de 2012, que acusou empresas como Starbucks, Amazon e Google de obterem lucros expressivos no território britânico sem pagar os devidos impostos correspondentes.³⁶

Segundo o referido documento, a empresa Starbucks teria faturado cerca de £400 milhões durante a sua atuação no Reino Unido, em 2011, porém não teria recolhido qualquer valor a título de impostos nesse período. Para tanto, a empresa teria adotado estratégias de elisão fiscal internacional agressivas, tais como a transferência de dinheiro para uma filial na Holanda a título de pagamento de royalties, chegando a adquirir grãos de café na Suíça. Por sua vez, naquele mesmo ano, a empresa Amazon UK teria gerado um volume de negócios equivalente ao valor de £3,35 bilhões, no entanto, apenas £1,8 milhões foram pagos a título de impostos. Da mesma forma, o Google contribuiu apenas com £6 milhões em impostos referentes a receitas de £395 milhões no mesmo período.³⁷

Conforme afirma Gustavo Shimoda Cupertino em sua dissertação de mestrado denominada “Tributação na Era Digital: Computação em Nuvem”, a situação acima delimitada levou a eclosão da seguinte discussão:

De um lado, as empresas sustentavam que suas práticas estavam em conformidade com as regras tributárias vigentes e que têm o dever, perante seus acionistas, de buscar a maximização dos lucros. No outro extremo, figuram os que defendem um sistema tributário mais igualitário, condenando a prática de planejamento tributário como algo que, mesmo sendo legal, é moralmente condenável. Na era da economia digital, essa questão tornou-se ainda mais proeminente. Estudos recentes indicaram a enorme disparidade entre o volume de operação das empresas de tecnologia em determinados países, em termos de faturamento, número de funcionários, etc., e o montante de tributos recolhidos.³⁸

Neste mesmo ano das declarações do Primeiro-Ministro Britânico, em 2013, como resultado das preocupações advindas dos desafios à tributação interpostos pela economia digital em um plano internacional, especialmente, sobre a perspectiva da cooperação,³⁹ surgiu o já mencionado projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), liderado pela OCDE com o apoio do Grupo dos Vinte (G20), o qual definiu 15 ações prioritárias que visam reduzir práticas fiscais

³⁶ BEATTIE, Jason. ‘Lacking moral scruples’: PM pledges action against “really aggressive tax avoidance” from firms. *The Mirror*, janeiro 2013. Disponível em: <https://www.mirror.co.uk/money/citynews/tax-avoidance-david-cameron-blasts-1518973>. Acesso em: 02 jun. 2023.

³⁷ CUPERTINO, Gustavo. **Tributação na Era da Economia Digital: Computação em Nuvem**. Disponível em: <https://bdt.d.uceb.br:8443/jspui/bitstream/tede/3013/2/GustavoShimodaCupertinoDissertacao2022.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2023.

³⁸ *Ibidem*, p. 24.

³⁹ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 25.

prejudiciais e o abuso dos tratados internacionais, as quais são traduzidas por Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula da seguinte forma:

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 planejamento 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).⁴⁰

O fomento do BEPS foi iniciado com base nos 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*).⁴¹ Sobre a criação da referida iniciativa, Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula também colocam que:

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. (FOSSATI; DE PAULA, 2022, p. 26).⁴²

Apesar de seus objetivos, uma parcela da doutrina atrelada com o Direito Tributário Internacional estabelece determinadas críticas em face das diretrizes globais atreladas com a regulação tributária sobre a economia digital, no âmbito do BEPS, chegando a utilizar a expressão “Imperialismo do Direito Tributário Internacional” para se referir às políticas difundidas pelo projeto, inclusive, com recomendações para que países em desenvolvimento tenham determinadas ressalvas quanto a adesão de suas diretrizes e proposições.⁴³

De toda forma, é patente a preponderância do projeto BEPS como um dos maiores expoentes atrelados com as questões envolvendo a tributação da economia digital, especificamente, quando se analisa a relevância da já citada *Action 1 - Tax Challenges Arising from Digitalization*, cujos impactos e abrangência carecem de outro precedente no cenário global.⁴⁴ A iniciativa é focada inteiramente nos problemas relacionados com os óbices fiscais

⁴⁰ FOSSATI; DE PAULA, op. cit., p. 27.

⁴¹ Ibidem, p. 25.

⁴² Ibidem, p.26.

⁴³ 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. 187.

⁴⁴ OECD. **Action 1 - Tax Challenges Arising from Digitalization**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 03 jun. 2023.

decorrentes da digitalização. A adesão para as soluções propostas foi abarcada por cerca de cento e trinta países, até o momento, incluindo o Brasil.⁴⁵

Portanto, cumpre esclarecer que o escopo deste trabalho almeja comparar a reforma tributária brasileira e o cenário globalizado, sob o prisma majoritário, acerca das problemáticas e discussões estabelecidas no meio internacional sobre a tributação da economia digital. Logo, evidencia-se a necessidade de estabelecer uma perspectiva objetiva do parâmetro apresentado, a qual é validada pelo aspecto da sua predominância que, por sua vez, é evidenciada pela existência de um padrão. As análises de cunho subjetivo, embora necessárias para o desenvolvimento de um pensamento crítico e abrangente acerca do objeto proposto, não afetam primordialmente a problemática cuja pergunta esta monografia se propõe a responder e, por isto, não ocupam um maior segmento deste trabalho.

Para fins de apresentação de um cenário geral e completo sobre a controvérsia citada, no entanto, os quais estão atrelados com as diretrizes da instituição em análise, a OCDE tem apresentado uma política institucional na qual se busca a perspectiva dos países em desenvolvimento para influenciar as formulações dos padrões tributários internacionais.⁴⁶ Nesse contexto, em outubro de 2021, a instituição divulgou o relatório intitulado *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, direcionado aos ministros que compõem o Grupo dos 20 (G20), fornecendo uma visão acerca das perspectivas dos países em desenvolvimento acerca das diretrizes apresentadas, assim como a avaliação da sua participação, bem como dificuldades no que tange ao Projeto BEPS.⁴⁷

Em face da política institucional apresentada, Aitor Navarro pondera que, mesmo com a preocupação da organização em promover investimentos e diretrizes com impactos benefícios verdadeiros nos países em desenvolvimento, a abordagem acarretaria em um risco para o sistema de incentivos fiscais usualmente atrelados com a atração do capital estrangeiro para essas nações. Nesse caso, possivelmente deixaria de existir a compensação necessária para superar os riscos usualmente atrelado com tais investimentos, em uma ótica, ressalta-se, que

⁴⁵OECD. **Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 16 December 2022**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

⁴⁶OECD. **OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2020 – September 2021**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

⁴⁷OECD. **Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

privilegia a visão de um fluxo onde os investimentos são oriundos majoritariamente de países considerados como desenvolvidos.⁴⁸

Porém, no que tange a relevância da atuação da OCDE sobre os desafios relacionados com a tributação e a digitalização econômica, Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula pontuam o seu protagonismo institucional no cenário global relacionado, especificamente, com a produção jurídica internacional sobre a matéria, afirmando o seguinte: “Conclui-se que há um padrão internacional estabelecido politicamente pelo G20, com densificação jurídica cabendo à OCDE e ao Fórum Global, sem olvidar dos esforços que ocorrem também no âmbito da União Europeia.”⁴⁹

Por este motivo, haja vista a liderança da instituição sobre o tema, as suas iniciativas não são resumidas somente ao projeto BEPS, como pode ser exemplificado pela difusão de diretrizes relacionadas com modelos de impostos específicos, nos moldes do *Value Added Tax* (VAT), traduzida para o português como o Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA), embora ainda não aplicado em território brasileiro. O modelo do IVA hoje é concebido como um padrão mundial global de tributação indireta sobre o consumo no meio digital e, por isso, foram estabelecidas diretrizes pelo supracitado organismo internacional que auxiliam no fomento para se estabelecer bases homogêneas quanto ao tema.⁵⁰

Ademais, a referida organização promove análises acerca dos desafios impostos pela economia digital desde antes da eclosão das discussões mais intensas acerca do fenômeno. Especialmente, no que tange a criação de bases sólidas para conter os entraves atrelados com a infungibilidade das operações neste meio. A organização internacional propôs princípios norteadores relacionados com a tributação da economia digital, de modo a fomentar uma padronização acerca das problemáticas relacionadas com tais tipologias de movimentações no comércio.⁵¹

Neste caso específico, a OCDE, por intermédio do seu Comitê para os Assuntos Fiscais, apresentou os referidos princípios na Conferência de Ottawa, de 8 de outubro de 1998, denominada como *A Borderless World. Realising the Potential of Electronic Commerce*,

⁴⁸ NAVARRO, Aitor. **Jurisdiction Not to Tax, Tax Sparing Clauses and the Income Inclusion Rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) Proposal: The Demise of a Policy Instrument of Developing Countries?**. Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper, n. 20-22, 2020.

⁴⁹ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional: Volume 4**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 25.

⁵⁰ Ibidem, p. 58.

⁵¹ OECD. **Annex A Prior work on the digital economy**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-13-en.pdf?expires=1685843477&id=id&accname=guest&checksum=99DF922AFEB9C94C180C7A4A2017EBC16>. Acesso em: 03 jun. 2023.

firmando quatro bases orientadoras fundamentais em casos de tributação direta quanto a operações digitais.⁵² Ademais, naquele mesmo ano, a OCDE divulgou um relatório contrário à competição fiscal global em face da realidade apresentada pela desmobilização e difusão econômica, intitulado *Harmful tax competition: an emergency global issue*, revelando uma preocupação de longa data sobre o assunto (OECD, 1998).⁵³ Nesse documento, a organização teve como objetivo:

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 (...).⁵⁴

Portanto, cabe compreender a atuação da OCDE, no que tange a tributação da economia digital, em uma perspectiva ampla que data, pelo menos, desde o final do Século XIX, com contribuições patentes para a ordenação do tema em uma perspectiva global. Para fins de desenvolvimento deste trabalho, cabe ressaltar os seguintes marcos cujas peculiaridades serão analisadas em sub tópicos próprios, haja vista a sua relevância.

(i) Os princípios basilares firmados pela OCDE quanto a regulação tributária da economia global; (ii) a preocupação acerca do conceito de estabelecimento permanente para fins fiscais e os desafios da digitalização; (iii) as diretrizes estabelecidas com relação ao Imposto Sobre o Valor Agregado (IVA), intitulado em inglês como a *Value Added Tax*; e (iv) a ação 1 do BEPS relacionada com os desafios fiscais decorrentes da digitalização (*Tax challenges arising from digitalisation*).

Tendo em vista o objeto específico relacionado ao projeto BEPS, o qual é responsável por implicar em uma atuação que abarca, primordialmente, o contexto relacionado com empresas multinacionais e os conceitos singulares atrelados com tal realidade, a sua análise demanda um desenvolvimento robusto e mais detalhado. Por consequência, para fins de melhor compreensão do tema, haverá o desenvolvimento de um tópico próprio voltado para o projeto e as propostas relacionadas com a sua Ação 1, a ser delineado em momento posterior às análises gerais da atuação da OCDE. Inclusive, sobre a apreciação destes pontos, cumpre salientar o

⁵² 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.

⁵³ OECD. **Harmful tax competition: an emergency global issue**. Paris: OECD Publishing, 1998.

⁵⁴ 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. v. 13, p. 155.

enfoque metodológico relacionado com as suas especificidades e implicações nos sistemas tributários relacionados com as diretrizes oriundas dos trabalhos realizados pela organização.

2.1 Os Princípios Gerais Introduzidos pela OCDE acerca da Regulação da Tributação da Economia Digital

No contexto do direito tributário internacional, os princípios assumem um papel de grande relevância, sobretudo quando se trata da tributação da economia digital, em razão, principalmente, da natureza transnacional e complexa das transações econômicas digitais, as quais frequentemente apresentam desafios significativos para a aplicação das normas tributárias convencionais em um contexto exclusivo de direito interno.⁵⁵

Por este motivo, na data de 08 de outubro de 1998, em um período de ascensão das operações comerciais digitalizadas, ocorreu a já mencionada Conferência de Ottawa, também citada como a *Ottawa Ministerial Conference on Electronic Commerce*, onde foi apresentado o documento *Ottawa Taxation Framework Conditions*, estabelecendo princípios que devem nortear a tributação da economia digital.⁵⁶

Para tanto, estabeleceu-se cinco bases principiológicas fundamentais quanto ao tema, as quais devem orientar as aplicações atreladas com os seus desdobramentos, sendo elas os princípios: (i) da neutralidade; (ii) da eficiência; (iii) da certeza e simplicidade; (iv) da efetividade e justiça, além da (v) flexibilidade.⁵⁷ Ressalta-se que, conforme Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula, “(...) 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.”⁵⁸

Nesse sentido, o entendimento doutrinário é de que, ao aplicar, majoritariamente, princípios gerais do Direito Tributário Internacional atrelados com o comércio, a OCDE reafirmou a concepção de que não há um tratamento diferenciado acerca das operações

⁵⁵ CANEN, Doris. **Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: Debates Atuais**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

⁵⁶ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2023.

⁵⁷ Ibidem.

⁵⁸ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional: Volume 4**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 15.

comerciais no meio digital, devendo ser aplicadas as mesmas bases que regem o comércio “tradicional”, tendo tal premissa sido reiterada no Plano de Ação 1 do BEPS.⁵⁹

Logo, considerando tais pressupostos e as peculiaridades da economia digital, o princípio da neutralidade deve ser compreendido como o fato de que a tributação não deve influenciar os contribuintes a adotarem certos comportamentos econômicos como resposta a diferentes encargos fiscais e, com base nisso, transações realizadas no comércio eletrônico não devem ser alvo de discriminação, seja positiva ou negativa, tanto em relação às diferentes formas de comércio eletrônico entre si, quanto em comparação a essas formas e às transações realizadas pelos meios tradicionais.⁶⁰

Sobre a supracitada base principiológica e a sua importância na sistemática relacionada ao comércio digital, Tathiane Piscitelli reflete que “O princípio da neutralidade, por ser fundamental no design de impostos sobre valor agregado, tem um papel fundamental na construção das orientações, seja para reforçar a tributação equivalente com os negócios não digitais, seja para justificar a tributação no destino”.⁶¹

Dessa forma, é possível vislumbrar o princípio da neutralidade como uma das bases que obstam uma atuação mais agressiva do Fisco no que tange a tributação das operações digitalizadas e, por consequência, destoantes daquelas consideradas tradicionais. Configurando-se, assim, ao mesmo tempo, como uma obrigação negativa e uma garantia dos contribuintes, delimitada pela OCDE.

Acerca de tais efeitos jurídicos, Fernando Aurelio Zilveti ressalta como a neutralidade desempenha um papel fundamental na busca pela coerência do sistema jurídico, tendo em vista as características mencionadas no parágrafo anterior. Nesse contexto, o autor afere sobre a necessidade imperativa do legislador de adotar princípios apropriados para a aplicação das normas que ele próprio elabora e como a neutralidade, no âmbito do Direito Tributário, confere coerência ao sistema, restringindo a ação discricionária do legislador e orientando o intérprete na aplicação das normas.⁶²

⁵⁹ 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.

⁶⁰ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 14.

⁶¹ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2023. P. 530.

⁶² ZILVETI, Fernando. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. **Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 19, p. 24 – 40, 2005.

No entanto, alguns autores formulam críticas ao conceito de neutralidade, principalmente, acerca das limitações relacionadas ao intervencionismo estatal na utilização da tributação para intervir na política social dos respectivos Estados. Vogel, por exemplo, remete mais uma vez ao termo “Imperialismo Fiscal” para se referir aos efeitos de tal princípio, pois argumenta que as suas diretrizes limitadoras da utilização da arrecadação fiscal discriminaria países em desenvolvimento, os quais necessitariam de um maior volume de recursos para custear as suas necessidades historicamente deficitárias, enquanto os países considerados ricos conseguem proteger os seus próprios sistemas tributários.⁶³

Zilveti não questiona as aceções formuladas por Vogel, haja vista estarem centradas em uma análise de cunho político acerca do tema proposto.⁶⁴ No entanto, partindo para um exame de cunho prático, alinhado com os fins almejados por esse trabalho, o qual seja delimitar as implicações majoritárias, no âmbito internacional, acerca da tributação da economia digital, há de se considerar o princípio da neutralidade como uma diretriz amplamente aplicada, com base na própria posição preponderante da OCDE no que tange a produção jurídica sobre a tributação da economia digital em nível global, como já demonstrado.

Fernando Zilveti, inclusive, assenta para este entendimento quando analisa o princípio da neutralidade sob o prisma da jurisprudência da Corte Constitucional Alemã em face da carga tributária incidente em empresas, afirmando o seguinte: “A Corte Constitucional alemã, por exemplo, avança no sentido da internacionalização do Direito Empresarial e do Direito Tributário, enfatizando que a forma jurídica da empresa, por si só, não se justifica na exoneração do dever de pagar tributos. A modernização da jurisprudência se observa, justamente, em prol da neutralidade tributária.”⁶⁵

Não se pode desconsiderar, inclusive, que a concepção atualizada do princípio da neutralidade se afasta das noções clássicas e ortodoxas onde implicaria em uma ausência total de efeitos oriundos da tributação. No caso, existem exceções a essa abstenção, quando a intervenção se mostrar essencial para corrigir distorções ou melhorar a concorrência existente no mercado, desde que tal intervenção seja abarcada por temas prioritários para o respectivo ente estatal nos seus objetivos como nação.⁶⁶

⁶³ ZILVETI, op. cit., p. 29.

⁶⁴ Ibidem, p. 24.

⁶⁵ Ibidem, p. 27.

⁶⁶ MORAIS, Rui Duarte, **Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado**, p. 159- 160, *apud* PALMA, Clotilde Celorico, **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado** – Uma Ruptura ao Princípio da Neutralidade, Almedina, Coimbra, 2010, p. 63.

Diante desta realidade, Aline Vitalis, em seu artigo “Em Busca da Justiça Fiscal: Uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade”, analisa criticamente as implicações decorrentes da concepção modernizada da neutralidade tributária, indicando que:

Identificam-se, pois, dois vetores do princípio da neutralidade, um vetor negativo, consubstanciado na abstenção de o Estado intervir no mercado, a fim de evitar a distorção da concorrência, e um vetor positivo, que implica justamente o contrário, ou seja, a intervenção do Estado, na qualidade de ente regulador, para corrigir os desvios de concorrência e eventuais falhas de mercado.⁶⁷

Por sua vez, o princípio da eficiência implica diretamente na atividade administrativa atrelada com a cobrança de impostos, pois prescreve uma orientação no sentido de que os seus custos devem ser reduzidos ao mínimo. Portanto, em uma perspectiva ampla, objetiva-se que a carga tributária seja aplicada de forma apropriada, levando em consideração a minimização dos riscos de fraude e evasão fiscal, por meio da adoção de medidas proporcionais com os respectivos custos necessários aos seus resultados.⁶⁸

O princípio da certeza e simplicidade prescreve que regras tributárias devem ser claras e simples, a fim de permitir aos contribuintes possam entender adequadamente as consequências fiscais de uma operação, incluindo o valor, a localização e o método de cálculo do imposto e, assim, a sociedade consiga antecipar devidamente as implicações tributárias de seus atos.⁶⁹ O princípio da efetividade e justiça imputa na concepção de que a tributação deve gerar a quantia adequada de imposto no momento oportuno e, dessa forma, aumenta-se o potencial de diminuição da evasão e elisão fiscal.⁷⁰

Por fim, o princípio da flexibilidade estabelece que os sistemas tributários devem ser caracterizados por flexibilidade e dinamismo, a fim de se adaptarem às mudanças tecnológicas e comerciais.⁷¹ Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula denominam ainda um outro princípio, o qual definem como o da “prevalência da substância sobre a forma”. Este implica na necessidade de, para fins tributários, considerar-se o conteúdo material de um negócio

⁶⁷ VITALIS, Ana. Em busca da justiça fiscal: Uma leitura atual do Princípio da Neutralidade. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/26919>. Acesso em: 04 jun. 2023.

⁶⁸ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 14.

⁶⁹ FOSSATI; DE PAULA, op. cit., p. 15.

⁷⁰ OWENS, Jeffrey. **Taxation and E-commerce**: Progress report. P. 10. Disponível em: <https://doi.org/10.54648/316606>. Acesso em: 03 jun. 2023.

⁷¹ *Ibidem*.

específico, em vez de suas características formais, como a denominação ou qualificação atribuída pelas partes envolvidas.⁷²

Consequentemente, haja vista a aproximação temática entre o seu conteúdo e aquele estabelecido pelas diretrizes relacionadas com o princípio da flexibilidade, para fins desse trabalho, a prevalência da materialidade sobre a forma será considerado como um desdobramento desse último e, assim, abarcada por este no que tange as suas ramificações e efeitos. Principalmente, quanto ao conjunto sistemático dos princípios responsáveis por nortear a regulação da tributação da econômica digital em uma perspectiva global.⁷³

Da análise do respectivo conjunto principiológico demonstrado, então, revela-se a tentativa inicial de se atingir um equilíbrio entre a necessidade de tributar de maneira equitativa as atividades relacionadas à economia digital, assim como estabelecer um ambiente propício à inovação e ao crescimento desse setor econômico. Essa busca por equilíbrio é uma constante que se aprofundou, principalmente, nos anos de 2010, a exemplo da criação do projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), o qual será objeto de tópico posterior.

2.2 O Conceito de Estabelecimento Permanente e a Presença Digital Significativa

Um dos pontos primordiais relacionados com os conceitos em discussão no âmbito de atuação da OCDE é a definição de estabelecimento permanente, pois esse se configura como um fator importante para atrair o elemento tributação em face das empresas com atuação em um determinado território. No contexto digital, contudo, verifica-se a existência de uma mitigação deste fator específico, o que impacta diretamente a arrecadação estatal. Especificamente, com uma atuação digitalizada, as companhias passaram a ter a capacidade de obter lucros significativos sem, necessariamente, ter uma presença física substancial naquele mercado específico.⁷⁴

O art. 5º da Convenção Modelo da OCDE definiu três espécies primordiais relacionadas com o estabelecimento permanente, o qual poderia ser: (i) físico, (ii) de projetos de construção e (iii) pessoal. Consequentemente, não foi abarcada uma aceção onde uma atuação de caráter infungível possa gerar rendimentos econômicos para fins de arrecadação

⁷² FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ OECD. **Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1**. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 127. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1686337284&id=id&accname=guest&checksum=5075FE79F77A67176F427E687E7129B4>. Acesso em: 09 jun. 2023.

tributária e, por este motivo, mostra-se como insuficiente para resolver a problemática indicada no parágrafo acima, acarretando em uma realidade onde as bases fiscais dos Estados ficam expostas às práticas agressivas de elisão fiscal.⁷⁵

Por este motivo, no Projeto BEPS, houve a preocupação e a proposta de se revisar quais seriam os critérios para haver a configuração de estabelecimento permanente, quando há a atuação majoritária de uma multinacional, no meio digital, em um determinado país. Nesse contexto, a ação 7 da referida iniciativa foi focada inteiramente na procura de propostas para definir e solucionar as questões relacionadas com as problemáticas do estabelecimento permanente.⁷⁶

No entanto, conforme afirmam Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula, a ação 7 não teria sido suficiente para resolver a definição necessária de estabelecimento permanente no meio digital e, por este motivo, a União Europeia realizou um esforço próprio para firmar tal conceituação.⁷⁷ Para tanto, em 2018, a entidade conceituou o termo “presença digital significativa”, que seria o elemento necessário para configurar a conexão e consequente incidência das regras tributárias de uma determinada jurisdição, colocando o seguinte:

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;
- 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 [...]⁷⁸

Deve-se ressaltar que o excerto acima foi traduzido por Fossati e De Paula do documento original intitulado como a *Commission Recommendation of 21.3.2018 Relating to the Corporate Taxation of a Significant Digital Presence*.⁷⁹ Consequentemente, a partir das

⁷⁵ DOURADO, Ana Paula. **Governança fiscal global**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 85.

⁷⁶ Ibidem.

⁷⁷ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 49.

⁷⁸ Ibidem, p. 50.

⁷⁹ 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-

definições acima alocadas, é possível inferir que a compreensão da União Europeia sobre o termo “presença digital significativa” implica, primeiro, na sua aplicação à empresas que forneçam total ou parcialmente serviços digitais, por meio de uma “interface digital”.⁸⁰

O segundo ponto a ser considerado é que, para ser configurada a presença digital significativa das companhias com as características citadas no parágrafo acima, elas deverão atender à pelo menos um dos seguintes requisitos: (i) a proporção de receita totais no período fiscal, resultantes do fornecimento dos serviços digitais, for superior a um valor específico, não delimitado no referido documento; (ii) o número de usuários da totalidade dos serviços digitais fornecidos pela empresa forem superiores a um valor a ser quantificado; ou (iii) o número de contratos comerciais cujo objeto é o fornecimento dos serviços digitais realizados pela companhia, para usuários localizados naquela jurisdição e firmados no período fiscal, excedam a um número também a ser estabelecido.⁸¹

Sobre a questão da presença digital significativa, inclusive, cumpre ressaltar o relatório divulgado no ano de 2015 pela OCDE, denominado *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Ele foi o primeiro estudo concreto acerca da Ação 1 do Projeto BEPS e objetivava identificar problemas relacionados com a tributação da economia digital. O documento foi desenvolvido com base nas análises realizadas pela *Task Force on the Digital Economy* (TFDE), “(...) órgão subsidiário do Comitê de Assuntos Fiscais (CFA) da OCDE, criado em setembro de 2013 e composto por países não pertencentes ao G20”.⁸²

Dentre as cinco abordagens apontadas pelo grupo como possíveis medidas para o enfrentamento das problemáticas relacionadas com o fenômeno da tributação e a digitalização econômica, um deles foi focada na concepção de um novo elemento de conexão capaz de configurar se um estabelecimento permanente, com atuação predominantemente digital, seria abarcado pelas normas fiscais da jurisdição na qual ele estava atuando. Nesse caso, a medida necessária para aferir tal incidência seria justamente a presença digital significativa.⁸³

Neste sentido, Costa dos Santos define tal aceção realizada pelo TFDE como o “(...) estabelecimento de um novo nexos (ou elemento de conexão) para determinar a configuração de EP com base na presença digital significativa (...)”.⁸⁴ No caso, os critérios necessários para

03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf. Acesso em: 09 jun. 2023.

⁸⁰ FOSSATI; DE PAULA, op. cit.

⁸¹ FOSSATI; DE PAULA, op. cit.

⁸² SANTOS, João Gabriel Costa dos. **A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional**. Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 80f, 2020, p. 31.

⁸³ Ibidem.

⁸⁴ SANTOS, op. cit.

delimitar a referida presença significativa poderiam ser conferidos, primeiro, pelo indicativo da receita produzida pela empresa em uma determinada jurisdição, pois indicaria a sua relevância econômica naqueles limites territoriais, embora o relatório indique alguns problemas para aferir tal montante, a exemplo da necessidade de se definir quais transações seriam abarcadas e a parcela da receita que seria tributável.⁸⁵

Um outro elemento capaz de indicar a relevância digital pretendida foi com base nos próprios fatores digitais, dentre os quais foram citados, conforme coloca Costa dos Santos, “(...) (i) um website da empresa com domínio local no país; (ii) o registro em plataforma digital local; e (iii) opções de pagamento locais, com os preços na moeda local e impostos e taxas do país já incluídos no valor total.”. Outro grupo de parâmetros também foram aqueles relacionados com os próprios usuários e, neste âmbito, o documento indica como possível indicativo a quantidade de usuários mensais (*Monthly Active Users – MAU*), os quais seriam determinados pelo número de clientes registrados que utilizaram o endereço digital da empresa no período de trinta dias.⁸⁶

Sobre este último ponto, é feita a consideração sobre eventuais problemáticas para medir a quantidade efetiva de tráfico. Uma outra questão relacionada com os usuários é a possível medida da quantidade de contratos celebrados regularmente, especialmente aqueles vinculados com a categoria de “Termos de Uso” ou “Termos de Serviço”. Além disso, também foi pontuado que o volume de dados pessoais coletados poderia ser uma base para aferir acerca da relevância da empresa no respectivo território.⁸⁷

Atualmente, no entanto, haja vista a solução dos dois pilares relacionados com o Projeto BEPS e as problemáticas fiscais decorrentes da digitalização da economia, trabalha-se com o já mencionado o conceito do Nexus.⁸⁸ Este, no caso, seria o elemento responsável por atrair a incidência das respectivas regras tributárias para uma empresa multinacional que atua em um determinado território, os quais se traduzem em um conjunto de regras específicas sobre determinada operação característica ou conjunto de receitas relacionadas com a atuação dessas companhias.

Sobre o tema e a sua relevância para fins de estabelecimento permanente, Gustavo Fossati e Daniel de Paula afirmam que “O conceito de nexo é apontado, assim, como um pré-requisito para a alocação dos direitos de tributação ou visto pelo menos como conceito

⁸⁵ Op. cit., p. 32.

⁸⁶ Ibidem.

⁸⁷ Ibidem.

⁸⁸ 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: 09 jun. 2023.

indispensável para se formular afirmações quanto à atribuição de lucros.”⁸⁹ Dessa forma, realça-se que como no trabalho relacionado ao Pilar 1 da Ação 1 do mencionado Projeto BEPS, houve um consenso quanto a incidência tributária com base receita produzida por uma empresa em um determinado território, cujo valor é de um milhão de euros para países com o PIB superior a quarenta bilhões euros, caso contrário, tal quantitativo será de duzentos e cinquenta mil euros.

2.3 Diretrizes acerca do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) e o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) (VAT/GST Guidelines)

Em consonância ao estabelecido por Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula, o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) se tornou “(...) o modelo mundial de incidência sobre os ciclos produtivos”, apesar do Brasil ainda não ter implementado tal modelo em sua realidade nacional. A referida categoria de tributos possui como característica principal a aglutinação de diversos impostos em um, cujo caráter é geral e a sua incidência indireta, de modo que a tributação ocorra sobre toda a cadeia de produção, assim como na de distribuição de bens e serviços, na forma de um imposto singular.⁹⁰

Por este motivo, considera-se que tal espécie tributária traz vantagens para o próprio desenvolvimento e circulação econômica, sendo um de seus maiores benefícios a transparência para o consumidor da referida operação que resulta no bem/serviço por ele consumido/utilizado, além da diminuição da complexidade dos tributos incidentes nesse ciclo.⁹¹ Embora a produção acadêmica na União Europeia já discuta possíveis distorções econômicas, assim como resultados sociais potencialmente afetados com a aplicação de alíquotas variáveis relacionadas ao IVA,⁹² os benefícios atrelados, principalmente, com a maior previsibilidade jurídico-econômica aos agentes atuantes no mercado interno são pungentes.

A supracitada característica, inclusive, torna-se ainda mais relevante quando se considera o contexto da economia em uma escala global, onde a competitividade relacionada aos mercados se tornou ainda mais acirrada pelos efeitos de uma globalização e digitalização crescentes, facilitando o processo de precificação e competitividade dos bens e serviços

⁸⁹ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 57.

⁹⁰ Martins, J. M. M. **A economia digital e os desafios da tributação em sede de IVA - o papel do mini balcão único**. Dissertação de mestrado. Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2021. Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.21/13313>. Acesso em: 10 jun. 2023.

⁹¹ FOSSATI; DE PAULA, op. cit.

⁹² LA FERIA, Rita de; WALPOLE, Michael. **Impacto das percepções públicas em impostos sobre o consumo em geral**. CCiF, 2020. p. 1-2.

desenvolvidos na atividade empresarial. Sob uma perspectiva mais moderna, o IVA como um gênero por si só, adota contornos mais específicos com as necessidades e desafios oriundos das operações econômicas na forma do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), o qual é previsto na reforma tributária brasileira.⁹³

Diferentes países utilizaram denominações distintas para aplicar a base material atrelada às características do IVA, dentre os quais podem ser destacados o *Value Added Tax* (VAT) inglês, assim como o *Goods and Service Tax* (GST) no Canadá, este traduzido em português para o próprio IBS. Em comparativos de sistemas jurídicos mais próximos, tem-se o *Impuesto al Valor Agregado* (IVA) da Argentina e o Imposto Sobre Valor Adicionado, em Portugal.⁹⁴

Historicamente, conforme coloca Alcides Jorge Costa, o embrião doutrinário relacionado ao IVA foi fomentado pelo assessor governamental alemão e dono fabril Von Siemens, no ano de 1918, responsável por estabelecer a base necessária para a implementação das suas ideias na *Taxe sur la Valeur Ajoutée* na França, em 1953.⁹⁵ Por sua vez, Ubaldo Cesar Balthazar em seu artigo intitulado “A gênese do imposto sobre valor agregado”, também indica que, segundo Alain Frankel, um dos maiores autores atrelados com o estudo da origem do IVA em terras francesas, é verificado o papel da influência da doutrina estrangeira para a implementação do imposto no país.⁹⁶

Notadamente, embora seja reconhecido o protagonismo francês no que tange a implementação do supracitado imposto, verifica-se que estudos e certas legislações estrangeiras contribuíram imensamente com o seu desenvolvimento naquele território. Maurice Lauré, considerado o pai do IVA no país, foi influenciado pelas ideias desenvolvidas pelo professor Carl S. Shoup, o qual residia e era natural dos Estados Unidos da América. O já citado Alain Frankel, inclusive, indica que as primeiras proposições acerca de um imposto agregado foram realizadas por empresas da Alemanha e do próprio Estados Unidos.⁹⁷

⁹³ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

⁹⁴ VERA, Andres. **Reforma Tributária**: O que é IVA, imposto sobre valor agregado?. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-iva-o-imposto-sobre-valor-agregado-29032023>. Acesso em: 11 jun. 2023.

⁹⁵ 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.

⁹⁶ BALTHAZAR, Ubaldo César. A gênese do imposto sobre valor agregado. **Seqüência: estudos jurídicos e políticos**, Vol. 29, n. 56, 2008, p. 245 - 258. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4818024>. Acesso em: 11 jun. 2023.

⁹⁷ BALTHAZAR, op. cit.

A introdução do IVA europeu em moldes tradicionais, mais próximos com a sua percepção e diretrizes atuais, remonta para a data de primeiro de janeiro de 1968, quando foi instituído no continente um imposto sobre a receita que incidia sobre todas as fases da cadeia de produção e circulação de bens/serviços, permitindo-se o abatimento do imposto já pago nas operações anteriores. Sobre o atual formato de aplicação do IVA naqueles territórios, que é uma base matriz para a aplicação nos respectivos Estados-membros da União Europeia, há a tributação de todas as etapas relacionadas com a produção e circulação de bens e serviços, com um enfoque fundamental no lucro obtido pela empresa.⁹⁸

Para além da Europa, centena de outros países no globo adotaram a sistemática relacionada com o imposto e, por esse motivo, há configuração de um “padrão mundial” que, diante das especificidades e desafios apresentados pela digitalização das operações econômicas, nortearam a atuação da OCDE para estabelecer diretrizes gerais relacionadas com a tributação indireta do consumo na economia digital.⁹⁹ Para tanto, tomou-se como base a ideia de aplicação de um IVA modernizado, em consonância com as problemáticas atuais relacionadas com o desenvolvimento das atividades financeiras e modelos de negócio no mundo.¹⁰⁰

Inclusive, a própria instituição já reconheceu que os riscos de dupla tributação ou não tributação indesejada no consumo surgem devido à falta de coordenação internacional para lidar com possíveis conflitos entre os diferentes sistemas de IVA em cada país.¹⁰¹ Logo, verifica-se que, como esse é um imposto indireto cujo custo é repassado ao consumidor, a falta de coordenação entre os diferentes sistemas tributários culmina no encarecimento do produto e/ou serviço comercializado.

Assim, em 2017, foi divulgado pela organização internacional o documento denominado como “*International VAT/GTS Guidleines*”, que traduzido para português indica o termo “Diretrizes Internacionais para o IVA/IBS”.¹⁰² Este conjunto de recomendações foi direcionado aos seus países membros e não membros, com o intuito de se auxiliar na continuidade dos esforços para a implementação do princípio da neutralidade no que tange ao IVA, assim como a efetividade do princípio do destino. Dessa forma, ao analisar a funcionalidade das referidas bases materiais, poderia se determinar onde o imposto seria

⁹⁸ ENGLISCH, Joachim. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Steuerrecht**. 21. ed. Köln: Otto Schmidt, 2013, p. 821.

⁹⁹ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 58.

¹⁰⁰ 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=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 11 jun. 2023.

¹⁰¹ Ibidem.

¹⁰² Ibidem.

aplicado quando uma operação digital implicar em efeitos transnacionais, ponderando-se, dessa forma, as leis nacionais de IVA e o comércio internacional.¹⁰³

Em face dessa conjuntura, procurava-se estabelecer uma sistemática do imposto na qual, apesar dos desafios relacionados com a operacionalização econômica no meio digital que desafiavam, principalmente, os supracitados princípios da neutralidade e do destino, o IVA continuasse sendo um tributo de base ampla cuja incidência se dá em face do consumo final, não sendo suportado pelas empresas, “independentemente do método usado para determinar o passivo fiscal.”¹⁰⁴

Quando se analisa os esforços históricos da instituição sobre a tentativa de firmar um conjunto de diretrizes sobre o tema, percebe-se que desde a Conferência de Ottawa, em 1998, há o desenvolvimento de trabalhos para a delimitação teórica e prática acerca de maneiras de se indicar uma conjuntura geral de regras e indicações acerca da tributação do IVA em conformidade com as especificidades do meio digital. Após o referido evento, também é possível citar que, em 2006, foram realizadas complementações nas diretrizes sobre a Tributação de Consumo de Serviços Transfronteiriços e Propriedade Intangível no contexto do Comércio Eletrônico, pela Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (CFA), com o intuito de se harmonizar o seu conteúdo com as implicações do IVA.¹⁰⁵

No ano de 2012, ocorreu o primeiro fórum global promovido pela OCDE cujo enfoque era totalmente nas análises relacionadas com o supracitado imposto. Nele, participaram os países membros e não membros da organização, assim como membros da sociedade civil, especialmente acadêmicos cuja área de pesquisa estava voltada para o tema, cujo foco, naquela primeira ocasião, era a importação de serviços e intangíveis, objetivando-se diminuir as inconsistências na aplicação do IVA em transações transnacionais para evitar o risco da dupla tributação e da dupla não tributação involuntária.¹⁰⁶ Desde então, acontecem encontros do fórum, em média, a cada dois anos, tendo o último sido em março de 2019.¹⁰⁷

Acerca da discussão e diretrizes relacionadas com o tributo, antes de se especificar com maiores detalhes o trabalho firmado pela instituição internacional, cabe delimitar qual seria o conceito, para fins do trabalho, de bens e serviços digitais. Sendo assim, cumpre ressaltar que

¹⁰³ OECD, op. cit.

¹⁰⁴ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

¹⁰⁵ RENAULT, Felipe Kertesz. **Competência tributária internacional e economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2020. p. 126.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ OECD. **Global Forum on VAT**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-global-forum.htm>. Acesso em: 11 jun. 2023.

a própria OCDE propõe uma conceituação flexível, capaz de abranger os esforços internos dos próprios países para definir tal conjunto de operações. Nesse âmbito, a instituição procura uma forma de estabelecer indicadores capazes de acompanharem as contínuas mudanças existentes no setor, mas ao mesmo tempo delimitar um escopo indicativo o suficiente que não torne esse acompanhamento impraticável.¹⁰⁸

Sobre esse ponto, inclusive, Fossati e De Paula fazem uma consideração interessante que merece ser reproduzida, acerca de que, com o mencionado posicionamento: “(...) 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.”¹⁰⁹ Dessa forma, as balizas estabelecidas pela OCDE para conceituar o que viria a ser bens e serviços digitais foram indicadas no documento divulgado em 2020 e intitulado “*A Roadmap Toward a Common Framework for Measuring the Digital Economy*”, que, em português, significa uma frase no mesmo sentido de “Um Guia de um Trabalho Comum para Mensurar a Economia Digital”.¹¹⁰

Para tanto, a organização estabelece cinco medidas que seriam indicativos para a existência dessas atividades. A primeira delas é denominada como a medida básica da economia digital e é a mais restrita e, portanto, o ponto base/mínimo do que pode vir a ser considerado como bens e serviços digitais, com base nas definições estabelecidas pelos diferentes países. Nesse caso, incluir-se-ia apenas a atividade econômica relacionada com a produção de bens de “tecnologia da informação, comunicação e serviços digitais”. A segunda medida, por sua vez, é denominada como estreita e é um pouco mais abrangente que a citada anteriormente pois, além de englobar o conjunto de setores mencionados, também inclui em seu escopo a atividade econômica derivada de empresas que dependem de recursos digitais para o seu funcionamento.¹¹¹

A terceira medida é a ampla e, além de incluir as duas primeiras referenciadas, também considera como a atividade econômica digital aquelas utilizadas pelas empresas para aprimorar significativamente os seus recursos no meio digitalizado. Ou seja, enquanto o escopo da segunda é limitado às operações digitais aplicados apenas para as atividades necessárias à empresa, aqui também se incluem aquelas voltadas para o seu aperfeiçoamento. Além disso, o

¹⁰⁸ OECD. **A roadmap toward a common framework for measuring the digital economy**. Paris: OECD Publishing, 2020c. p. 39. Disponível em: <http://www.oecd.org/sti/roadmap-toward-a-common-framework-for-measuring-the-digital-economy.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2023.

¹⁰⁹ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 60.

¹¹⁰ OECD, op. cit.

¹¹¹ Ibidem, p. 35.

quarto indicativo, denominado como a medida final, de amplitude ainda maior que as outras, abrange não só as atividades de produção da economia digital propriamente ditas, mas também incorpora as interações digitais e as atividades que não se configuram como produção para fins da apuração do PIB, como o uso de recursos digitais gratuitos dentro das plataformas.¹¹²

Tal fato se dá pois, embora tais atividades não produzam necessariamente um valor quantitativo para fins econômicos e, portanto, deixem de estar usualmente atreladas com o conceito de uma economia digital, a OCDE ressalta que elas são importantes para fins de implementação de uma política digital eficaz por parte dos governos. Por fim, sobre a definição do que viriam a ser bens e serviços digitais, também há a previsão adicional que abrangeria todas as atividades econômicas encomendadas e/ou entregues digitalmente. Aqui, tal perspectiva é focada nos polos relacionados com o pedido/demanda e a entrega/resultado final, ou seja, entre o limite inicial e final relativos com uma eventual cadeia de produção/entrega de um serviço, independente das suas características finais ou da forma como são produzidos.¹¹³

Apesar do documento não apresentar consenso sobre quais das definições identificadas é majoritária, ou deve ser aplicada, ele indica uma posição da OCDE segundo a qual deveriam ser abrangidos para esse fim, pelo menos, (i) todos os serviços digitais e bens encomendados digitalmente e (ii) todos os serviços entregues digitalmente.¹¹⁴ Logo, Fossati e De Paula concluem que: “Chega-se, assim, ao conceito de bens e serviços digitais, sejam os chamados “bens e serviços encomendados digitalmente”, sejam os “serviços entregues digitalmente”.¹¹⁵

Para fins de definição de qual seria a abrangência de cada um desses termos, os referidos autores traduzem dois excertos da página 44 do documento referenciado, onde o conceito de “bens e serviços encomendados digitalmente” seriam 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”.¹¹⁶ Já o preceito relacionado com o termo “serviços entregues digitalmente” foi definido na forma abaixo indicada:

(...) todos os serviços que são entregues remotamente em formato eletrônico, usando redes de computadores especificamente concebidas para esse propósito. Esta

¹¹² 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: 11 jun. 2023.

¹¹³ Ibidem.

¹¹⁴ Ibidem, p. 44 - 45.

¹¹⁵ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 61.

¹¹⁶ Ibidem.

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.¹¹⁷

Dessa forma, deve-se reforçar que as características basilares as quais a OCDE pretende preservar com a aplicação das diretrizes gerais sobre o IVA e, por consequência, o IBS, são, primordialmente: (i) a base ampla, (ii) cobrança final do consumidor, (iii) assim como os princípios gerais por ela estabelecidos em relação a tributação da economia digital, com um enfoque específico no princípio da neutralidade.¹¹⁸ Para se compreender as recomendações estabelecidas, sob uma perspectiva geral relacionada ao objetivo deste trabalho, deve-se partir da análise desses três pontos principais.

Primeiro, há de se observar as implicações relativas com o princípio da neutralidade que, como já mencionado, implica no fato de a tributação não influenciar as escolhas dos contribuintes, especialmente, dos agentes econômicos. A exceção para tal regra é aplicada ao exercício da função extrafiscal estatal, a qual se traduz na possibilidade do governo de induzir comportamentos por meio da tributação, em uma perspectiva reguladora, para fins de perfazer os seus objetivos, principalmente, aqueles relacionados com o próprio desenvolvimento da economia e demais determinações constitucionais.¹¹⁹

No tocante ao IVA e a tributação do consumo, conseqüentemente, o referido princípio está atrelado primordialmente com a ausência de discriminação no ambiente fiscal e, dessa forma, com o manutenção da sua imparcialidade, sem favorecimento ou tratamento injusto dos contribuintes. Tal fato implica, portanto, na eliminação de ônus tributários indevidos e desproporcionais, além da redução dos custos de conformidade tributária para as empresas, especificamente, aqueles que se configuram como excessivos e inadequados.¹²⁰

A aplicação da neutralidade no consumo busca garantir o fomento de um sistema tributário equitativo, evitando-se situações onde há desproporcionalidades aptas a configurar atribuições de vantagens ou desvantagens injustas aos diferentes contribuintes. Com isso, espera-se promover um ambiente de negócios onde prevalece não só a justiça, mas também a eficiência. Nesse sentido, a diretriz 2.3 do “*International VAT/GST guidelines*” estabelece que, conforme tradução de Gustavo Fossati e Daniel de Paula do excerto retirado da sua página 20:

¹¹⁷ FOSSATI; DE PAULA, op. cit. p. 61.

¹¹⁸ 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&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 11 jun. 2023.

¹¹⁹ FOSSATI; DE PAULA, op. cit. p. 65.

¹²⁰ Ibidem.

“(…) as regras do IVA devem ser enquadradas de tal forma que não sejam as principais influências nas decisões de negócios”.¹²¹

Contudo, conforme colocam os referidos autores, a aplicação de tais conceitos sobre a neutralidade no âmbito da tributação sobre bens e serviços digitais é “(…) 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.”¹²² Em face deste contexto, acerca da neutralidade e o IVA, as diretrizes colocadas pela OCDE também procurar garantir que o respectivo sistema tributário seja competitivo o suficiente em face do cenário internacional.

Então, foram estabelecidas as diretrizes de número 2.1 e 2.2. A primeira implica no fato de que as empresas têm o direito de compensar ou deduzir os valores pagos a título de tributos anteriormente ao longo da cadeia produtiva, com a exceção de existir uma disposição legislativa contrária a essa prática. A segunda diretriz, por sua vez, coloca que empresas com estruturas de atuação e características semelhantes deverão estar sujeito ao mesmo tratamento e regras fiscais, garantindo-se a sua equivalência quanto a atuação estatal e a arrecadação de tributos em face delas.¹²³

Ademais, também é possível salientar a diretriz 2.4 cujo conteúdo, traduzido por Fossati e De Paula, coloca que: “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.”¹²⁴ A diretriz 2.5 indica que seja possibilitado às empresas estrangeiras meios nos quais o IVA eventualmente pagos por elas em uma jurisdição específica não sejam irrecuperáveis. Enfim, a diretriz 2.6 toca no tema dos requisitos de conformidade estabelecidos para que as empresas estrangeiras possam atuar em um determinado mercado e como eles não devam ser desproporcionais ou inadequados, ao ponto de dificultar extremamente esse processo para tais entes.¹²⁵

Portanto, em termos conclusivos sobre a aplicação do IVA e o princípio da neutralidade, a OCDE recomenda que esse último seja aplicado de forma a garantir um tratamento igualitário entre os concorrentes, prezando pela isonomia, onde, nesse caso,

¹²¹ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 66.

¹²² *Ibidem*.

¹²³ 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: 12 jun. 2023.

¹²⁴ FOSSATI; DE PAULA, op. cit., p. 71.

¹²⁵ OECD, op. cit.

admitira-se um tratamento desigual para as pequenas empresas de setores específicos, necessitadas de uma atuação estatal mais benevolente em prol da sua própria subsistência. Tal realidade implicaria no fato de que tais companhias poderiam ter obrigações tributárias reduzidas. Já em outro aspecto geral ressaltado pela organização, também deve se atentar para a não discriminação desarrastada entre as sociedades nacionais e as estrangeiras, pois tais concepções seriam “incompatíveis com a própria natureza da economia digital”.¹²⁶

O doutrinador Leandro Paulsen, ao analisar a questão da capacidade contributiva em um nível amplo, nota uma dimensão adicional da neutralidade e propõe o estabelecimento de um novo consenso entre os contribuintes e a administração tributária, com um enfoque na própria capacidade de colaboração das empresas que atuam no meio digital. No caso, o autor sugere que tais empresas tenham um papel mais ativo na colaboração com o fisco para a determinação do valor a serem pagos por elas, reconhecendo que economia digital, a complexidade e a velocidade das transações podem tornar difícil para as autoridades fiscais não só acompanhar, mas também avaliar e aplicar o quantitativo tributário adequado em face delas.¹²⁷

Especificamente, sobre os efeitos de sua proposta, Paulsen reflete que, primeiro, com base no conhecimento das companhias acerca das “(...) 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 (...)”,¹²⁸ haveria a sua capacidade para auxiliar o físico para que a arrecadação tributária “(...) alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade.”¹²⁹

Ainda sobre o tema, cumpre salientar também que um dos enfoques primordiais na relação entre as variáveis do IVA, princípio da neutralidade e a economia digital, é a preservação da “(...) não cumulatividade dos tributos sobre a formação dos preços finais ao consumidor”, levando em consideração as questões conexas com a utilização da tributação e o comportamento dos contribuintes.¹³⁰ Sobre a não cumulatividade dos tributos e a o encargo do imposto, também denominado em inglês como o *burden of the VAT*, Felipe Kertesz Renault

¹²⁶ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 72.

¹²⁷ PAULSEN, Leandro. **Capacidade colaborativa: princípio de direito tributário para obrigações acessórias e de terceiros**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

¹²⁸ *Ibidem*, p. 40.

¹²⁹ *Ibidem*.

¹³⁰ CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**. Rio de Janeiro: Campus Jurídico, 2009. p. 119.

coloca ainda o seu posicionamento de que esse deve ser arcado inteiramente pelo consumidor final, não podendo ser suportado pela empresa mesmo quando ela eventualmente for a responsável pelo seu recolhimento.¹³¹

Neste sentido, cabe analisar as recomendações da OCDE quanto ao IVA e a preservação da tributação no destino, que seria justificativa pelo próprio princípio da neutralidade, conforme coloca Tathiane Piscitelli.¹³² Gustavo Fossati e Daniel de Paula, por sua vez, refletem sobre a importância da tributação na garantia de uma carga tributária incidente sobre as importações igual àquela praticada no mercado, em níveis líquidos, além de “(...) garantir que o valor do imposto reembolsado ou creditado no caso de exportação seja igual ao valor do imposto cobrado.”¹³³

No “*International VAT/GST guidelines*” divulgado pela OCDE, o seu capítulo 3 é o responsável por definir quais seriam os critérios utilizados para identificar a localidade onde deverá ocorrer a incidência tributária com base no princípio do destino. Dessa forma, a diretriz 3.1 preceitua que, consoante tradução de Fossati e De Paula do excerto encontrado na página 38 do supracitado documento: “(...) para fins de imposto de consumo, serviços comercializados internacionalmente e os intangíveis devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo.”¹³⁴

Tal diretriz implica no fato de que, no caso de comercialização de produtos intangíveis característicos do meio digital, como serviços online e *softwares*, por exemplo, vendidos além das fronteiras nacionais, o tributo incidente deve ser calculado em conformidade com a legislação tributária do país onde está sendo efetivamente fornecido o serviço ou consumido o produto, não no território onde eles são fornecidos. Dessa forma, almeja-se evitar eventuais lacunas legislativas aplicáveis ou, ainda, evasões fiscais relacionadas com essas transações de caráter e abrangência internacional, estabelecendo-se um referencial definitivo.

Não fosse apenas isso, também existe uma preocupação em abarcar a realidade específica onde as próprias empresas são as consumidores de tais operações, mesmo que elas não se qualifiquem como o consumidor final, as quais são denominadas em inglês como “*Business to Business*” - B2B. Nesses casos, a OCDE coloca que, na forma da tradução dos já

¹³¹ RENAULT, Felipe Kertesz. **Competência tributária internacional e economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2020.

¹³² PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2023.

¹³³ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional: Volume 4**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 74.

¹³⁴ *Ibidem*.

citados autores: “(...) 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”.¹³⁵ Ou seja, há a predominância das balizas relacionadas com o princípio do destino para esses casos, também.

Porém, um dos desafios relacionados com a distribuição de serviços e produtos intangíveis no meio digital é que esses carecem de um controle de fronteira para fins de determinação do território onde houve, de fato, o consumo final.¹³⁶ Por este motivo, objetivando superar tal problemática, foram estabelecidas as diretrizes 3.2 e 3.3, as quais afirmam, respectivamente, que: “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.”;¹³⁷ e também: “3.3. Para a aplicação da diretriz 3.2., a identidade do cliente é normalmente determinada por referência ao acordo comercial.”.¹³⁸

Logo, em resumo, tais determinações implicam que, ao se operacionalizar o fornecimento de serviços ou a venda produtos intangíveis em nível internacional, entre duas empresas, a jurisdição onde o cliente está localizado será aquela com o direito de tributar tais transações. Nesses casos, o polo “cliente” será identificado com base no acordo comercial existente entre as partes, esse último utilizado como termo genérico, não estando restrito aos limites técnicos utilizados no direito, embora se presuma que questões envolvendo altos valores de dinheiro sejam precedidas de um contrato de caráter mais usual comercialmente falando.¹³⁹

Sobre as demais diretrizes envolvendo a aplicação do princípio do destino final e o IVA, em uma análise geral e resumida para além das outras especificidades delineadas, conclui-se que, tanto para casos de transações entre empresas, como para empresas e consumidores, no contexto da economia digital, deverão ser tributadas conforme o consumidor final. Assim, países com uma abordagem e, conseqüentemente, institutos mais tradicionais do Direito Tributário, como o Brasil, devem ajustar seus procedimentos fiscais para lidar com as mudanças ocasionados pela economia digital.¹⁴⁰

¹³⁵ FOSSATI; DE PAULA, op. cit.

¹³⁶ 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: 12 jun. 2023.

¹³⁷ Ibidem, p. 42.

¹³⁸ Ibidem.

¹³⁹ Ibidem, p. 43.

¹⁴⁰ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 75.

Por fim, acerca da concepção do IVA como um imposto de base ampla quando aplicado nas operações digitalizadas, deve-se compreender os desenvolvimentos relativos com a conceituação e implicações da denominada “plataforma digital”, no contexto especializado de aplicação do referido tributo. Tal situação foi objeto de um trabalho específico da OCDE, divulgado em março de 2019 e intitulado como “*The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*”, termo que traduzido em português fica no mesmo sentido de: “O papel das plataformas digitais na cobrança de IVA/GST nas vendas online”.¹⁴¹

Nela, há a concepção relacionada com a sua aplicabilidade, que é resumida por Gustavo Fossati e Daniel de Paula, os quais aduzem o seguinte sobre o papel primordial das plataformas digitais 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”.¹⁴² Consoante a sua posição adotada sobre a definição de termos relacionados com a economia digital, os quais evoluiriam com o tempo, a OCDE procurou não estabelecer uma terminologia fixa acerca do que viria a ser uma plataforma digital.¹⁴³

Porém, a organização internacional busca traçar bases definidoras e nesse sentido, indica que, uma plataforma digital seria um ambiente *online* que facilita interações diretas entre diferentes grupos de clientes, como compradores e vendedores, usualmente. Essas plataformas seriam definidas com base na existência de duas características principais, sendo elas (i) cada polo de clientes são usuários da plataforma de uma maneira significativa; e (ii) naquele meio há a possibilidade de se ter não só a comunicação, mas também a realização de e transações diretas entre as partes envolvidas.¹⁴⁴

Nesse sentido, por meio do documento mencionado acima, a OCDE redigiu expressamente tais condições, estabelecendo a abrangência acerca da conceituação de plataforma digital que, conforme tradução de Gustavo Fossati e Daniel de Paula:

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.¹⁴⁵

¹⁴¹ 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: 12 jun. 2023.

¹⁴² FOSSATI, DE PAULA, op. cit., p. 76.

¹⁴³ OECD, op. cit., p. 6.

¹⁴⁴ Ibidem.

¹⁴⁵ OECD, op. cit.

A responsabilidade tributária de tais plataformas, inclusive, deve ser aferida em conformidade aos mencionados princípios da neutralidade, da segurança e da simplicidade, da efetividade e a justiça, assim como o da flexibilidade, esclarecendo-se que o relatório “*The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*”, “(...) procura apresentar uma gama de abordagens possíveis e discute as considerações de política associadas. Seu objetivo é servir de ponto de referência.”.¹⁴⁶

No tópico do impacto das plataformas digitais na cobrança do IVA e IBS sobre operações de bens e serviços intangíveis, onde há a relação B2B, ou seja, entre empresas, recomenda-se que arrecadação deve seguir o método de autoliquidação ou autoavaliação. Este não é aplicado para relações envolvendo empresas e consumidores, pois acarretaria em custos exacerbados para o usuário final que não possui a mesma estrutura operacional de uma pessoa jurídica. Assim, o método de autoliquidação consiste, primeiro, na obrigatoriedade do próprio cliente de “(...) declarar o IVA / GST devido sobre o fornecimento recebido do fornecedor estrangeiro como imposto sobre produção na declaração de IVA / GST relevante.”¹⁴⁷

Sobre a alíquota aplicada na operação, esclarece-se que: “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.”.¹⁴⁸ Acerca desse ponto, na eventualidade do cliente tiver direito à dedução total do imposto a montante, o qual significa o próprio imposto pago em cada etapa da cadeia de suprimentos, é possível que legislação local não exija a declaração do imposto sobre o produto no mecanismo de autoliquidação. Consequentemente, o cliente não precisaria informar de forma separada o imposto sobre o produto adquirido.¹⁴⁹

Ressalta-se que: “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.”.¹⁵⁰ Contudo, o mecanismo de autoliquidação não é aplicado em todas as jurisdições e, mesmo quando ele é de fato implementado nas suas

¹⁴⁶ Op cit.

¹⁴⁷ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional:** Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 77.

¹⁴⁸ Ibidem.

¹⁴⁹ 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&acname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8>. Acesso em: 12 jun. 2023.

¹⁵⁰ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional:** Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 77.

legislações internas, as previsões normativas poderão variar conforme a respectiva estrutura jurídica da nação.¹⁵¹

Como mencionado, o mecanismo de autoliquidação é considerado ineficiente para a relação de venda entre empresas e consumidores e, por este motivo, os fatos geradores são possíveis de serem determinados por meio das próprias plataformas digitais, pois elas permitiram “(...) que empresas, principalmente as menores, acessem com eficiência milhões de consumidores no que hoje é um mercado global.”¹⁵²

Nesse contexto, a OCDE mapeou algumas das formas como as diferentes jurisdições aplicam tal preceito, sendo a primeira delas uma concepção onde as plataformas digitais seriam responsáveis “(...) avaliar, cobrar e remeter o imposto, algo que as colocasse na figura de retentores tributários, se fosse no ordenamento jurídico tributário brasileiro”¹⁵³, sendo elas as responsáveis pela coleta do IVA/IBS, por consequência.¹⁵⁴

Outra possibilidade seria a qual as plataformas digitais agiriam voluntariamente como cobradores dos mencionados impostos e as autoridades fiscais poderiam pedir o compartilhamento de suas informações e, para tanto, é recomendado que “(...) houvesse 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”.¹⁵⁵ A responsabilidade solidária, inclusive, já foi considerada como um meio de *Joint and several liability* – SJL, justamente no sentido de se fomentar o apoio a atuação da administração em seu exercício fiscal de arrecadação tributária.¹⁵⁶

Nesse sentido, também se ressalta a necessidade de, além do fomento de mecanismos de cooperação nacional, a aplicação usual do intercâmbio internacional de informações fiscais, os quais podem ser atingidos quando a conformidade tributária das operadoras digitais é simplificada e restrita ao realmente necessário para a cobrança do tributo.¹⁵⁷ Portanto, com o desenvolvimento deste tópico foi possível abranger, de maneira geral, os principais pontos atrelados com as diretrizes estabelecidas pela OCDE quanto ao IVA/IBS, passando-se para a

¹⁵¹ 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: 12 jun. 2023.

¹⁵² FOSSATI; DE PAULA, op. cit.

¹⁵³ Ibidem, p. 80.

¹⁵⁴ OECD, op. cit. p. 19 - 20.

¹⁵⁵ FOSSATI; DE PAULA, op. cit., p. 80.

¹⁵⁶ Ibidem, p. 82.

¹⁵⁷ DOURADO, Ana Paula. **Governança fiscal global**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.

análise da ação 1 do projeto BEPS, atrelada com os desafios impostos pela digitalização das operações econômicas.

3 A AÇÃO 1 DO PROJETO BEPS E A ATUAÇÃO DA OCDE: DESAFIOS FISCAIS DECORRENTES DA DIGITALIZAÇÃO E AS EMPRESAS MULTINACIONAIS

O Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) pode ser caracterizado como uma iniciativa na qual há o objetivo de promover a cooperação fiscal em escala global. Por meio de medidas para combater a erosão da base tributária e a transferência artificial de lucros, busca-se estabelecer um ambiente tributário mais equitativo, transparente e alinhado com as necessidades do sistema tributário internacional.¹⁵⁸

A existência das críticas ao BEPS, especialmente, aquelas atreladas com o fomento de eventual “Imperialismo do Direito Tributário Internacional”, foram analisadas no tópico de número 2, com as devidas considerações acerca da sua pertinência para o objetivo e resultados deste trabalho, razão pela qual não serão reiteradas neste tópico específico, cujo enfoque é na iniciativa desenvolvida.

O BEPS é liderado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em parceria com o G20. Inclusive, ao analisar a influência do G20 na concepção e formação do projeto, Sérgio André Rocha atenta para o fato de que o seu desenvolvimento foi centrado internamente na própria OCDE, embora o grupo de países tenha apoiado o projeto.¹⁵⁹ Yariv Brauner, por sua vez, também compartilha do mesmo entendimento e, na relação entre as duas organizações internacionais, concebendo que o vínculo entre ambas as instituições neste iniciativa, além de carregar um aspecto político, também presume uma independência da OCDE, que atua assumindo o projeto e não em um papel de subordinação ao G20.¹⁶⁰

Em 5 de outubro de 2015, o Projeto BEPS divulgou o relatório final referente à sua Ação 1, que trata dos desafios tributários associados à economia digital, denominado como *Tax Challenges Arising from Digitalization*. O documento não apresentou resoluções conclusivas acerca da atividade fiscal neste contexto e a organização internacional indicou a continuidade

¹⁵⁸ OECD. **What is BEPS?**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact>. Acesso em: 11 jun. 2023.

¹⁵⁹ ROCHA, Sergio André. International fiscal imperialism and the principle of the permanent establishment. **Bulletin for International Taxation**, v. 68, n. 2, 2014.

¹⁶⁰ BRAUNER, Yariv. An essay on BEPS, sovereignty, and taxation. In: ROCHA, Sergio André; e CHRISTIANS, Allison. **Tax sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation** v. 60. Wolters Kluwer, 2017.

dos trabalhos, com a consequente divulgação de um relatório suplementar, refletindo os resultados desses esforços contínuos, até 2020.¹⁶¹

Dessa forma, na data de 12 de outubro de 2020, a OCDE publicou oficialmente os pilares 1¹⁶² e 2¹⁶³ à sua Ação 1, definidos por alguns autores como uma forma de expansão da respectiva iniciativa.¹⁶⁴ Em outubro de 2021, a organização conseguiu chegar a um consenso sobre os dois pilares propostos e, até dezembro 2022, mais de cento e trinta países haviam aderido aos termos delimitados,¹⁶⁵ os quais, conforme Gustavo Fossati e Daniel Giotti de Paula, “(...) demandarão convenções multilaterais, além de eventuais mudanças nas legislações domésticas.”¹⁶⁶

Em face do volume informacional atrelado com cada um dos pilares da Ação 1 do BEPS, haverá a divisão em dois sub tópicos focados nas respectivas propostas e os seus desdobramentos específicos, de modo a facilitar não só a compreensão, mas a divisão entre o conteúdo de ambas.

3.1 O Pilar 1 da Ação 1 do Projeto BEPS (*Report on pillar one blueprint - OECD*)

O primeiro pilar da referenciada ação 1 procura resolver problemas relacionados com os conflitos de competência tributária, conforme denominação equivalente aos termos referenciados na doutrina brasileira. No caso, almeja-se identificar qual Estado teria o direito de tributar determinada operação, conforme as peculiaridades do caso concreto. Os elementos determinantes para tanto seriam a identificação do sujeito passivo e a base de cálculo aplicável,

¹⁶¹ CANEN, Doris; GOMES, Marcus. Os relatórios do projeto BEPS ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da Economia Digital. **Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: Debates Atuais**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 52.

¹⁶² OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1686070433&id=id&accname=guest&checksum=CC4625F99F005821508D9A676D6815A8>. Acesso em: 04 jun. 2023.

¹⁶³ OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1686070464&id=id&accname=guest&checksum=692175BA85C32BD985D2B8E5DD02ABD>. Acesso em: 04 jun. 2023.

¹⁶⁴ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional: Volume 4**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

¹⁶⁵ OCDE. **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy - 8 October 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: 04 jun. 2023.

¹⁶⁶ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional: Volume 4**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 30.

possibilitando-se um denominado “compartilhamento do poder de tributar”, situação que implicaria na atuação de dois Estados em face dos desdobramentos práticos relacionados com a hipótese específica.¹⁶⁷

No entanto, deve-se ressaltar que a situação acima mencionada não implicaria em uma dupla tributação, haja vista o alicerce principiológico por trás da referida proposição, cujo objetivo é justamente evitar tanto a ausência de tributação, como a dupla tributação nas operações comerciais atreladas com a digitalização.¹⁶⁸ Especificamente, quantos aos problemas relacionados aos conflitos de competência tributária, cumpre esclarecer que esses são desdobramentos fáticos onde dois ou mais Estados reivindicam o direito de tributar a mesma atividade econômica ou o mesmo contribuinte.¹⁶⁹

Conforme afere a doutrina, tais circunstâncias podem resultar em lacunas na tributação, onde nenhuma jurisdição efetivamente tributa a atividade/operação, ou em situações de dupla tributação, na qual mesma atividade/operação é tributada por mais de uma jurisdição.¹⁷⁰ Logo, o primeiro pilar do BEPS almeja evitar tais problemas, definindo critérios para que possam ser devidamente estabelecidas as obrigações fiscais de uma empresa, quando a sua atuação envolver nações diferentes do globo.¹⁷¹

Ressalta-se que a aplicação dos parâmetros estabelecidos no pilar 1 irá pressupor a existência de um sujeito passivo que se amolda aos requisitos estabelecidos pela iniciativa, logo, elas não incidirão sobre a atuação de todas as empresas multinacionais. Para que elas se enquadrem nas hipóteses previstas, deverão ter um rendimento global acima de 20 bilhões de euros e uma lucratividade bruta acima de 10%, cujo cálculo será realizado com base na média. Em uma perspectiva futura, a OCDE prevê a possibilidade de se reduzir a quantidade do volume

¹⁶⁷ FOSSATI; DE PAULA, op. cit., p. 30.

¹⁶⁸ OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1685971286&id=id&accname=guest&checksum=9B1A12D59DD2D5291B11A4466CF6A0C>. Acesso em: 04 jun. 2023.

¹⁶⁹ PINTO, Felipe Kertesz Renault. **Os desafios da alocação da competência tributária em âmbito internacional na economia digital**. 2019. 226 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

¹⁷⁰ Ibidem.

¹⁷¹ OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1685971286&id=id&accname=guest&checksum=9B1A12D59DD2D5291B11A4466CF6A0C>. Acesso em: 04 jun. 2023.

de negócios para 10 bilhões de euros, a depender da implementação bem-sucedida da proposta.¹⁷²

O relatório divulgado pela instituição estabelece três componentes primordiais para o sustento da solução proposta no pilar 1, sendo o primeiro deles focado na introdução de um novo direito de tributação a ser aplicado para as jurisdições dos diferentes mercados, porém a sua incidência será centrada nas rendas residuais calculadas sobre grupos de multinacionais ou segmentos/setores dessas empresas (Montante A). Dessa forma, objetiva-se tributar tais segmentos empresariais com base na atividade econômica desenvolvida em determinado território.¹⁷³

Como o enfoque desta atuação específica é a tributação de rendas residuais, a busca do consenso mínimo entre os países levou a discussões acerca do próprio conceito de renda e, também, do que viria a ser considerado como as próprias rendas residuais para fins de aplicação das regras estabelecidas acerca da incidência tributária nestas situações, ainda que haja a previsão de mecanismos onde se evita a dupla tributação.¹⁷⁴

Para fins de delimitação conceitual, cumpre ressaltar que a expressão “rendas residuais” faz referência, usualmente, a uma renda passiva resultante dos ganhos financeiros oriundos do trabalho ou investimentos já sedimentados que, mesmo assim, continuam produzindo rendimentos, independentemente de haver a aplicação de uma atividade laboral direta e imediata naquele conjunto patrimonial/valorativo.¹⁷⁵ Um exemplo prático de tal realidade é quando um autor publica um livro e continua a receber os valores decorrentes da sua venda, mesmo não atuando diretamente naquele ativo específico.

O aluguel de imóveis também pode se configurar como uma renda residual para o proprietário do bem, no momento em que o contrato está em vigor, produzindo ganho patrimonial sem a atuação direta do locador, naquele momento específico, em face da sua propriedade. Sobre as rendas residuais no contexto de atuação de empresas multinacionais, essas se configuram como lucros contínuos gerado gerados em decorrência das suas operações e investimentos realizados em nações do globo diferentes daquela onde a companhia está

¹⁷² 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/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023. p. 1.

¹⁷³ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

¹⁷⁴ FOSSATI; DE PAULA, op. cit.

¹⁷⁵ PORTELLA, Gualter. **Lucro residual e contabilidade: Instrumental de análise financeira e mensuração de performance**. Scielo. Caderno de Estudos (23), Jun 2000. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cest/a/6rctCv5RCzP7nHtS88cSTGD/>. Acesso em: 07 jun. 2023.

originalmente sediada, mesmo quando elas já não estão mais presentes no respectivo mercado ou diretamente envolvidas na operação.¹⁷⁶

A fonte destas respectivas rendas, com base no contexto de atuação de tais categorias de empresas, pode ser oriunda de royalties relacionados com propriedade intelectual, licenciamento de marca, assim como os próprios rendimentos resultantes de investimentos em subsidiárias estrangeiras, além de franquias internacionais, dentre outros ativos econômicos responsáveis por gerar receita sem a sua atuação e dispêndio direto para tanto. Nesse contexto, torna-se pertinente pontuar uma característica sistemática relacionada com as rendas residuais de empresas multinacionais.¹⁷⁷

Especificamente, nessas espécies empresariais, as atividades responsáveis por fomentar tal categoria de entradas financeiras estão relacionadas, principalmente, com aquelas de cunho comerciais, de investimentos, além de eventuais estratégias específicas que são praticadas para além das fronteiras da nacionalidade originária, formalmente estabelecida como a “sede”, do grupo empresarial. Tal conjunto de operações, inclusive, são impulsionados pela própria capacidade, oriunda do tamanho e poder econômico dessas empresas, de se aproveitar de vantagens competitivas, atuando em uma economia de escala que fomenta potencialidades de análise e impactos globais.¹⁷⁸

Consequentemente, existe a preocupação do Projeto BEPS em delimitar qual será a parcela das referenciadas rendas que irão ser abrangidas pelas novas regras de tributação almejadas e, assim, objeto de aplicação do determinado “Montante A”. Neste contexto, foi definido um denominado “Nexo”, o qual implica em uma “regra de nexo de finalidade especial” que, em termos materiais, se configura como uma regra responsável por determinar quando haverá a incidência do novo conjunto de regras tributárias previstas como implicações do Montante A, no contexto de atuação de uma empresa multinacional em uma jurisdição de um mercado específico.¹⁷⁹

¹⁷⁶ AUERBACH, Alan J.; KEEN, Michael; DEVEREUX, Michael P.; OOSTERHIUS, Paul; SCHÖN, Wolfgang; VELLA, John. Residual profit allocation by income. **Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP19/01**, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance N. 2019-04, Oxford Legal Studies Research Paper N. 41/2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3358291>. Acesso em: 07 jun. 2023.

¹⁷⁷ BEER, Sebastian; KEEN, Michael; LI, Liu; RUUD, de Mooij; SHAFIK, Hebous; KEEN. Exploring Residual Profit Allocation. **American Economic Journal: Economic Policy**, 15 (1): 70-109, 2023. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.20200212>. Acesso em: 07 jun. 2023.

¹⁷⁸ Ibidem.

¹⁷⁹ 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/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

Dessa forma, conforme o documento divulgado pela OCDE, o Nexo do Montante A será aplicado na atuação de uma empresa multinacional, em um determinado mercado, quando esta organização obtiver pelo menos um milhão de euros a título de receitas provenientes desta jurisdição. No entanto, caso o Produto Interno Bruto (PIB) atrelado com a jurisdição seja inferior a quarenta bilhões de euros, a regra do nexos será incidente a partir da receita de duzentos e cinquenta mil euros.¹⁸⁰

Para título comparativo, o valor do PIB brasileiro no ano de 2022 foi superior a nove trilhões de reais, equivalente a mais de um trilhão de euros,¹⁸¹ o que implicaria na incidência das novas regras tributárias almeçadas para as multinacionais que superassem a receita de um milhão euros com base em sua atuação no país, o que equivale, com base na cotação do euro no início de junho do ano de 2023, em média, a mais de cinco milhões e quinhentos mil reais.¹⁸² Ressalta-se, inclusive, que não somente as companhias estrangeiras que atuam no país poderiam sofrer a incidência das novas regras tributárias, com base na proposta da OCDE, mas também as numerosas multinacionais originárias do Brasil com operações fora do país que, no ano de 2012, ultrapassavam o número de quarenta companhias.¹⁸³

De acordo com João Gabriel Costa dos Santos, sobre o escopo geral do Montante A, a abrangência do pilar está focado: “(...) nas grandes multinacionais (*large MNEs*) prestadoras de serviços digitais automatizados (*Automated Digital Services – ADS*) e que lidam diretamente com os consumidores (*Consumer-Facing Businesses – CFB*).”¹⁸⁴ Para se definir o alcance das normas regras tributárias almeçadas, observariam dois elementos, o teste de atividade e o teste de limite.¹⁸⁵

O primeiro teste procuraria identificar as empresas que desempenham um papel significativo na economia de uma jurisdição específica, mesmo que não possuam uma presença tributável proporcional nesse mercado, de acordo com as regras de conexão existentes.¹⁸⁶ Já o teste de limite estabelece os valores mínimos de receita para que uma empresa multinacional esteja incluída no escopo do "Montante A".¹⁸⁷ Conforme se desprende da regra do Nexos acima

¹⁸⁰ OECD, op. cit.

¹⁸¹ IBGE. **Produto Interno Bruto - PIB**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 07 jun. 2023.

¹⁸² UOL. **Câmbio: Euro**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 07 jun. 2023.

¹⁸³ EXAME. **As 45 multinacionais brasileiras com maior presença lá fora**. Disponível em: <https://exame.com/negocios/as-45-companhias-brasileiras-mais-internacionalizadas/>. Acesso em: 07 jun. 2023.

¹⁸⁴ SANTOS, João Gabriel Costa dos. **A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional**. Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 80f, 2020, p. 60.

¹⁸⁵ Ibidem.

¹⁸⁶ Ibidem.

¹⁸⁷ Ibidem, p. 62.

mencionada, houve a observância desses preceitos, principalmente, aquele relativo ao valor de receita mínimo gerado em cada uma das jurisdições.

Assim, quando definido que atuação de uma multinacional específica em uma jurisdição se qualifica para a alocação do Montante A, em conformidade ao informado pela OCDE na sua declaração sobre os pilares para enfrentar os desafios da digitalização da economia, “25% do lucro residual definido como lucro acima de 10% da receita será alocado para jurisdições de mercado com nexos, usando uma solução de alocação baseada em receita.”¹⁸⁸ A determinação da base de cálculo se dará com base na “medida relevante” de lucros e prejuízos das referidas empresas, a ser aferido com base na receita contábil financeira, com a possibilidade de se reportar eventuais prejuízos fiscais.¹⁸⁹

O marco para determinar a fonte jurisdicional da receita tributável é a localidade final onde os bens e serviços serão utilizados ou consumidos, afirmando-se que serão desenvolvidas regras para as respectivas fontes, detalhadas para cada categoria específica de transação relacionada com as atividades citadas. As circunstâncias fáticas e específicas do objeto operacionalizado, considerando-se o contexto de atuação da empresa, serão aquelas utilizadas para se determinar o mercado final.¹⁹⁰

No caso dos lucros residuais de uma multinacional já tiverem sido tributados em uma determinada jurisdição diferente daquela onde haverá a efetivação final da sua operação, há a previsão da criação de um denominado “*safe harbour*” de lucros de marketing e distribuição que limitará os lucros residuais efetivamente alocados para a jurisdição onde se operacionalizou a aplicação do Montante A. Acerca deste tema, o relatório divulgado pela OCDE elencou que serão trabalhos adicionais para melhor delimitar o funcionamento do *safe harbour* em um escopo abrangente das problemáticas e situações oriundas do novo contexto por ele instaurado.¹⁹¹

Na eventualidade de dupla tributação do lucro obtido, prevê-se a utilização de métodos de isenção ou da existência de crédito para aliviar os seus efeitos. Para lidar com eventuais problemas e conflitos oriundos da aplicação das normas relacionadas com o Montante A, também se estabelece a criação de um mecanismo de prevenção e resolução de controvérsias específico para lidar com questões relativas à aplicação do referido montante, cujas

¹⁸⁸ OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 2. 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: 07 jun. 2023.

¹⁸⁹ Ibidem.

¹⁹⁰ OECD, op. cit.

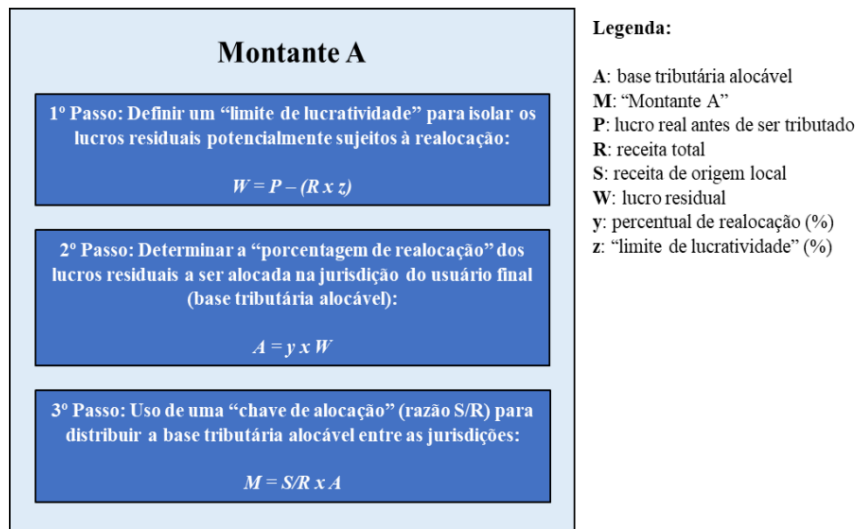
¹⁹¹ Ibidem.

determinações terão força obrigatória e vinculante para as questões nele submetidas, ou seja, terão uma garantia para fazer valer a sua eficácia.¹⁹²

Há a previsão da criação de um mecanismo de prevenção e resolução de controvérsias obrigatório e eletivo apenas para situações da aplicação do Montante A para economias em desenvolvimento. A eletividade para determinadas nações implicará em um procedimento denominado revisão para verificar se uma determinada jurisdição poderá acionar a aplicação destes mecanismos. Caso um determinado Estado seja considerado inelegível em uma determinada revisão, ele permanecerá assim pelos anos subsequentes, até que seja realizada uma nova análise pela instituição.¹⁹³

O já mencionado Costa dos Santos, inclusive, em sua monografia intitulada “A Redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional”, traduziu a estrutura visual criada pela a OCDE para exemplificar como é aferida não só os percentuais relacionados com a aplicação do Montante A, mas também a própria aplicação da regra do Nexo que irá estabelecer a sua incidência.¹⁹⁴ Para fins didáticos e exemplificativos, cumpre reproduzir a referida figura abaixo:

Figura 1 – Fórmulas relacionadas com a incidência do Montante A



Fonte: João Gabriel Costa dos Santos (2020, p. 60)¹⁹⁵

¹⁹² OECD, op. cit.

¹⁹³ Ibidem, p. 3.

¹⁹⁴ SANTOS, João Gabriel Costa dos. **A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional**. Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 80f, 2020.

¹⁹⁵ Ibidem, p. 60.

O segundo elemento atrelado com o pilar 1 da ação 1 do BEPS, faz referência a fixação de um retorno determinado para certas atividades de marketing e distribuição de linha de base, as quais ocorrem fisicamente no contexto de uma jurisdição de mercado, cujo valor a ser imputado se dará com base no princípio denominado como *arm's length*, também colocado como o princípio do valor de mercado, este oriundo do princípio inglês *Arm's Length Principle* (quantidade B).¹⁹⁶

A referida expressão foi incorporada ao meio jurídico brasileiro para fazer referência ao critério responsável por basear a legislação interna sobre os preços de transferência e, dessa forma, implica que os valores praticados no contexto dessas operações sejam equivalentes aqueles já praticados no mercado.¹⁹⁷ Para a definição do montante quantitativo, toma-se como base a presunção do valor médio, conforme a natureza usual da operação, especialmente, para fins de implicações tributárias que recaem sobre tais transações.¹⁹⁸

Sobre a relação existente entre o princípio do *arm's length* e as suas implicações econômicas e jurídicas, a definição e formação do preço estão atreladas com a concretização do conceito acima delimitado. No caso, Luís Eduardo Schoueri expõe, especialmente, sobre a ótica da tributação, que a determinação do lucro obtido para fins tributários é oriunda de uma investigação para aferir o preço de terceiros independentes, de modo que seja possível determinar qual valor é praticado de fato.¹⁹⁹

Inclusive, cumpre salientar que o termo “preço de transferência” é utilizado para fins de tributação e engloba os valores relativos a venda ou transferência, realizada por uma determinada empresa, de bens, serviços ou propriedade intangível a uma unidade integrante de sua estrutura, localizada no exterior. Tal realidade é característica de uma gestão descentralizada, onde as divisões, filiais, departamentos, dentre outras estruturas da instituição, estão localizadas em regiões geográficas diferentes e há a necessidade de que seja realizada uma transferência entre os diferentes setores, em um contexto interno da empresa, mas que se implica em uma operação transnacional, por consequência.²⁰⁰

¹⁹⁶ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

¹⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Presunções jurídicas, *arm's length* e o conceito de custo para fins de preço de transferência**. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1491/1460>. Acesso em: 06 jun. 2023.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 99.

¹⁹⁹ *Ibidem*.

²⁰⁰ BEUREN, Ilse; GRUNOW, Aloisio; HEIN, Nelson. **Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil**. E&G – Revista Economia e Gestão, v. 10, n. 24 (2010), E&G SET/DEZ (2010) PUC Minas. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P.1984-6606.2010v10n24p74/2145>. Acesso em: 06 jun. 2023.

Dessa forma, ao aplicar o princípio do valor de mercado, é possível inferir que, com o estabelecimento de uma política voltada para o fomento de um retorno determinado sobre as operações atreladas com a publicidade e operações de base, essas intrinsecamente conectadas com atividades usuais desenvolvidas por empresas multinacionais, o Projeto BEPS procura evitar que tais companhias transfiram artificialmente os seus rendimentos para jurisdições com uma carga tributária mais baixa, de modo a reduzir a evasão fiscal.

No que tange a aplicabilidade do Montante B, almeja-se realizar uma Convenção Multilateral (MLC), na qual todas as partes eliminariam a cobrança de Impostos sobre Serviços Digitais e outras medidas semelhantes para todas as empresas, comprometendo-se, também, a não introduzir tais ações no futuro. Tal concepção resultou na indicação pela OCDE de que, entre 8 de outubro de 2021 até 31 de dezembro de 2023, ou até a entrada em vigor da Convenção Multilateral, o fato o que ocorrer primeiro, nenhuma empresa deveria ser cobrada a título de impostos ou medidas dessa natureza.²⁰¹

A organização esclarece que a forma de remover tal cobrança será coordenada e que acordos transitórios estariam sendo discutidos com rapidez, especificamente, o Grupo de Trabalho 6 e o Fórum FTA MAP ficaram encarregados de finalizarem, conjuntamente, os trabalhos necessários para se conferir a efetividade e aplicabilidade do Montante B. Definiu-se que o trabalho técnico deveria inicialmente definir quais seriam as atividades de comercialização e linhas de base para fins de aplicação do referido Montante, assim como os seus componentes restantes, estabelecendo-se a meta de que os resultados finais deveriam ser divulgados até o final de 2022.²⁰²

Assim, na data de 8 de dezembro de 2022, foi divulgado o “*Public Consultation Document – Pillar One – Amount B: 8 December 2022 - 25 January 2023*”.²⁰³ O referido documento é definido como um registro do trabalho realizado até o presente momento pela instituição, por meio dos grupos acima mencionados. A divulgação dos resultados obtidos foi realizada considerando o detalhamento já mapeado, assim como a estabilidade das conclusões obtidas, que, por sua vez, permitiriam a sua divulgação para consulta pública acerca do desenvolvimento realizado. No entanto, é importante salientar que esse relatório ainda não se

²⁰¹ OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 2. 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: 07 jun. 2023.

²⁰² Ibidem, p. 7.

²⁰³ OECD. **Public Consultation Document - Pillar One – Amount B: 8 December 2022 – 25 January 2023**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2023.

configura como as orientações e conclusões finais do trabalho acerca do tema, cuja expectativa de implementação é no ano de 2024.²⁰⁴

De toda forma, algumas diretrizes foram relevantes foram indicadas e merecem menção, a exemplo das próprias operações específicas abarcadas pelo escopo do Montante B, as quais são, no que tange as operações consideradas como linhas de base e comercialização: (i) Os acordos de compra e venda onde uma das partes adquire mercadorias de empresas estrangeiras para comercialização na forma de atacado na sua jurisdição local; e (ii) Os acordos de agência de vendas e comissão em que uma parte desempenha um papel na distribuição por atacado, principalmente, para a comercialização de bens, em nome de uma outra, quando esses arranjos são economicamente relevantes.²⁰⁵

Sobre a inclusão da segunda categoria mencionada no escopo de abrangência do Montante B, o documento nota a existência de divergência entre os posicionamentos de países consultados no que a organização denomina de “Quadro Inclusivo”. No caso, enquanto algumas nações compartilham da opinião de que a segunda categoria deveria estar presente na incidência do Montante, algumas outras expressaram a sua visão de que a inclusão de agentes de vendas ou comissionados no mencionado escopo pode resultar em uma compensação/custo fiscal excessivo para as partes envolvidas, especialmente considerando a relativa simplicidade de suas funções.²⁰⁶

É de suma importância ressaltar que o relatório não estabelece um limite mínimo para determinar se uma empresa com atuação em diferentes países do globo estará abrangida pelo escopo do Montante B, haja vista que o enfoque da sua incidência está nas características da atividade desenvolvida pela companhia. Essa abordagem diverge da aplicação do Montante A, onde um quantitativo mínimo de receita é estabelecido, conforme já demonstrado, assim como as regras fiscais mínimas globais no âmbito do Pilar Dois, onde os limites definidos seriam aplicados para determinar se uma multinacional está sujeita às referidas regras, cujas especificidades serão desenvolvidas em tópico específico para tanto.²⁰⁷

Também deve se observar que houveram algumas mudanças acerca das considerações sobre a implementação do Montante B e, agora, a OCDE aponta que a abordagem ideal para a aplicação de suas regras seria a inclusão de tal conjunto normativo nas Diretrizes de Preços de

²⁰⁴ OECD, *op. cit.*

²⁰⁵ *Ibidem.*

²⁰⁶ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **OECD releases public consultation document on Amount B of Pillar One on baseline marketing and distribution functions.** Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-public-consultation-document-on-amount-b-of-pillar. Acesso em: 08 jun 2023.

²⁰⁷ *Ibidem.*

Transferência (TPG) da própria instituição. Tal forma de enquadramento pressupõe uma inserção mais orgânica que considera as diferentes estruturas jurídicas internas dos Estados comprometidos com a aplicação das diretrizes do Projeto BEPS, ao mesmo tempo em que se permite o enquadramento e observância das diretrizes relacionadas ao princípio da plena concorrência, mitigando-se os riscos de dupla tributação e a, no espectro oposto, da ocorrência de lacunas fiscais.²⁰⁸

Além disso, em consonância ao afirmado pelo Secretário da OCDE no *webinar* onde foi divulgado o relatório, a inclusão das respectivas regras nas diretrizes gerais sobre preços de transferência não ensejaria na necessidade de serem realizadas alterações nos tratados já existentes para a implementação do Montante B. No entanto, o documento divulgado pontua a falta de um acordo consensual acerca de tal proposição e, por este motivo, indica-se a observância de outras opções para tanto, incluindo a apreciação acerca de uma eventual obrigatoriedade ou não do Montante B para os países membros.²⁰⁹

Acerca das opções alternativas para uma possível implementação do referido conjunto de regras, considera-se (i) o possível fomento de um *safe harbour* nos moldes daqueles já mapeados para o Montante A, com as devidas modificações e adequações para as operações específicas abrangidas por este conjunto de diretrizes; (ii) assim como há a ideia de estabelecer as regras e recomendações do Montante B como um norte interpretativo para aplicação do princípio da plena concorrência às atividades básicas de marketing e distribuição. Por este motivo, é destacado que a resolução dessas questões poderá afetar o desenho geral de alguns aspectos do Montante B."²¹⁰

Por tanto, da análise do documento divulgado no final de 2022, é possível concluir que foram apresentadas informações de relevância substancial acerca do trabalho técnico empreendido pela iniciativa, salientando-se o atual estado de reflexão sobre os elementos-chave do referido projeto, bem como os principais pontos indefinidos que ainda se encontram em processo de discussão. Apesar da existência de uma quantidade de trabalho considerável a ser realizado, com fins de se obter uma posição final baseada no consenso sobre as implicações das regras atreladas com esse elemento específico do Pilar 1 da ação do BEPS. Como já mencionado, a Secretariado da OCDE estabeleceu a meta de que o Montante B deverá ser efetivamente implementado até o ano de 2024.²¹¹

²⁰⁸ ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED, op. cit.

²⁰⁹ Ibidem.

²¹⁰ Ibidem.

²¹¹ Ibidem.

O Governo do Brasil, em atenção as diretrizes recomendadas pela OCDE quanto as questões envolvendo os preços de transferência, o objeto primordial do mencionado Montante B, divulgou, no início de 2023, o documento intitulado “O novo Sistema de Preços de Transferência: Aperfeiçoamento do Sistema Tributário Brasileiro e Promoção do Comércio e do Investimento”. Nele, são mencionados as características e as principais normativas atreladas com o novo sistema de Preços de Transferência implementado no país por meio da Medida Provisória n. 1.152/2022, cujas especificidades serão analisadas em tópico específico.²¹²

Além disso, o terceiro elemento central do pilar 1 está conectado com os procedimentos necessários para o fomento de uma melhoria na segurança tributária ao redor do globo, na forma da prevenção eficaz de eventuais conflitos e o aperfeiçoamento dos mecanismos possíveis de suas resoluções.²¹³ O objetivo, com base em tais preceitos, é de se criar um ambiente mais estável para as empresas e autoridades fiscais, reduzindo-se incerteza e os conflitos relacionados com a tributação internacional.

Para fins didáticos e práticos, em uma análise individualizada das implicações desta proposta específica do Projeto BEPS, é evidenciado um direcionamento da busca de métodos alternativos/pacíficos visando solucionar as respectivas controvérsias tributárias no meio internacional, tópico, inclusive, amplamente discutido no relatório do pilar 2 da ação 1 do BEPS, o qual será analisado com maior profundidade adiante. Contudo, para fins de uma compreensão inicial acerca da utilização de meios alternativos na solução de conflitos no Direito Tributário Internacional, é necessário sedimentar alguns preceitos iniciais sobre o tema.

Especificamente, acerca da possibilidade de aplicação de tais instrumentos, Daniel Dix Carneiro desenvolve uma análise onde a fonte do litígio é a aplicação e interpretação de convenções internacionais em matéria tributária e, com base nela, afirma que o Direito Internacional Público incentiva a extensão e a aplicação de mecanismos pacíficos voltados para a resolução das controvérsias, com o fim de atingir o potencial máximo dos princípios da boa-fé e o do *pacta sunt servanta*, este que se traduz na máxima de que os acordos devem ser cumpridos.²¹⁴

²¹² BRASIL. **O novo sistema de preços de transferência: Aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro e promoção do comércio e do investimento**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2023.

²¹³ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

²¹⁴ CARNEIRO, Daniel Dix. **Os conflitos tributários internacionais e sua possível solução pela via arbitral**. 2021. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional) – Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012, p. 139.

O autor então esclarece que os debates atrelados com tal tema são desenvolvimentos em um sentido no qual se busca a superação de pontos de vista interpretativos que abram margem para a aplicação, por parte de um Estado Signatário, de uma norma cujos efeitos são extremamente danosos e, por consequência, injustos para com o contribuinte. Nesse sentido, conclui que: “(...) se afigura plenamente defensável e salutar que os Estados soberanos recorram, em princípio, a qualquer um dos meios admitidos pelo Direito Internacional”.²¹⁵

Cumprir observar que os meios aludidos no parágrafo acima se traduzem, primeiro, nos meios diplomáticos, estes que englobam: (i) a negociação; (ii) o sistema de consultas; (iii) os bons ofícios, (iv) a mediação, (v) a conciliação e (vi) o inquérito. Então, há os meios políticos, quando o envolvimento de dois ou mais Estados implica em divergência entre eles, gerando um conflito de certa gravidade e ameaça o clima de paz.²¹⁶

Nesse caso, verifica-se a atuação de uma determinada organização internacional para tentar dirimir a problemática existente, intermediando a situação. Por fim, tem-se os meios jurisdicionais, que implicam na submissão da solução da controvérsia para a arbitragem ou a um tribunal internacional, conforme a sua competência for determinada em face de eventual convenção discutida. No que tange a aplicação da arbitragem envolvendo Estados, haja vista eventual dúvida sobre a aplicação do procedimento quanto a matéria da tributação e os seus interesses relacionados, cumpre esclarecer que a doutrina do Direito Internacional considera possível a sua aplicação.²¹⁷

Porém, os meios arbitrais são considerados incipientes por uma suposta apreensão estatal de perder o controle da sua soberania fiscal. Daniel Dix Carneiro discorda deste comportamento reiterado pelos Estados, apontando que tal receio não deve substituir, pois o procedimento arbitral não diminuiria a competência tributária, mas sim permitiria a existência de uma análise interpretativa da norma aplicável ao caso concreto, nos moldes do que já acontece no Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) da Organização Mundial do Comércio (OMC).²¹⁸

De toda forma, quanto aos meios alternativos/pacíficos de solução de conflitos internacionais, Igor Mauler Santiago afirma que apenas três teriam se mostrados como apropriados e efetivos para o objetivo que se propõem. Para tanto, o autor parte de uma análise abrangente dos diferentes arranjos entre os atores que atuam no cenário internacional,

²¹⁵ CARNEIRO, op. cit., p. 138 - 139.

²¹⁶ Ibidem, p. 32 - 40.

²¹⁷ Ibidem, p. 170.

²¹⁸ Ibidem.

abarcando as pessoas jurídicas de direito privado, os Estados e as organizações internacionais, assim como os conflitos decorrentes de suas interações.²¹⁹

Nesse contexto, citou a negociação direta, a arbitragem e a submissão a cortes permanentes como os meios de solução efetivos. Sobre o Direito Tributário Internacional e a solução de controvérsias no seu meio específico, afirmou considerar pouco provável que um conflito nesta seara implique em um desgaste político apto a justificar a intervenção diplomática de terceiros, especificamente, nas modalidades dos bons ofícios, conciliação e da mediação.

Ademais, também incluiu neste grupo, contudo em uma categoria em si própria, os meios políticos para a solução de conflitos no plano internacional, com exceção da realidade fomentada pela OMC. No caso do direito tributário, o autor pondera que, a princípio, os Estados não enfrentam prejuízos em uma interpretação prejudicial, aplicada ao direito interno, de uma convenção em desfavor do contribuinte, sendo este último a parte que lidaria de fato com as suas implicações.²²⁰

Porém, como pontuado no desenvolvimento deste trabalho, o contexto pós crise econômica de 2008 fomentou práticas fiscais mais agressivas, principalmente, em face de uma digitalização crescente da economia. Consequentemente, tais fatores modificaram o contexto relacional acima relatado por Mauler Santiago, especificamente, com a atuação de empresas em diferentes países cujos objetivos e práticas culminam na perda efetiva de arrecadação de determinados Estados, por meio de práticas de elisão fiscal internacional agressivas que, em alguns casos, podem se configurar como uma modalidade mais gravosa, a qual seja a evasão fiscal.

Logo, o contribuinte não é mais a única parte potencialmente afetada no contexto do direito tributário internacional, o que leva a movimentações do próprio polo estatal para procurar soluções neste meio. Os desafios impostos pela digitalização econômica desafiam a própria capacidade de resposta e abrangência do direito interno, haja vista, principalmente, a infungibilidade do meio, que não conhece fronteiras físicas.

Nesse sentido, a base 3 da Ação 1 do Projeto BEPS pode ser definida como uma iniciativa atual frente a necessidade de resposta aos diferentes sujeitos presentes no cenário fiscal global e os efeitos oriundos de uma economia digitalizada da economia digital, estando em consonância com as próprias diretrizes dos seus outros elementos primordiais, a exemplo

²¹⁹ SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

²²⁰ Ibidem.

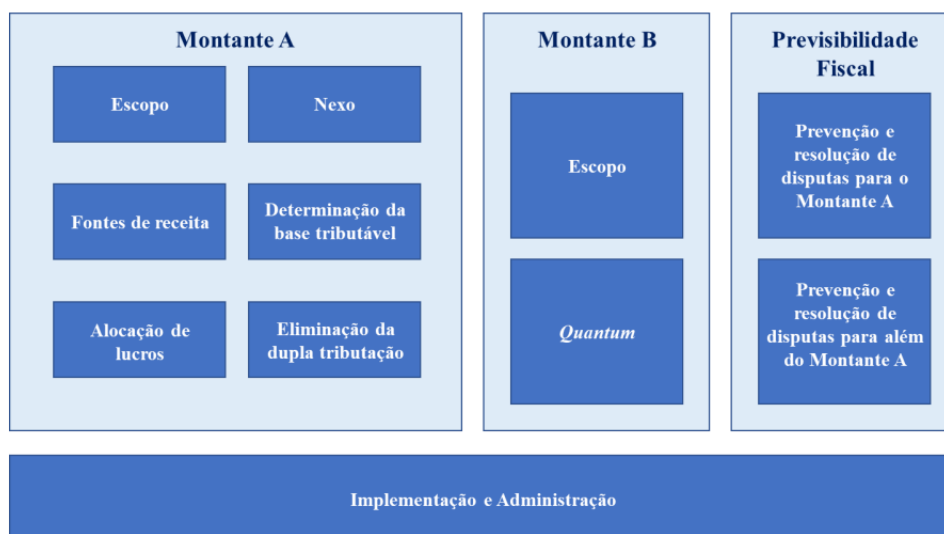
da iniciativa voltada para a criação do sistema um mecanismos de prevenção e resolução de controvérsias para o Montante A.

Em atenção aos parágrafos desenvolvidos, conclui-se que os meios para se prevenir a ocorrência de disputas, assim como a preocupação no desenvolvimento de mecanismos adequados para solucionar essas controvérsias, são possibilidades concretas e bem-vindas que, se propriamente desenvolvidas, poderiam ter efeitos concretos sobre a tributação de operações digitais e as problemáticas decorrentes deste contexto específico. Delimita-se a existência de efeitos e validade jurídica dos meios de resolução de conflitos no âmbito internacional, conforme demonstram os autores já mencionados e, para títulos comparativos com um exemplo prático, o próprio Órgão para Solução de Controvérsias da OMC.

Portanto, reforçando os três elementos principais atrelados com a proposta do pilar 1 da ação 1 do BEPS, esses estão relacionados aos objetivos de se implementar: um novo direito de tributação para as jurisdições de mercado (quantidade A); do retorno fixado para atividades de marketing e de distribuição da linha de base (quantidade B); assim como o desenvolvimento de procedimentos para melhorar a segurança tributária.²²¹

João Gabriel Costa dos Santos, também traduziu a estrutura visual criada pela OCDE para representar as três variáveis acima descritas, denominadas como o “bloco de construção” do Pilar 1. Para a facilitação da compreensão do tema, é relevante reproduzir a acima mencionada imagem:

Figura 2 – Sistematização dos três elementos centrais do Pilar 1 da Ação 1 do BEPS



²²¹ SANTOS, João Gabriel Costa dos. **A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional**. Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 80f, 2020.

Fonte: Fonte: João Gabriel Costa dos Santos (2020, p. 59)²²²

3.2 O Pilar 2 da Ação 1 do Projeto BEPS (*Report on pillar two blueprint - OECD*)

O segundo pilar atrelado com a Ação 1 do Projeto BEPS possui como objetivo central abordar e propor soluções acerca da dificuldade de se exercer a competência tributária sobre empresas multinacionais e, para tanto, propôs a implementação de um imposto mínimo global relativo às problemáticas não resolvidas pelo pilar 1. Para tanto, considerou-se que tal espécie empresarial tem a capacidade de evitar o pagamento de tributos ou minimizar substancialmente suas obrigações fiscais, especialmente, com o uso de novas tecnologias que desafiam os critérios de conexão, já denominados como o Nexu, assim como a própria alocação de lucros.²²³

Conforme é ressaltado no relatório focado neste segundo pilar, intitulado como *Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS*, parte-se de uma concepção onde as jurisdições devem manter a sua autonomia para estabelecer o seus próprios sistemas tributários, com a possibilidade que implementem impostos corporativos específicos e que determinem as respectivas alíquotas aplicáveis. Ademais, o pilar em questão também reconhece o direito de outras jurisdições aplicarem as regras estipuladas quando a renda for tributada a uma alíquota efetiva inferior a alíquota mínima eventualmente estabelecida.²²⁴

Portanto, é possível analisar a referida abordagem como uma forma de se respeitar a soberania das jurisdições em questões tributárias, sob um prisma específico onde ainda haveria a possibilidade de os respectivos sistemas criarem normativas próprias no âmbito da tributação corporativa, com base implementação de um almejado imposto mínimo global. Neste âmbito, a referida iniciativa funcionaria como uma espécie de padrão mínimo cuja finalidade é evitar que empresas multinacionais se utilizam de diferenças significativas de alíquotas para adotar uma planeamento fiscal agressivo que acarrete em perdas significativas para a arrecadação dos Estados onde estão sediados.

Nesse caso, na eventualidade de uma determinada nação estabelecer uma alíquota abaixo do patamar mínimo estabelecido, outras jurisdições poderão aplicar as regras contidas

²²² SANTOS, op. cit., p. 59.

²²³ FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional:** Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*, p. 32.

²²⁴ OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS.** Paris: OECD Publishing, 2020, p. 14. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1686070464&id=id&accname=guest&checksum=692175BA85C32BD985D2B8E5DD02AB> D. Acesso em: 09 jun. 2023.

na proposição do Pilar 2 para garantir a devida isonomia tributária global, atingindo um nível mínimo de tributação sobre a renda dessas empresas. Acerca da ideia atrelada com essa perspectiva de possível atuação, Guilherme Laranjeira Lima ressalta que o segundo pilar “(...) procura desenvolver regras que proporcionem às jurisdições um direito de *tax back* quando outras jurisdições não tenham exercido os seus direitos de tributação primária, ou quando um pagamento intragrupo esteja de outra forma sujeito a baixos níveis de tributação efetiva.”²²⁵

Aqui, também cumpre salientar que a própria concepção atrelada com o objetivo de se buscar uma harmonização econômica de práticas tributárias entre as diferentes jurisdições, por meio de um nível mínimo global tributário, pode ser considerada como uma forma de concretização do já salientado *arm's length principle*, ou princípio do valor de mercado, em português.²²⁶ Com base em uma análise crítica da proposição estabelecida pelo Projeto BEPS, é possível concluir que tal iniciativa procura evitar a política de incentivos fiscais fomentadas por certos países e territórios e, dessa forma, é cabível o questionamento feito por Aitor Navarro.²²⁷

No caso, sob uma perspectiva de países em desenvolvimento e as suas estruturas econômicas, principalmente, aquelas relacionadas com a atração de investimentos internos, questiona-se sobre a sua sustentabilidade sem os incentivos e benefícios fiscais que usualmente estão atrelados com as suas políticas para tanto.²²⁸ Contudo, apesar da existência desta visão cujos efeitos são concretos, o fato é que a proposta relacionada com o Pilar 2 foi aderida por mais de cento e trinta países, dentre eles, vários considerados como em desenvolvimento, a exemplo do próprio Brasil, além da Argentina, Índia, China, México, Peru, dentre outras nações incluídas nesta categoria.²²⁹

Partindo para uma análise específica das regras e diretrizes contidas no referenciado Pilar, cabe elencar que o seu elemento fundamental é o Projeto GloBE, cuja sigla faz referência a de denominação Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE), o qual

²²⁵ LIMA, Guilherme. **A tributação do mercado digital: O segundo pilar de tributação da OCDE/G20.** Defesa Mestrado em Direito. Faculdade de Direito - Escola do Porto, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/38081/1/203025415.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2023.

²²⁶ Ibidem.

²²⁷ NAVARRO, Aitor. **Jurisdiction Not to Tax, Tax Sparing Clauses and the Income Inclusion Rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) Proposal: The Demise of a Policy Instrument of Developing Countries?.** Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper, n. 20-22, 2020.

²²⁸ Ibidem.

²²⁹ OECD. **Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 16 December 2022.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

propõe o fomento de um conjunto de regras coordenadas para “(...) lidar com a transferência de lucros dentro de [Grupos de EMN]²³⁰ para jurisdições onde estão sujeitos a uma tributação nula ou muito baixa”.²³¹ Porém, como pontua Guilherme Laranjeira Lima, nem todas as empresas estarão sujeitas à incidência do conjunto normativa relacionado com o projeto GloBE.²³²

Para tanto, assim como ocorreu com as bases do Pilar 1, há a delimitação de um escopo específico relacionado com a incidência das diretrizes acima mencionadas, os quais se dão na forma de dois requisitos específicos. O primeiro deles é de carácter subjetivo e, por sua vez, exclui as “Entidades governamentais, organizações internacionais, organizações sem fins lucrativos, fundos de pensão ou fundos de investimento que sejam Entidades Controladoras Finais (UPEs) de um Grupo MNE (...)”, além dos respectivos meios de detenção utilizados por essas entidades, organizações ou fundos.²³³

Já a segunda regra é de carácter objetivo/quantitativo, de modo que as empresas multinacionais não abarcadas pela supressão mencionada e que atingirem, pelo menos, setecentos e cinquenta milhões de euros em termos de receita, serão abrangidas pelas regras do GloBE. Para fins comparativos se uma jurisdição possui uma tributação menor do aquela praticada no território onde está sediada a organização controladora de uma subsidiária específica, serão excluídas aquelas onde a multinacional tiver uma receita inferior a dez milhões de euros e lucros inferiores a um milhão de euros.²³⁴

Inclusive, a OCDE indica expressamente que as normas relacionadas com o GloBE são voltadas para a aplicação no contexto de atuação dos grupos de empresas multinacionais e, especialmente, das suas entidades constituídas em outros territórios diferentes de sua sede, ou a companhia superior na hierarquia empresarial.²³⁵ Para fins de definição, a expressão “grupo de empresa multinacional” deve se compreender, primeiro, que a noção de um “grupo

²³⁰ A expressão MNE é uma sigla utilizada para referenciar empresas multinacionais.

²³¹ DOURADO, Ana Paula. **The Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) in Pillar II**, Vol. 48, Issue 2, Intertax, p. 152, 2020.

²³² LIMA, Guilherme. **A tributação do mercado digital: O segundo pilar de tributação da OCDE/G20**. Defesa Mestrado em Direito. Faculdade de Direito - Escola do Porto, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/38081/1/203025415.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2023.

²³³ OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 2. 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: 09 jun. 2023.

²³⁴ Ibidem, p. 5.

²³⁵ OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 23. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1686070464&id=id&accname=guest&checksum=692175BA85C32BD985D2B8E5DD02ABD>. Acesso em: 09 jun. 2023.

empresarial” faz referência a um conjunto de empresas cujo vínculo entre elas será dado por meio de participação ou controle societário comum.²³⁶

Quando tal noção é ampliada para a existência de grupos com esse mesmo vínculo, mas em uma perspectiva transnacional, parte-se para a noção de que um grupo de empresas multinacionais será aquele onde há diversas empresas com um vínculo comum de participação ou controle societário, mas na hipótese delas se encontram em jurisdições distintas ou, em contrapartida, que haja pelo menos, a inclusão de “uma sociedade que seja residente fiscal numa jurisdição e que seja sujeita a imposto numa outra jurisdição através da atividade que aí exerça ou através de um EE aí localizado”.²³⁷

Já as entidades constituídas seriam aquelas definidas como “(...) qualquer unidade de negócios separada (incluindo-se (...) EEs) que se encontra incluída nas demonstrações financeiras dos Grupos de EMN (...) o que significa que 100% dos ativos e passivos incluem-se nas contas da [SmF]”.²³⁸ Para fins de esclarecimento didático, cumpre definir a abreviatura “Smf” como a Sociedade-mãe Final, intitulada em inglês como a *Ultimate Parent Entity* e que representa o vínculo primordial para que possa ser aferida a entidade constituída como tal, pois seria a sociedade que se encontra no topo do grupo de empresas multinacionais e, por este motivo, poderia ser considerada como uma entidade controladora, a depender do caso concreto e a estrutura hierárquica.²³⁹

Acerca do conjunto de proposições relacionadas com a iniciativa do pilar 2, há a previsão de três regras principais. Sobre as suas diferentes incidências, Guilherme Lima ressalta que eles estão atrelados com as seguintes situações, as quais atrairiam a base norteadora de sua aplicação, por consequência: (i) o rendimento ou lucro das empresas multinacionais; (ii) os impostos previstos em substituição aos impostos usualmente incidentes sobre os rendimentos dessas companhias; e (iii) a existência dos lucros não distribuídos ou do capital próprio das sociedades.²⁴⁰

Dentre o grupo das três diretrizes previstas, é possível realizar uma divisão em duas espécies gerais. Na primeira, encontra-se a duas regras específicas cuja incidência é no direito interno dos próprios Estados, objetivando-se evitar a redução indevida de impostos por parte

²³⁶ OECD, op. cit. p. 23.

²³⁷ LIMA, Guilherme. **A tributação do mercado digital: O segundo pilar de tributação da OCDE/G20**. Defesa Mestrado em Direito. Faculdade de Direito - Escola do Porto, 2022, p. 18. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/38081/1/203025415.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2023.

²³⁸ PERDELWITZ, Andreas (dir.); Alessandro TURINA (dir.) (2021) – **Global Minimum Taxation? An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative**, Vol. 4, Amesterdão: IBFD, p. 61.

²³⁹ LIMA, op. cit.

²⁴⁰ Ibidem, p. 22.

das empresas multinacionais. Elas são denominadas como: (i) Regra de Inclusão de Renda (IIR) e a (ii) Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), devendo se observar o fato de a UTPR ser uma regra subsidiária à IRR.²⁴¹ Já a outra espécie geral abrangeria as determinações cujo escopo de aplicação é voltado para os tratados bilaterais entre os estados, denominado como a (iii) Regra de Sujeição à Tributação (STTR).²⁴²

Acerca deste conjunto específico de incidência, Guilherme Lima também cita a *Switch Over Rule* (SOR), a qual também poderia ser aplicado para tais convenções entre os países.²⁴³ Contudo, como tal proposição, em termos práticos, funciona como uma espécie de complementação à IRR, para fins deste trabalho, será considerado que as regras centrais do pilar 2 são a IRR, UTPR e a STTR, em conformidade ao indicado pela própria OCDE no documento divulgado com as proposições finais aderidas pelos respectivos países, intitulado como a “Declaração sobre uma Solução de Dois Pilares para Enfrentar os Desafios Decorrentes da Digitalização da Economia”, cujas conclusões já foram mencionadas diversas vezes no decurso desta monografia.²⁴⁴

A OCDE esclarece que as referidas regras terão o *status* de abordagem comum, o que significa que os países membros do Quadro Inclusivo relacionado com a iniciativa não são obrigados a adotar as diretrizes GloBE. Caso optem, no entanto, deverão implementar e administrar os seus efeitos internamente com base nos resultados previstos no Pilar 2.²⁴⁵ Dessa forma, conclui-se que os objetivos relacionados com a proposta servirão de norte interpretativo para aplicação dos mencionados direcionamentos e a própria averiguação dos seus efeitos em uma perspectiva econômica/jurídica da realidade do Estado em que se aplica.

Sobre o conteúdo de tais regras específicas, cumpre esclarecer, primeiro, que a Regra de Inclusão de Renda (IIR) estabelece o fato de uma entidade controladora estar sujeita a possibilidade de ser a ela aplicada um imposto adicional sobre a parcela de sua receita, especificamente, em face de uma eventual redução tributária que beneficiou uma entidade

²⁴¹ Op. cit., p. 23.

²⁴² OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 4. 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: 10 jun. 2023.

²⁴³ LIMA, Guilherme. **A tributação do mercado digital: O segundo pilar de tributação da OCDE/G20**. Defesa Mestrado em Direito. Faculdade de Direito - Escola do Porto, 2022, p. 23. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/38081/1/203025415.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2023.

²⁴⁴ 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/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁴⁵ Ibidem. p. 4.

constituente a ela sujeita. Para tanto, será considerado a parcela da renda efetivamente reduzida pelo benefício fiscal induzido a essa última.²⁴⁶

Consequentemente, uma empresa que possui uma subsidiária em uma país onde a tributação aplicada é menor do que aquela praticada na entidade controladora, poderá ter que pagar um imposto complementar aplicado sobre a diferença entre os impostos pagos pela subsidiária e aqueles que seriam efetivamente pagos se essa mesma renda fosse tributada integralmente com base nos parâmetros onde a entidade controladora está sediada. Logo, verifica-se uma tentativa evitar que empresas multinacionais se beneficiem da diferença de tributação existente nos países do globo, assegurando que ela, na condição de entidade controladora, seja responsabilizada na forma do pagamento de impostos adicionais sobre o quantitativo que lhe foi originalmente “favorecido”.²⁴⁷

Ademais, a Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR) se configura como um mecanismo preventivo que pode ser implementada pelas respectivas jurisdições para evitar o fenômeno da erosão de sua base tributária, decorrente dos benefícios fiscais utilizados pelas empresas multinacionais em territórios distintos daqueles onde elas estão primordialmente sediadas, ou seja, onde está localizada a entidade controladora. Conforme estabelece a OCDE, a aplicação da UTPR implicaria que uma autoridade fiscal poderia rejeitar “(...) deduções ou exige um ajuste equivalente na medida em que a receita tributária de forma reduzida de uma entidade constituente não está sujeita a impostos conforme à IIR (...)”.²⁴⁸

Como resultado dessa possibilidade, as autoridades fiscais poderiam adequar a receita tributária devida por uma entidade controladora localizada em uma jurisdição com um carga de tributos maior do que aquela em que está a sua entidade constituente, caso o território em que essa última estabeleceu a esteja tributando em uma alíquota inferior ao parâmetro mínimo global estabelecido pelo Projeto BEPS, o que, por sua vez, configuraria a existência de uma baixa tributação.

Assim, na eventualidade desses pagamentos serem enquadrados como uma prática de elisão fiscal agressiva para evitar uma tributação maior na sede da entidade controladora, as autoridades poderiam atuar na forma de uma ajuste/compensação por meio da tributação em

²⁴⁶ OECD, op. cit.

²⁴⁷ LIMA, Guilherme. **A tributação do mercado digital: O segundo pilar de tributação da OCDE/G20**. Defesa Mestrado em Direito. Faculdade de Direito - Escola do Porto, 2022, p. 18. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/38081/1/203025415.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁴⁸ 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/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

face da organização responsável pela respectiva entidade. Nesse caso, cabe salientar que tal contexto ocorre para evitar, dentre outros, a transferência de lucros que pode correr entre diferentes entidades singulares que compõem o mesmo grupo/conglomerado empresarial.

Quanto a relação existente entre o IIR e o UTPR, assim como as suas diferenças, conforme traduzido por Guilherme Lima da página 124 do próprio relatório divulgado pela OCDE acerca do Pilar 2, o já mencionado “*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*”²⁴⁹, afirma-se que:

[...] IIR prevê um mecanismo de cobrança adicional de imposto com base nas participações diretas ou indiretas das Sociedades-mães nas [entidades constituídas] sujeitas a baixa tributação [enquanto a] UTPR [tem dois objetivos:] serve, em parte, como um suporte à IIR, reduzindo os incentivos de inversões de impostos, ao prever um mecanismo de ajustamento em relação ao imposto suportado quando estejamos perante uma [entidade constituída] que não esteja abrangida pela IIR [e ainda] tem um propósito de impedir a erosão da base através do pagamento dedutíveis dentro do grupo.²⁵⁰

No que tange a subsidiariedade da UTPR em face à IIR, o referenciado autor afirma que, embora na divulgação do projeto sobre o desenvolvimentos dos trabalhos acerca do tema, ambas as regras fossem consideradas como completamente independentes e autônomas, o relatório final deixou claro que “(...) adotou-se pela subsidiariedade da UTPR relativamente à IIR.”²⁵¹ Neste mesmo sentido, Andreas Perdelwitz e Alessandro Turina colocam que “(...) a UTPR é considerada uma regra secundária, projetada para operar sobretudo como um suporte à IIR [e esta] tem prioridade de aplicação face à UTPR”.²⁵²

Ademais, ainda nas implicações oriundas do vínculo existente entre as regras elencadas acima, cumpre mencionar que no relatório divulgado pela OCDE acerca do Pilar 2, foi esclarecido que não seria possível aplicar o UTPR quando a entidade constituída, localizada em uma jurisdição com baixa carga tributária, for controlada, de forma direta ou indireta, por

²⁴⁹ OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1686070464&id=id&accname=guest&checksum=692175BA85C32BD985D2B8E5DD02ABD>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁵⁰ LIMA, Guilherme. **A tributação do mercado digital: O segundo pilar de tributação da OCDE/G20**. Defesa Mestrado em Direito. Faculdade de Direito - Escola do Porto, 2022, p. 33. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/38081/1/203025415.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁵¹ LIMA, op. cit, p. 34.

²⁵² PERDELWITZ, Andreas (dir.); TURINA, Alessandro (dir.). **Global Minimum Taxation? An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative**, Vol. 4, Amesterdã: IBFD, 2021, p. 136.

uma entidade controladora estrangeira que já está sujeita à aplicação do IIR no seu território de origem para fins de incidência tributária.²⁵³

Nesse sentido, a alíquota mínima estabelecida para fins de se aferir se uma determinada jurisdição está praticando uma carga tributária inferior à média global é de 15%, tanto para fins da IIR como de UTPR, que poderá variar conforme a jurisdição aplicável. Em comparação, o Brasil possui uma carga média tributária de empresas fixada em 34%, o que a qualificaria como a segunda maior do mundo, conforme dados divulgados pelo canal de notícias Universo Online (UOL), por meio da TV Cultura, cuja fonte foi baseada em um estudo da plataforma CupomVálido, com base dados divulgados pela OCDE acerca da tributação de atividades empresariais no mundo.²⁵⁴

Em consonância proporcional aos números divulgados pela referida associação, a revista Exame, baseada nos números divulgados pelo próprio Tesouro Nacional, publicou uma matéria na qual se comprovava que, no ano de 2021, a carga tributária brasileira atingiu o valor de 33.9% do PIB, o qual seria o patamar mais alto desde a séria histórica de acompanhamento, cujo início ocorreu em 2010.²⁵⁵ Logo, eventuais subsidiárias de multinacionais localizadas no país não seriam afetadas pelas normas relacionadas com o nível mínimo global de tributação de 15% relacionado com as regras mencionadas acima.

Contudo, multinacionais brasileiras poderiam ser afetadas mais intensamente, caso fomentem alguma prática de elisão fiscal internacional mais agressiva e haja a implementação de tais diretrizes no ordenamento jurídico interno, conforme a permissibilidade das limitações constitucionalmente previstas acerca do direito estatal de tributar. Porém, acerca do cálculo da porcentagem mínima acima citada, a OCDE coloca que:

As regras GloBE operarão de forma a impor um imposto adicional usando um teste de alíquota efetiva de imposto que é calculada por jurisdição e que usa uma definição comum de tributos cobertos e uma base de cálculo determinada com base no lucro contábil financeiro (com ajustes consistentes com os objetivos de política tributária do Pilar Dois e mecanismos para lidar com as diferenças temporais).²⁵⁶

²⁵³ OECD. **Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 123 . Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1-en.pdf?expires=1686070464&id=id&accname=guest&checksum=692175BA85C32BD985D2B8E5DD02ABD>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁵⁴ UOL. **Brasil é o segundo país do mundo que tributa empresas, diz levantamento**. Disponível em: https://cultura.uol.com.br/noticias/48075_brasil-e-o-segundo-pais-que-mais-tributa-empresas-no-mundo-diz-levantamento.html. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁵⁵ EXAME. **A carga tributária brasileira atingiu nível recorde de 33.9% do PIB em 2021**. Disponível em: <https://exame.com/economia/carga-tributaria-brasileira-atingiu-nivel-recorde-de-339-do-pib-em-2021/>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁵⁶ OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 4. Disponível em:

Sobre exceções relacionadas com as possíveis implicações financeiras atreladas com a incidência das regras GloBE, há a previsão da aplicabilidade da regra denominada como a *Carve-Out Rule*, que, em tradução para o português, estaria relacionada com algum sentido próximo do ato de esculpir algo. Essa concepção, no contexto tributário, traduz-se para a possibilidade de se isentar determinadas transações da incidência de impostos, quando se configurarem as circunstâncias específicas previstas.²⁵⁷

Para aplicação da IIR e da UTPR, a *Carve-Out Rule* implica que, primeiro, irá ser excluído da receita, para fins de quantificação de tributos, um montante equivalente a “(...) 5% do valor contábil dos ativos tangíveis e da folha de pagamento.”²⁵⁸ Então, após um período de transição de dez anos desde a implementação das referidas regras, essa porcentagem irá aumentar e a porcentagem da receita a ser excluída, para fins tributárias, seria de “8% do valor contábil dos ativos tangíveis e 10% da folha de pagamento, diminuindo em 0,2 pontos percentuais ao ano nos primeiros cinco anos e 0,4 ponto percentual nos ativos tangíveis e em 0,8 pontos percentuais para a folha de pagamento nos últimos cinco anos.”²⁵⁹

Além disso, também se exclui da contabilidade da receita tributável os valores oriundos de transporte internacional, com base nas definições estabelecidas na Convenção Tributária da OCDE.²⁶⁰ No contexto do tratado intitulado “*Model Tax Convention on Income and on Capital*”, traduzido para o português como o “Modelo de Convenção Tributária sobre a Renda e o Capital”, o seu artigo 3, 1., e), coloca que a expressão “tráfego internacional” faz referência a “(...) qualquer transporte realizado por um navio ou aeronave, exceto quando o navio ou aeronave opera exclusivamente entre locais dentro de um estado contratante e a empresa que opera o navio ou aeronave não é uma empresa desse estado; (...)”²⁶¹.²⁶²

A aplicação da UTPR, especificamente, é excluída para as empresa multinacionais definidas pela OCDE como na “fase inicial de sua atividade internacional”, pelo prazo máximo

<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: 10 jun. 2023.

²⁵⁷ CIDEFF. **Pillar two model rules: Inequalities raised by the GloBE rules, the scope, and carve-outs**. Editorial. Disponível em: <https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/Editorial.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁵⁸ OECD, op. cit.

²⁵⁹ Ibidem.

²⁶⁰ Ibidem, p. 5.

²⁶¹ Traduzido do inglês – “(...) any transport by a ship or aircraft except when the ship or aircraft is operated solely between places in a contracting state and the enterprise that operates the ship or aircraft is not an enterprise of that state;” (OECD, 2017, p. 31).

²⁶² OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 10 jun. 2023.

de cinco anos após a entrada da companhia nas regras do GloBE, ou, caso elas já estejam no escopo abrangido por tal conjunto de diretrizes no momento em que tais normas entrarem em vigor, conta-se o supracitado prazo a partir da aplicação efetiva da UTPR.²⁶³ Sobre a condição necessária para uma multinacional ser considerada como inicial na atividade extra fronteira, ela precisa ter até cinquenta milhões de euros em ativos tangíveis no exterior e operar, no máximo, em cinco outras jurisdições além da sua originária.²⁶⁴

Sobre a administração tributária relacionada com a aplicação das regras do GloBE, aqui inclusas, conseqüentemente, tanto a IIR e a UTPR, como a STTR, cujas especificidades serão aprofundadas nos próximos parágrafos, a OCDE indica a necessidade de se observar a devida proporcionalidade e direcionamento de suas práticas em conformidade com os objetivos pretendidos pelo conjunto de direcionamentos. Assim, evitar-se-iam custos administrativos e de conformidade desproporcionais para com a política necessária para sua efetiva implementação e produção de efeitos.²⁶⁵

Por sua vez, a Regra de Sujeição à Tributação (STTR), conforme mencionado, difere das proposições mencionadas, pois está atrelada com a aplicabilidade externa do conjunto de regras do GloBE, produzindo seus efeitos nos tratados bilaterais e/ou nas próprias relações entre os Estados, enquanto as duas outras possuem um enfoque no próprio direito interno. Por este motivo, a STTR irá permitir, no contexto mencionado, que “(...) as jurisdições da fonte imponham tributação na fonte de forma limitada sobre certos pagamentos de partes relacionadas sujeitas a tributos abaixo de uma alíquota mínima.”²⁶⁶

Dessa forma, é possível compreender que, caso uma jurisdição não aplique a taxa mínima de imposto estipulado sobre as empresas multinacionais, a jurisdição originária, também considerada como a de residência para fins tributárias, da entidade controladora dessas subsidiária, poderá estabelecer uma tributação mínima incidente sobre as operações advindas daquela localidade com a sua entidade subordinada que está localizada no território com a menor carga de tributos.

Tal compreensão parte do pressuposto lógico que, como no contexto do Grupos de Empresas Multinacionais, haverá a companhia “mãe” ou a controladora, hierarquicamente superior as demais, dela irá partir diretrizes e operações próprias da sua atividade de supervisão,

²⁶³ OECD. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OECD Publishing, 2021. p. 4. 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: 10 jun. 2023.

²⁶⁴ Ibidem.

²⁶⁵ Ibidem, p. 5.

²⁶⁶ Ibidem, p. 3.

controle e direcionamento, principalmente, sobre o ponto de vista societário majoritário, onde os lucros serão distribuídos. Assim, ao estabelecer a possibilidade de tributação das atividades relacionadas ao país de residência da entidade controladora com a sua subordinada, os lucros dos próprios acionistas poderão ser atingidos pela STTR, por exemplo.

Porém, essa eventual aplicação tributária complementar deve observar o limite delimitado pela diferença entre a alíquota mínima de 9% do STTR e a efetivamente aplicada pela jurisdição onde houve uma aplicabilidade de menor valor.²⁶⁷ Nesse sentido, a OCDE ainda ressalta o fato de a Regra STTR ser concebida como um tributo coberto pelo GloBE, pontuando ainda que: “Os membros do Quadro Inclusivo reconhecem que a regra STTR é parte integrante da obtenção de um consenso sobre o Pilar Dois para os países em desenvolvimento”.²⁶⁸

Sobre o fato abarcado pelo o escopo da referida diretriz normativa, haverá a ocorrência da sua incidência, principalmente, quando determinada jurisdição aplicar a alíquota nominal de Imposto de Renda sobre Pessoa Jurídica (IRPJ) em valor abaixo daquele considerado mínimo para fins de STTR. Para fins de exemplificação da incidência do IRPJ, o documento divulgado pela organização internacional elenca expressamente os juros e *royalties*, assim como estipula a possibilidade se aplicar a Regra STTR para outros pagamentos, especialmente, conforme as possibilidades de determinação em tratados bilaterais de tributação firmados entre Estados.

Sobre a implementação do Pilar 2, a meta é que a sua entrada em vigor ocorra no ano de 2023, com exceção da UTPR, cuja expectativa para a efetiva produção de efeitos está centrado para 2024. Para tanto, foi estabelecido um plano detalhado de implementação de suas diretrizes, inclusive, com a previsão para trazer conclusões finais acerca das questões não detalhadas no relatório inicial, como as regras para determinar a alíquota mínima atrelada com a IIR e a UTPR conforme a jurisdição, além da fórmula do mencionado *Carve-Out*.²⁶⁹

Como tais disposições possuem implicações de ordem específica no ramo, principalmente, econômico, fugindo do escopo deste trabalho, o qual seja analisar as delimitações com efeitos na ordem jurídica acerca das recomendações, diretrizes e posicionamentos da OCDE no âmbito tributação da economia digital, o conteúdo acima mencionado não será analisada de maneira mais específica e detalhada. No entanto, é importante salientar o fato de que os critérios e regras específicas mencionados poderão variar conforme a sua aplicabilidade na legislação e limites constitucionais das diferentes jurisdições

²⁶⁷ OECD, op. cit., p. 5.

²⁶⁸ Ibidem.

²⁶⁹ OECD, op. cit., p. 7.

do globo, assim como nos próprios acordos firmados entre os Estados para fins das convenções envolvendo a bitributação das operações envolvendo ambos.

4 A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL: PERSPECTIVAS ATUAIS

Acerca da tributação da economia digital no Brasil, Júnior Augusto, em seu artigo denominado como “Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro”, ao reconhecer criticamente a complexidade relacionada com a aplicação do tema país, reflete ser possível afirmar “(...) que o Brasil se encontra no passado e no futuro ao mesmo tempo.”²⁷⁰ Para exemplificar o seu pensamento de como o país estaria conectado com uma perspectiva regressiva, ele recorre ao exposto por João Francisco Bianco e Fabiana Carsoni acerca da obsolescência do conceito de estabelecimento permanente no território, principalmente, para fins de se determinar o lucro auferido com base na incidência na fonte sobre as remessas ao exterior, essas tidas como remuneração pela fonte do serviço.²⁷¹

O autor elenca a falta de alinhamento entres os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário acerca das questões envolvendo a tributação da economia digital no Brasil, com um destaque para a atuação mais pioneira da Administração Tributária em face das inovações tecnológicas. Por consequência, o posicionamento proativo ocasionaria em um debate mais moderno entre o Fisco e contribuintes, mais direta com as mudanças verificadas pela sociedade, enquanto o Legislativo e Judiciário adotam uma postura de menor envolvimento neste âmbito, ainda que estejam em tramitação, no Congresso Nacional, eventuais propostas de reforma tributária.²⁷²

Tal posicionamento do Executivo pode ser evidenciada na recente iniciativa do Governo Federal quanto a já mencionada implementação de uma nova sistemática relacionada com os preços de transferência, voltada, especificamente, para o aperfeiçoamento tributário atrelado com tais operações. O trabalho foi desenvolvido em parceria com a OCDE e possui como objeto a Medida Provisória n. 1.152/2022, composta por quatro partes principais. A primeira delas é a parte geral contendo os princípios e conceitos chaves relacionados com a

²⁷⁰ JÚNIOR, Augusto. Tributação da economia digital – Propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, (6), 2018, p. 27. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/1131/69>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁷¹ Ibidem.

²⁷² Ibidem.

nova estrutura de preços de transferência, de modo que estas bases estão alinhadas com as diretrizes gerais da organização internacional sobre o tema.²⁷³

Então, tem-se a denominada “parte especial”, onde são abordados “(...) temas específicos como intangíveis, serviços intragrupo, contratos de compartilhamento de custos, reestruturações de empresas e transações financeiras, com base nos capítulos VI-X das Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência (...)”.²⁷⁴ A terceira divisão da Medida Provisória n. 1.152/2022, por sua vez, é focada nos requisitos de caráter mais formal atrelados com a espécie transacional regulada, a exemplo dos documentos necessários, medidas de simplificação e instrumentos de segurança fiscal.²⁷⁵

A quarta e última parte da referida norma dispõe sobre “(...) tópicos relacionados aos preços de transferência (e.g. regras sobre dedutibilidade de juros e royalties) que exigiram alterações para assegurar uma interação adequada com as novas regras em matéria de preços de transferência.”²⁷⁶ Inclusive, nota-se que o documento divulgado deixa claro a incorporação do princípio do *arm’s length*, que norteia a aplicação do Montante B do Pilar 1 da ação do projeto BEPS, como amplamente discutido no tópico 3.²⁷⁷

As referidas medidas entrarão em vigor em primeiro de janeiro de 2024 e contam com a análise do Secretariado da OCDE, o qual confirmou a sua conformidade com os “(...) princípios e conceitos fundamentais contemplados pelos instrumentos da organização em matéria de preços de transferência (...)”²⁷⁸, especialmente, quando postos em face do documento intitulado “Diretrizes da OCDE sobre Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais 2022”²⁷⁹, assim como ao relatório das Nações Unidas (ONU) denominado como o “Manual Prático das Nações Unidas sobre Preços de Transferência para Países em Desenvolvimento 2021”²⁸⁰.

²⁷³ BRASIL. **O novo sistema de preços de transferência: Aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro e promoção do comércio e do investimento**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁷⁴ Ibidem, p. 20.

²⁷⁵ Ibidem.

²⁷⁶ Ibidem.

²⁷⁷ Ibidem.

²⁷⁸ Ibidem, p. 21

²⁷⁹ OECD. **OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁸⁰ UN. **United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2021**. Disponível em: <https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-03/UN%20Manual%20on%20Transfer%20Pricing.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2023.

Portanto, é possível concluir que o conjunto de previsões indicado é uma iniciativa importante para a adequação tributária brasileira em face do cenário internacional, especialmente, sobre a perspectiva da OCDE e os esforços empreendidos quanto a solução das problemáticas fiscais decorrentes da digitalização. Não fosse apenas isso, uma eventual conformidade com o projeto BEPS evitaria a transferência artificial de lucros para jurisdições com menor carga de tributos que a brasileira, assim como a perda de receita dela decorrente aos cofres públicos brasileiros.

Acerca da atuação do Poder Judiciário em face dos desafios oriundos da tributação da economia digital, vislumbra-se o seu maior expoente no julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) de número 5.659 e 1.945. Essas abarcam o epicentro de um conflito entre estados e municípios acerca da tributação de *software*, o qual, em resumo, é considerado como uma mercadoria pelos Estados e, portanto, apto a produzir o fato gerador necessário para a incidência do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), enquanto os Municípios consideram tal atividade econômica como um serviço e, nesse sentido, aplicam o Imposto sobre Serviços (ISS) ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).²⁸¹

Para tanto, os estados defendem que o fato do bem ser infugível, ausente o seu caráter físico, não afastaria a aplicação do ICMS para tais atividades, principalmente, em face dos desenvolvimentos tecnológicos que alteraram substancialmente as noções basilares atreladas com a comercialização e operacionalização econômica. Já os municípios se ancoram no próprio conceito de serviços e tentam alarga-lo para abarcar a inclusão dos *softwares* no ISS.²⁸² Sobre o próprio objeto relacionado com as questões em discussão no julgamento, Augusto Júnior reflete sobre uma eventual atraso de tal debate, quando se considera o estágio atual da tecnologia com o armazenamento em nuvem, afirmando que:

(...) é sintomático que, enquanto ainda pende de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF) a discussão sobre a possibilidade de os Estados tributarem o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados (Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.945), o estágio atual da tecnologia já caminha para a ampla utilização do *software as a service*, cujo sistema não fica armazenado em um dispositivo específico, mas sim na nuvem.²⁸³

²⁸¹ JÚNIOR, Augusto. Tributação da economia digital – Propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro.

Revista de Direito Tributário Internacional Atual, (6), 2018, p. 13 - 24 Disponível em:

<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁸² Ibidem.

²⁸³ Ibidem, p. 28.

De toda forma, não deixa de se caracterizar a relevância do julgamento para a resolução dos conflitos oriundos da situação relatada. Especificamente, os diplomas jurídicos responsáveis por dar ensejo a controvérsia em julgamento no STF, no polo dos estados, foi, principalmente, o Convênio ICMS n. 106/2017 que estabelece a competência desses entes federativos para tributar tais operações. Já os municípios atuam com fulcro nas determinações contidas na Lei Complementar n. 116/2003 que permitiria a aplicação do ISS sobre as licenças de uso relacionadas com os *softwares*, categorizando-os como serviços abrangidos pela sua hipótese normativa.²⁸⁴

Como consequência, o contribuinte se encontrou em um cenário de bitributação e insegurança jurídica. Então, com a publicação do Convênio n. 106/2017 e a regulamentação de suas definições sobre bens digitais em alguns estados, foram ajuizadas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) perante o STF, dentre as quais, além da já citada, também é possível se elencar as ADIs de n. 5.576 e n. 5.958. As referenciadas ADIs 5.659 e 1.945 foram objeto de julgamento, esta segunda sendo mais antiga, onde ficou definido a incidência do ISS sobre o *softwares* padronizados e aqueles produzidos por encomenda, afastando-se, por consequência, o ICMS.²⁸⁵

O Ministro Dias Toffoli, relator da ADI n. 5.659, cujo voto foi o vencedor na ocasião do julgamento, entendeu que o conceito de mercadoria pode incluir bens intangíveis, como *softwares*. No entanto, destacou que, especificamente, na licença de software, não ocorre transferência de propriedade, impedindo a incidência do ICMS. Em uma sessão anterior o mesmo Ministro afirmou que, no caso do software como serviço (SaaS), referenciado na reflexão crítica feita por Augusto Júnior no excerto transcrito acima, as suas operacionalidades poderiam estar sujeitas também ao ISS, a exemplo do armazenamento em nuvem.²⁸⁶

Logo, das razões de decidir do acórdão é possível constatar que houve uma análise mais abrangente que ultrapassou os limites conceituais do objeto posto para apreciação, o qual fazia referência ao *software* considerado como o de “prateleira”, de suporte físico e o imposto incidente. No caso, tal desenvolvimento do voto afeta a cobrança do ICMS também para *softwares* digitais, os softwares como serviço (Saas), abarcando aqueles padronizados

²⁸⁴ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁸⁵ COSTA, Ricardo. **STF confirma incidência do ISS sobre licenciamento de uso de software.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-23/costa-stf-confirma-iss-licenciamento-software>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁸⁶ Ibidem.

disponibilizados na nuvem, assim como aqueles disponíveis para download, mesmo que também sejam padronizados, nos quais deve-se incidir apenas o ISS.²⁸⁷

Houve, então, uma mudança de entendimento da Corte, que antes considerava a aplicação de ICMS para casos análogos, necessitando-se da modulação de efeitos da decisão, como indicado pelos próprios Ministros. O referido julgamento resultou no Tema 590/STF, com a seguinte tese: “[é] constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.”²⁸⁸

Partindo dessa toada para uma análise mais específica acerca das previsões tributárias em vigor, cujos efeitos incidem na economia digital, cumpre observar, como já indicado, que o Brasil não possui um imposto unitário para contemplar a tributação de bens e serviços, dividindo-se a competência para tanto entre os três entes da Federação, os quais sejam a União, estados e municípios. A União, conforme previsão constitucional, pode criar contribuições sobre a “(...) receita e o faturamento das pessoas jurídicas e cobrar imposto sobre a circulação de produtos industrializados, cuja função central é regulatória.”²⁸⁹ Os estados terão competência tributária sobre tais operações na forma do citado ICMS, enquanto os municípios poderão aplicar o ISS.²⁹⁰

No âmbito federal há a incidência tributária sobre bens e serviços com: o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o Imposto sobre produtos industrializados (IPI). Contudo, afigura-se que o ICMS e o ISS possuem uma maior preponderância direta, para fins fiscais, nas operações relativas ao consumo, razão pelo qual a suas determinações relacionados com as questões digitais serão analisadas em uma especificidade maior, sendo o objeto dos próximos parágrafos. Assim, de início, cabe realizar rápidas considerações sobre o regime de cumulatividade atrelado com ambos os tributos, para fins de uma análise mais abrangente sobre os seus efeitos e impactos econômicos.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que o ICMS devido em uma determinada operação de circulação de mercadorias será incluído no cálculo do próprio ICMS a ser pago e, assim, “Essa

²⁸⁷ COSTA, op. cit.

²⁸⁸ STF. **Tema 590 - Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590>. Acesso em: 13 jun. 2023.

²⁸⁹ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2023.

²⁹⁰ Ibidem.

providência resulta no aumento nominal da alíquota, sem que o crédito gerado para o próximo da cadeia reflita tal majoração, pois será calculado considerando a alíquota padrão do imposto.”.²⁹¹ Ou seja, eventual crédito relativo ao tributo não refletirá o aumento nominal anteriormente gerado pelo imposto na cadeia de produção, pois será calculado com base na alíquota padrão, enquanto a quantidade anterior, que deveria ser compensada, estará além do valor percentual estabelecido.

Consequentemente, tal conjuntura implica no fato de que o ICMS é considerado como um imposto em cascata, pois o valor pago em uma etapa da produção/circulação de bem não é totalmente compensado na seguinte, gerando um aumento acumulativo ao longo da cadeia, já que o quantitativo anterior será maior do que o posterior no ciclo produtivo, este, por sua vez, cuja ideia de não cumulatividade implicaria em uma eventual compensação. Quanto ao ISS, não há previsão da existência de créditos cumulativos durante o processo produtivo e, assim, é considerado um imposto cumulativo.²⁹²

Portanto, em uma análise comparativa dos principais impostos incidentes sobre o consumo no Brasil (ICMS e ISS) com o IVA, cuja aplicação também ocorre em tais atividades, presume-se que há uma evidente desconformidade entre os primeiros e esse último, haja vista a não cumulatividade ser uma das características intrinsecamente conectadas com o IVA, enquanto os dois tributos citados não ensejam em uma não cumulatividade plena. Logo, onera-se não só o consumidor final, mas também se dá ensejo para a criação de uma sistemática complexa incompatível com o pleno fomento da atividade econômica e os próprios princípios elencados pela OCDE.

Por este motivo, Tathiane Piscitelli coloca que “Como se vê, o cenário brasileiro, de início, não conversa com as orientações da OCDE.” e, acerca dos comparativos relacionados com as diretrizes atreladas com o IVA, completa tal perspectiva comparativa em face do ICMS e ISS concluindo o fato de “Nenhum dos impostos, reitera-se, é exemplar de um IVA nos termos em que definido pela OCDE. Ainda assim, nas operações internacionais com o Brasil, a disputa sobre a incidência tributária se dará em torno desses dois tributos.”.²⁹³

Acerca da definição de bens e serviços digitais e os impostos brasileiros citados, especificamente do ponto de vista da economia digital, há uma categorização do debate justamente do que viriam a ser esses bens para fins de circulação e consequente incidência do ICMS, assim como, para fins de ISS, as configurações fáticas de tais operações que onerariam

²⁹¹ PISCITELLI, op. cit.

²⁹² Ibidem.

²⁹³ Ibidem.

a prestação de serviços. Para sanar tais questões, primeiro, acerca do ICMS, Piscitelli analisou as disposições do convênio ICMS n. 106/2017 acerca de bens digitais e chegou na seguinte conclusão:

Em linhas gerais, portanto, é possível afirmar que o ICMS sobre bens digitais possui as seguintes características centrais: (i) observa o princípio do destino; (ii) não incide nas operações anteriores com os bens digitais; o ônus recai exclusivamente sobre operações destinadas ao consumidor final; (iii) será recolhido mediante a inscrição da empresa na unidade federada de destino do bem; e (iv) poderá se valer da atribuição de responsabilidade por seu recolhimento tanto às instituições financeiras responsáveis pela intermediação da operação quanto ao adquirente do bem, na hipótese de não inscrição dos responsáveis na unidade federada de destino. Note-se que todas essas características se aplicam indistintamente a operações B2B e B2C.²⁹⁴

Sobre as conformidades entre as previsões do ICMS sobre bens digitais e o *VAT/GST Guidelines da OCDE*, é possível observar a sua conformidade, principalmente, no que tange a aplicação do princípio do destino, estabelecida pela OCDE tanto para as transações entre empresas (B2B), como aquelas envolvendo os consumidores finais (B2C), haja vista que, conforme dispõe o Convênio ICMS n. 106/2017, o referido imposto será “(...) devido no estado em que se encontra o consumidor final do bem digital, aplicando-se tanto para importações como para operações internas.”²⁹⁵

Outro ponto de convergência entre a referida norma e as diretrizes acerca do IVA é a observância do princípio da neutralidade, na medida em que se procura não impor um ônus direto sobre os provedores dos bens e serviços, já que tal fato poderia ocasionar em uma maior complexidade das operações, assim como em custos de *compliance*. Tal fatores, logo, poderiam influenciar os comportamentos dos agentes econômicos relacionados com a respectiva atividade econômico, procurando-se evitar, portanto, tal realidade. Porém, nas operações envolvendo o consumidor final (B2C), há uma determinação relativa a eventual responsabilidade desse último, não sendo recomendada, contudo.

No que tange a essa problemática, inclusive, cumpre destacar o apontado por Piscitelli acerca de que os consumidores finais não teriam o conhecimento da operacionalização para pagar o imposto e, tão pouco, a estrutura jurídica e contábil para tanto, ressaltando-se que a determinação seria inconstitucional pois alargaria em demasia o polo passivo da incidência do ICMS.²⁹⁶ Não fosse apenas isso, também deve ser destacada a previsão contida no referido

²⁹⁴ PISCITELLI, op. cit.

²⁹⁵ Ibidem, p. 537.

²⁹⁶ PISCITELLI, T. S.; e MALAVOGLIA, T. Os problemas do Convênio ICMS 106/2017 na delimitação da sujeição passiva: entre contribuintes e responsáveis. In: PISCITELLI, T. S. (org.). **Tributação de bens digitais**

Convênio acerca de eventuais cadastros no Estado destino onde as empresas provedores dos respectivos bens digitais estarão realizando a sua comercialização.²⁹⁷

Analisando-se tal determinação sobre o ponto de vista do incentivo a cooperação entre as empresas e as nações do globo, conforme coloca a OCDE, teria como se conceber em uma eventual conformidade com as disposições realizadas pela organização internacional. No entanto, como o cadastro não é nacional, mas sim estadual, é possível concluir quando uma ausência de efetividade aplicabilidade prática de suas disposições, que implicariam em um aumento da complexidade relacionada com tais operações, pois tais companhias deveriam: “(...) se cadastrar em cada um dos 27 estados que, por sua vez, podem possuir peculiaridades no recolhimento e cobrança do ICMS nas operações com bens digitais.”²⁹⁸

Outro ponto a ser destacado é a possibilidade de serem concedidas isenções fiscais para as operações anteriores àquelas que têm o usuário final como destinatário. Consequentemente, haveria a sua efetiva aplicação na fase final da cadeia de produção e comercialização de um eventual bem e, portanto, não haveria a necessidade de se rastrear e identificar quais seriam as operações anteriores para determinar a incidência tributária correta, diminuindo-se a complexidade para tanto.²⁹⁹

Embora tal característica contrarie, especialmente, a natureza plurifásica de incidência do IVA, conforme inclusive prevê a OCDE, Piscitelli argumenta que tal característica não seria relevante para fins de determinação de conformidade com as diretrizes gerais da organização internacional sobre o tema. Segundo a autora, a opção pela isenção das operações anteriores está atrelada com o exercício da própria soberania do Estado Brasileiro e, em face de sua especificidade, não estaria em necessária desconformidade com as preceituações de amplitude acerca da tributação indireta da economia digital.³⁰⁰

Logo, acerca das conclusões gerais sobre a conformidade do Convênio ICMS n. 106/2017 e as diretrizes gerais da OCDE relacionadas com a tributação da economia digital, especialmente, quanto a aplicação do imposto IVA, Tathiane Piscitelli coloca que:

Em linhas gerais, portanto, a tributação das operações com bens digitais pelo ICMS não é hipótese que causaria incongruências insuperáveis com as orientações da OCDE. A despeito da existência de problemas pontuais – como a fragilidade do

e a disputa tributária entre estados e municípios: notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes. São Paulo: InHouse Editora e Produtos Educacionais, 2018. v. 1, p. 139-165.

²⁹⁷ PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital:** O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2023.

²⁹⁸ Ibidem, p. 538.

²⁹⁹ Ibidem.

³⁰⁰ Ibidem.

cadastro como instrumento de simplificação e a possibilidade de imposição de ônus jurídico ao usuário final do bem – há relativa coesão com as diretrizes mais gerais.

No entanto, há discussões pungentes acerca da constitucionalidade do Convênio ICMS n. 106/2017 o que, por consequência, colocaria em jogo a aplicabilidade dos seus efeitos jurídicos no ordenamento interno. Acerca de tais considerações, Paula Consalter Campos e Carlos Renato Cunha afirmam que seria patente a inconstitucionalidade formal do supracitado Convênio, pois tal espécie normativa “(...) não é instrumento normativo para veicular normas gerais em matéria tributária, tendo invadido, portanto, a esfera de competência da lei complementar. Nesse aspecto entendemos que o Convênio é formalmente inconstitucional”.³⁰¹ Em sentido análogo, Tathiane Piscitelli também faz considerações sobre eventual compatibilidade da norma citada.

Segundo a autora, tal fator ainda é amplificado quando se verifica que a previsão relativa ao ISS e a sua eventual incidência sobre serviços digitais está prevista na Lei Complementar n. 116/2003. Logo, no conflito de competência tributária entre Estados e Municípios, por exemplo, teria prevalência essa última e consonância ao determinado pelo STF, haja vista a determinação do art. 146, inciso I, da Constituição Federal (CF), cujo conteúdo estabelece que tais conflitos entre os entes federativos devem ser resolvidos por meio de lei complementar.³⁰²

Nesse sentido, cumpre analisar também o ISS e a categorização de serviços no meio digital. No caso, de maneira distinta ao que ocorre com o ICMS, não há previsão específica na LC n. 116/2003 sobre a definição de bens digitais e suas implicações na incidência do imposto, de modo que eventuais aplicações ocorrem com base nas suas disposições usuais. Por consequência, “(...) nas operações internas, o ISS será recolhido no local em que estiver situado o estabelecimento que provê o acesso ao bem ou serviço digital (...)”³⁰³, prevalecendo a regra conforme a origem do estabelecimento prestador, com algumas exceções, dentre as quais pode ser citada a situação da importação de serviços.³⁰⁴

Nessas situações, específicas, então, para as operações B2B, onde os polos da operação são ocupados por duas empresas, “(...) o imposto seria devido pelo importador ao município no

³⁰¹ CAMPOS, Paula; CUNHA, Carlos. A complexidade da tributação dos negócios jurídicos realizados em ambiente virtual no sistema tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 151 (152), 2023, p. 267.

³⁰² PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2023.

³⁰³ Ibidem, p.540

³⁰⁴ Ibidem.

qual se localiza o estabelecimento usuário.”³⁰⁵ Quando a prestação do serviço é direcionada para o consumidor final (B2C), “(...) o ISS será recolhido ao município de domicílio da pessoa física.”³⁰⁶ Assim, verifica-se que, em ambos os casos de importação, há a incidência da tributação no destino.

Porém, como o ISS é um imposto municipal e, no Brasil há acerca de mais de 5.500 municípios, cada qual uma sistemática de imposto diferenciada, demandaria que, no âmbito de uma empresa atuando na economia digital, “(...) o agente que se encontra no exterior detenha conhecimento dessas dezenas de milhares de legislações.”³⁰⁷

Portanto, Tathiane Piscitelli conclui que a estrutura relacionada com a tributação pelo ISS, para operações inseridas na economia digital, fomenta uma realidade de absoluta insegurança e norte efetivo jurídico. Portanto, considera que “O ISS, sem dúvidas, afasta-se consideravelmente mais do que o ICMS das orientações gerais da OCDE.”³⁰⁸ Um dos encaminhamentos possíveis mapeados seria a existência de um cadastro unificado para o recolhimento do imposto que, por sua vez, não possui previsão normativa e possibilidade efetiva de implementação, haja vista a competência legislativa própria de cada um dos municípios.³⁰⁹

A respectiva problemática, inclusive, toma contornos ainda mais relevante quando se verifica o mencionado julgamento do STF nas ADIs de n. 5.659 e 1.945, onde se definiu a incidência do ISS e a concessão de licença de uso de *software*, principalmente, aqueles via download e por nuvem. Inclusive, com o alerta de Piscitelli, no ano de 2019, de que eventual conclusão nesse sentido seria, pelas características análogas das operações e atividades, aplicáveis para outras operações na economia digital.³¹⁰

Ademais, cabe salientar de maneira mais específica acerca das questões relativas com a conceituação de estabelecimento permanente digital, para fins fiscais no Brasil, haja vista o trabalho desenvolvido pela OCDE. Dessa forma, primeiro, cumpre ressaltar a conclusão apresentada por Carolina Queiroga Nogueira, em seu trabalho intitulado como “O Estabelecimento Permanente e a Economia Digital”, indica que: “(...) as decisões acerca do Estabelecimento Permanente ainda são insipientes, em especial no contexto brasileiro onde a

³⁰⁵ PISCITELLI, op. cit.

³⁰⁶ Ibidem.

³⁰⁷ Ibidem, p. 541.

³⁰⁸ Ibidem.

³⁰⁹ Ibidem.

³¹⁰ Ibidem.

maioria das multinacionais atua na forma de subsidiárias e os impostos indiretos tem uma importância elevada para a política financeira do Estado.”³¹¹

Juciléia Lima, Doutora e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP), no entanto, apresenta uma resposta mais conclusiva acerca de que a política fiscal brasileira aplica o conceito de retenção na fonte, em vez da aplicação relacionada com a definição de conceituações relativas com a noção de estabelecimento permanente. Segundo a autora, tal fato implicaria em uma menor complexidade e custos relativos com a atuação do Fisco. Tal método, inclusive, seria aplicado independentemente das “(...) empresas estrangeiras possuírem ou não residência em território brasileiro.”³¹²

Augusto Júnior, por sua vez, analisa as possibilidades de resoluções das problemáticas fiscais decorrentes da digitalização econômica, tanto para as suas decorrências nacionais e internacionais, com base em uma avaliação das próprias capacidades institucionais dos órgãos brasileiros para não só aplicar normativas, como também solucionar eventuais conflitos. Pois, “(...) uma teoria que não leva em conta as capacidades institucionais possui grandes probabilidades de falhar no mundo real (ROCHA, 2018)”³¹³ Por fim, reafirma que o Poder Executivo, relacionado com a Administração Tributária, mostra-se como o mais apto para liderar o debate acerca da tributação de novas tecnologias.

Nesse sentido, sob um enfoque das perspectivas futuras de tributação no Brasil e os seus efeitos nas perspectivas relacionadas com a tributação da economia digital, cabe analisar as propostas legislativas relacionada com a reforma tributária brasileira. Metodologicamente, ressalta-se que serão analisados os pontos específicos das principais propostas em tramitação no Congresso Nacional que dialogam com impactos no setor das operações digitais.

5 A REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E AS OPERAÇÕES DIGITAIS

Ao analisar as modificações promovidas pela Constituição de 1988 no sistema tributário brasileiro, enquanto algumas áreas do direito interno sofreram avanços e

³¹¹ NOGUEIRA, Carolina. **O Estabelecimento Permanente na Economia Digital**. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/34093/1/Carolina%20Queiroga%20Nogueira.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2023. P. 40.

³¹² LIMA, Juciléia. Estabelecimento permanente na era pós-BEPS: Da presença fixa à digital. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 16, n. 1, p. 61 - 110, Jan - Jun/2021. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12300>. Acesso em: 13 jun. 2023.

³¹³ JÚNIOR, Augusto. Tributação da economia digital – Propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, (6), 2018, p. 29 Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>. Acesso em: 12 jun. 2023.

modificações significativas, como a implementação de um sistema robusto de direitos fundamentais, assim como a reforma do direito administrativo, o campo tributário verificou alterações de ordem mais limitadas. Houve uma simplificação das espécies tributárias e a implementação de princípios e normas atreladas com as limitações do poder estatal de tributar, no entanto, a sistemática estabelecida na década de sessenta se manteve.³¹⁴

Desde então, principalmente, no contexto atual do desenvolvimento das atividades econômicas, o sistema tributário brasileiro tem sido alvo de diversas críticas. Fabrício de Oliveira, por exemplo, coloca que houve uma perpetuação de distorções no âmbito tributário. Segundo o autor, não foi verificada uma proporcionalidade acerca da divisão da competência tributária e da arrecadação entre os entes federativos, assim como há um excesso de impostos cumulativos, a exemplo das contribuições sociais, os quais acabam por onerar excessivamente a carga de tributos e tornar o sistema caótico.³¹⁵

Acerca das operações envolvendo bens e serviços, de maior volume no contexto das operações digitais, as problemáticas relacionadas com o ISS e o ICMS são expressamente mencionadas. O primeiro, no sentido das críticas já expostas, além de sua onerosidade em razão do sistema cumulativo, possui uma hipótese de incidência cujas determinações são passíveis de causar conflitos e controvérsias com o próprio fato gerador previsto para o ICMS, resultando em insegurança jurídica e disputas judiciais para sanar as tentativas dos estados e municípios de conseguir uma maior arrecadação.³¹⁶

No contexto da dificuldade de conformação de bens e serviços digitais aos conceitos usuais usualmente atrelados aos fatos geradores de tais impostos, esses conflitos estão centrados na tentativa de incidir a operação na sua área de competência tributária. O ICMS e a suas controvérsias relativas com a competência estadual, por sua vez, “(...) influencia na tributação dos bens e serviços digitais, pois, é um obstáculo que restringe e aumenta os custos de existência de empresas do setor e muitas vezes inviabilizam o funcionamento dessas, pois, em sua maioria, são pequenos negócios.”³¹⁷

Acerca do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência tributária da União, Carlos Cunha e Antônio Carlos Medeiros colocam que a “(...) sistemática

³¹⁴ CUNHA, Carlos; MEDEIROS, Antônio Carlos. Reforma tributária: Análise dos projetos de emenda constitucional 45/19 e 110/19 e a tributação da tecnologia. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 8, n.1, p. 01 - 16, Jan/Jul. 2022.

³¹⁵ OLIVEIRA, Fabrício. **O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma** (1891-2017). Plataforma Política Fiscal. São Paulo. Fenafisco. Anfp, 2017, p. 16.

³¹⁶ APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; e MACHADO, Nelson. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. **Racionalização do sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2017, p.3 .

³¹⁷ CUNHA; MEDEIROS, op. cit., p. 4.

do tributo desorganiza o sistema tributário, pois, incide sobre o processo de industrialização, com infinitas alíquotas a depender do produto tributado e, torna-se capaz de gerar discussões acerca de conceitos (...).³¹⁸

No contexto dessa complexidade e incerteza tributação, resulta-se ainda um conjunto de obrigações acessórias necessárias para haver a devida conformidade com a legislação que, segundos dados de relatório divulgado pelo Banco Mundial, imputam ao contribuinte brasileiro a necessidade de dispender em torno de 2600 horas anuais para cumprir os seus deveres impostos pelas normas tributárias.³¹⁹ Assim, concluem os referidos autores:

O desenvolvimento tecnológico acaba por ser influenciado negativamente por essa burocracia, pois a circulação de bens e serviços digitais são projetada para acontecer em grande velocidade e em grande quantidade, o que exige das empresas de tecnologia organização e processos desburocratizados. Se o Estado não auxiliar para que essa burocracia tributária seja resolvida, o prejuízo será grande para as duas partes. O estado não consegue a arrecadação no tempo necessário para suprir suas despesas, e a empresa não consegue exercer sua atividade no tempo devido.³²⁰

Consequentemente, há uma necessidade pungente de uma reforma tributária no país, tendo em vista, também os próprios princípios delimitados pela OCDE quando a tributação das operações digitais que, conforme a realidade apresentada, destoam em um grande grau da sistemática tributária brasileiro. Tendo em vista que os objetivos da supracitada base principiológica é justamente harmonizar as necessidades de arrecadação estatal, a segurança jurídica dos contribuintes e o desenvolvimento econômico, é considerada uma necessidade imperativa a mudança nos moldes usuais atreladas com a incidência tributária no país, conforme afirma Paulo de Barros Carvalho.³²¹

Atualmente, no Congresso Nacional, tramitam dois projetos normativos principais, os quais, conforme indica a pretensão do atual Presidente da Câmara dos Deputados, Arthur Lira, deverão ser votados no segundo semestre de 2023. As referenciadas propostas legislativas são os Projetos de Emenda à Constituição (PECs) de número 45/19 e 110/19. Por este motivo, embora possam ser identificados algumas outras propostas legislativas relacionadas com o tema da reforma tributária, tendo em vista a relevância das discussões

³¹⁸ CUNHA; MEDEIROS, op. cit.

³¹⁹ APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; e MACHADO, Nelson. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. **Racionalização do sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2017, p.3 .

³²⁰ CUNHA; MEDEIROS, op. cit., p. 5.

³²¹ BARROS, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**/ Paulo de Barros Carvalho -7. Ed. rev. Noeses. 2018, p. 242.

centradas nas PECs mencionadas, as quais serão objeto de votação, serão elas os instrumentos analisados para fins de análise deste trabalho.³²²

5.1 O Projeto de Emenda à Constituição n. 45/19

O Projeto de Emenda à Constituição número 45/19 foi proposto originalmente pelo Senador Baleia Rossi em conjunto com outros parlamentares, com base em estudos realizados pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), cujo objeto era, primordialmente, os impactos e implicações relacionadas com a tributação de bens e serviços.³²³ Desde então, a referida iniciativa passou por diversas análises e reformas em sede da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, com a apresentação da versão final na data de 12.05.2021, pelo Deputado Federal Aguinaldo Ribeiro, que foi o relator da proposta.³²⁴

Quanto ao seu conteúdo, a PEC n. 45/19 propõe a substituição do IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS, incidentes em operações de bens e serviços, por dois outros impostos: o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), cuja competência seria nacional e, conseqüentemente, compartilhada entre os entes da federação, além do Imposto Seletivo (IS), de competência federal, devendo ambas as espécies tributárias serem estabelecidas por meio de lei complementar. Não há a previsão de alteração para outros tributos.³²⁵

Sobre a incidência das hipóteses normativas previstas por ambos os impostos, cumpre ressaltar a aplicação do IBS sobre: “(i) Qualquer operação com bem, material ou imaterial, ou (ii) com serviço, inclusive direitos a eles relacionados; e (iii) importação de bem ou serviço, ainda que realizada por contribuinte não habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.”.³²⁶ Por sua vez, o IS abrange a “Importação, produção ou comercialização de cigarros e outros produtos do fumo, derivados ou não do tabaco; bebidas alcoólicas; e outros, assim como produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.”, não estando prevista a incidência de ambos os impostos sobre a exportação.³²⁷

³²²AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. **Lira quer que a votação da reforma tributária seja histórica.**

Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/969265-lira-quer-que-a-votacao-da-reforma-tributaria-seja-historica/>. Acesso em: 13 jun. 2023.

³²³CUNHA, Carlos; MEDEIROS, Antônio Carlos. Reforma tributária: Análise dos projetos de emenda constitucional 45/19 e 110/19 e a tributação da tecnologia. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 8, n.1, p. 01 - 16, Jan/Jul. 2022.

³²⁴CCIF. **Quadro comparativo das propostas da reforma tributária.** Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/01/Valor_Quadro-comparativo_propostas-reforma-consumo_vf.pdf. Acesso em: 12 jun. 2023.

³²⁵Ibidem.

³²⁶Ibidem, p. 1.

³²⁷Ibidem, p. 1 - 2.

Sobre a arrecadação e coordenação da fiscalização dos impostos, prevê-se, quanto ao IBS, que a gestão e administração do tributo será compartilhada entre os entes da federação, os quais deverão seguir as previsões a serem estabelecidas por meio de lei complementar. Já o IS, conforme se desprende da sua própria competência tributária, será administrado pela União Federal. Consequentemente, o destino da arrecadação decorrente do IBS será a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, com base no destino das operações ou as prestações e, também em conformidade com a alíquota a ser definida por cada ente, enquanto a arrecadação do IS será destinada para a União Federal, com a possibilidade de repasses para as demais entidades federativas.³²⁸

As principais características do IBS serão as seguintes: “Tributação plurifásica, não-cumulativa, incidência “por fora” e cobrança no destino.”, enquanto as do IS estão relacionadas com as seguintes formas de tributação: “Possibilidade de tributação monofásica, incidência “por fora”, caráter extrafiscal e poderá integrar a base de cálculo do IBS, nas hipóteses estabelecidas em lei complementar.”.³²⁹ Acerca da não cumulatividade do IBS, a qual se traduz na possibilidade de aproveitamento de crédito com base no pagamento do imposto na etapa anterior, é prevista a possibilidade de que a lei complementar especifique elenque hipóteses onde não será necessária a efetiva verificação do recolhimento do IBS para que haja o respectivo aproveitamento de crédito.³³⁰

Ademais, quanto a supracitada não cumulatividade, a receita decorrente do imposto já recolhido que eventualmente implique em um crédito para a outra etapa de produção, será “(...) retida e utilizada somente para (i) compor o produto da arrecadação no caso de aproveitamento do crédito pelo contribuinte ou (ii) ressarcir créditos acumulados pelo contribuinte.”, sendo previsto na lei complementar o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte.³³¹

Além disso, a legislação será uniforme para ambos os impostos. O IBS terá uma alíquota uniforme para todas as operações envolvendo bens ou serviços, com a possibilidade de que cada um dos entes federativos fixem a sua alíquota própria por meio de lei ordinária. Não há previsão para que o IS tenha alíquota própria, no entanto, cuja fixação será de competência da União. Acerca da aplicação do IBS, não serão permitidos a concessão de benefícios fiscais,

³²⁸ CCIF, op. cit.

³²⁹ Ibidem, p. 4.

³³⁰ Ibidem

³³¹ Ibidem.

crédito presumido, reduções de base de cálculo e alíquotas diferenciadas por bem ou serviço, assim como o fomento de regimes favorecidos.³³²

Contudo, serão permitidos regimes de tributação diferenciados para “(...) bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis e os lubrificantes.”, no que tange ao IBS, pois tais possibilidades não se aplicam ao IS. Em luz do princípio da capacidade contributiva, há previsão de tratamento diferenciado para a população de baixa renda, na forma em que a União Federal poderá cobrar um adicional do imposto como forma de financiamento de um programa de devolução de imposto para famílias em condição de hipossuficiência financeira.³³³

Também se verifica previsões relativas com o processo de transição para empresas, com duração de seis anos com diferentes fases, ocorrendo da seguinte forma:

Nos 2 primeiros anos será cobrada apenas a parcela federal do IBS e serão extintas as contribuições ao PIS e à COFINS. A alíquota do IBS será fixada pelo Senado Federal de modo a compensar a arrecadação federal pela extinção das contribuições. Do 3º ao 5º ano, haverá redução progressiva das alíquotas de ICMS e ISS e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos impostos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 6º ano, serão extintos o IPI, o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS.³³⁴

Para as pequenas empresas, verifica-se a manutenção do Simples Nacional e, nesse caso, terão a opção de calcular e pagar os tributos sobre o consumo por meio do IBS, com a ressalva de que não será permitido ao optante do regime específico, nem ao comprador de seus produtos ou serviços fazer uso dos créditos do IBS. Atualmente, com a extinção da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária em maio de 2021, A PEC 45/2019 está pronta para pauta na Câmara dos Deputados.³³⁵

5.2 O Projeto de Emenda à Constituição n. 110/19

A proposta de Emenda à Constituição n. 110/19 é de autoria originária do senador Davi Alcolumbre e, sem sentido comum com a PEC 45/19, objetiva, primordialmente, a constituição de uma nova tributação sobre bens e serviços, tendo, por consequência, elementos em comum com a referida proposta, com algumas diferenças substanciais, no entanto. O projeto

³³² CCIF, op. cit., p. 6 - 7.

³³³ Ibidem.

³³⁴ Ibidem.

³³⁵ Ibidem, p. 8 - 9.

substitutivo, com algumas alterações à redação originária, foi apresentado pelo Senador Roberto Rocha em 16.03.2022, o qual se configurava com o relator da PEC.

No caso da PEC 110/19, há criação de dois tributos do tipo IVA, enquanto na 45/19 se previa apenas um. Nesse caso específico, estabelece-se o Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços (IBS), cuja competência é estadual e municipal, assim como a Contribuição sobre Operações com Bens Materiais ou Imateriais, compreendidos os direitos, e Prestações de Serviços (CBS), de competência da União Federal; além do Imposto Seletivo (IS).³³⁶

Nota-se, então, que é neste caso a diferença, além das competências e eventuais hipóteses de incidência, está na previsão do CBS que, em conjunto com o IBS, formam os dois impostos de características IVA, estando o IBS voltado para os Estados e Municípios, enquanto o CBS seria de competência da União. Os três impostos também substituirão o IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS, com as respectivas competências de normatização estabelecidas da seguinte forma: a instituição do IBS se daria por meio de lei complementar, enquanto o CBS e IS seriam estabelecidas em lei ordinária.³³⁷

Quanto as hipótese de incidências relativas aos referidos tributos, o IBS e CBS abrangeria os mesmos casos, com a diferença da competência tributária atrelada, pois um seria dos estados e municípios e o outro da União. Sendo assim, a sua incidência é sobre: (i) Operações com bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos; (ii) prestações de serviços; e (iii) importações de bens materiais ou imateriais, compreendidos os direitos, e de serviços, ainda que realizadas por quem não seja sujeito passivo habitual (...)", ressaltando-se, nesta última hipótese de aplicação para qualquer que seja a sua finalidade.³³⁸

O IS, por sua vez, mantém as características gerais delimitadas na PEC 45/19, no entanto, possui um texto de abrangência mais geral, estabelecido como a sua aplicação para a "Produção, importação ou comercialização de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente." e, conseqüentemente, a sua arrecadação e administração tributária será realizada pela União Federal, do mesmo modo que o CBS.³³⁹

O imposto IBS será coordenado por um Conselho Federativo de Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, o qual se configuraria como uma entidade pública de regime especial com independência "(...) técnica, administrativa, orçamentária e

³³⁶ CCIF, op. cit., p. 1.

³³⁷ Ibidem.

³³⁸ Ibidem, p. 1 - 2.

³³⁹ Ibidem.

financeira, cuja instância máxima de deliberação e autoridade orçamentária será composta por todos os Estados, o Distrito Federal e todos os Municípios, com votos distribuídos de forma paritária.”, sendo a arrecadação distribuídas entre esses entes, conforme o próprio destino das operações ou prestações, em atenção a alíquota definida por cada. Da mesma forma que na previsão contida na PEC 45/19, o IS poderá ser repassados para os demais entes federativos.³⁴⁰

Sobre as características principais dos impostos, ambos o IBS e o CBS terão uma “(...) tributação plurifásica, não cumulativa e incidência “por fora” (...)”, contudo, somente o IBS possui a previsão de cobrança no destino, haja vista os entes com a sua competência tributária, enquanto o CBS, por ser um imposto da União de contribuição social, certamente será caracterizado pela própria operação, inclusive, o Projeto de Lei 3.887/2020 prevê uma alíquota geral de 12%, apesar da PEC 100/19 colocar a previsão de sua alíquota ser variável. O IBS, ao contrário, terá uma alíquota uniforme conforme as operações com bens ou prestações de serviços, ressalvadas as hipóteses de regimes diferenciados estabelecidas pela PEC e que, consequentemente, seriam previstas na Constituição Federal.³⁴¹

Quanto a este último ponto, deve-se notar mais uma diferença entres os dois projetos, pois no de número 45/19 não havia a previsão de regimes favorecidos, somente regimes diferenciados de tributação para o IBS. Sobre a incidência do IS, preserva-se características do “Caráter extrafiscal, poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos e integrará a base de cálculo do IBS e da CBS.”, enquanto ficam de fora, na PEC 110/2019, as características relacionadas com a possibilidade de incidência monofásica e a incidência “por fora”.³⁴² Sobre a não-cumulatividade do IBS, ressalta-se que:

O aproveitamento do crédito é vinculado ao imposto cobrado (não ao recolhido) nas operações e prestações anteriores. No entanto, a lei complementar poderá estabelecer, como regra geral ou para hipóteses específicas, que o aproveitamento de créditos seja condicionado ao recolhimento do imposto devido na etapa anterior. Nesse caso, será assegurada ao adquirente a opção de efetuar o recolhimento do imposto diretamente ao Conselho Federativo do IBS. Estabelece que o imposto recolhido relativo a cada operação ou prestação será retido e registrado a crédito do seu titular, quando a operação ou prestação der direito a crédito. A lei complementar disporá sobre o prazo para devolução de créditos acumulados pelo contribuinte.³⁴³

Os entes federativos terão autonomia na fixação das alíquotas relativas ao IBS, por meio de lei ordinária, sua alíquota própria, “próprias correspondentes a arrecadação dos tributos

³⁴⁰ CCIF, op. cit., p. 2.

³⁴¹ Ibidem, p. 2 - 3.

³⁴² Ibidem, p. 4

³⁴³ Ibidem.

de sua competência que serão substituídos.”, assim como o CBS e o IS, tendo em vista que tratam da competência do mesmo e único ente, o qual seja a União. Não será permitida a concessão de benefícios fiscais, crédito presumido, reduções de base de cálculo e alíquotas diferenciadas por bem ou serviço para o IBS e CBS, em regra, com a exceção dos regimes favorecidos, não se aplicando tais previsões ao IS.³⁴⁴

Especificamente, os regimes favorecidos relacionados com o IBS e o CBS poderão ocorrer “(...) por meio de isenção ou adoção de alíquotas reduzidas; devolução total ou parcial do imposto aos adquirentes dos bens e serviços; e alteração nas regras de creditamento.”. Os seus possíveis beneficiários são definidos como “segmentos socialmente relevantes”, sem maiores especificidades, porém podem ser exemplificados como os produtos de educação, saúde e medicamentos, transportes, dentre outros integrantes em categorias semelhantes.³⁴⁵

Os regimes diferenciados do IBS são os “(...) bens imóveis, serviços financeiros, combustíveis, lubrificantes e produtos do fumo.”, enquanto os do CBS são as “(...) instituições financeiras, serviços de câmbio, seguro e crédito, inclusive intermediação financeira, e serviços de planos de assistência à saúde.”, não se aplicando tais regimes para o IS. É contemplado o tratamento diferenciado para pessoas de baixa renda, por meio da devolução total ou parcial do imposto incidente sobre as suas aquisições relativas aos bens e serviços.³⁴⁶

A transição para as empresas é prevista em um período maior que o da PEC 45/100, sendo de 7 anos, ocorrendo da seguinte forma:

Os 2 primeiros anos serão de teste, com alíquota de 1% do IBS. O valor recolhido nesse período poderá ser compensado pelo contribuinte com os valores devidos de ICMS e ISS. Do 3º ao 6º ano, haverá redução progressiva das alíquotas do ICMS e do ISS e aumento correspondente da alíquota do IBS, que mantenha a arrecadação. Nesse período, os benefícios fiscais dos impostos substituídos serão reduzidos progressivamente, na proporção das reduções das alíquotas. A partir do 7º ano, serão extintos o ICMS e o ISS, sendo mantido apenas o IBS. CBS: Nos 2 primeiros anos após sua instituição, as alíquotas da CBS serão fixadas de modo a compensar a redução da arrecadação do PIS e da COFINS. A lei que instituir a CBS deverá regulamentar essa disposição.³⁴⁷

Além dos atuais tributos sobre o consumo que poderão ser pelos substituídos impostos mencionados, a PEC 100/19 também contempla algumas previsões incidentes sobre o ITCMD, IPTU e IPVA que não possuem relevância para implicações sobre as operações digitais e, por isso, não merecem maiores digressões além de sua menção, já que fogem do escopo do presente

³⁴⁴ CCIF, op. cit., p. 4 - 5.

³⁴⁵ Ibidem, p. 5 - 6.

³⁴⁶ Ibidem.

³⁴⁷ Ibidem, p. 6

trabalho. Por fim, cabe mencionar que, assim como a PEC 45/100, o Simples Nacional será mantido, podendo as pequenas empresas realizarem a apuração e pagamento dos “tributos incidentes sobre o consumo por meio do IBS e CBS”.³⁴⁸

A transferência dos créditos relativos ao IBS e CBS é possível, realizando-se a consequente equivalência entre o montante cobrado por meio da sistemática do Simples, mas veda tal opção aqueles optantes pelo seu regime unificado. Contudo, comparando ambas as propostas, verifica-se que a PEC 110/2019 apresenta condições em grau um pouco mais favorável do que a outra proposta em tramitação na casa legislativa. Inclusive, acerca de seu atual andamento, ela está pronta para ser pauta da Comissão de Constituição e Justiça (CCJ) do Senado Federal.³⁴⁹

³⁴⁸ CCIF, op. cit., p. 8 - 9.

³⁴⁹ Ibidem.

CONCLUSÕES

O objetivo principal relacionado com o trabalho desenvolvido foi o de aferir, sob uma perspectiva atual e futura, acerca da eventual conformidade das normas tributárias brasileiras sobre operações digitais em face das diretrizes estabelecidas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre o tema. Para tanto, no primeiro capítulo, houve o desenvolvimento de estudo relacionado com a contextualização da economia digital e as suas consequências no âmbito fiscal. Dessa forma, compreendeu-se a importância da relação existente entre a tributação e o desenvolvimento econômico e, por isso, a relevância dos efeitos da crescente digitalização das operações econômicas na principal atividade de arrecadação do Estado.

Estabeleceu-se, com base nas definições de Joachim Englisch e da própria OCDE que, em linhas gerais, o conceito de economia digital está atrelado com operações de caráter econômico cujas características principais são a intangibilidade dos bens e fatores de produção que, por consequência, desafiam as próprias noções usualmente relacionadas com a competência jurisdicional tributária. Haja vista o fato de uma transação poder facilmente ocorrer entre agentes localizados em territórios distintos, coloca-se em xeque os conceitos usualmente relacionados com a tangibilidade da atividade econômica desenvolvida, as quais resultam em dois resultados indesejáveis: a ausência de tributação e a consequente perda de arrecadação dos Estados, ou a bitributação, relacionada com o aumento da insegurança jurídica.

Em face deste cenário, o segundo capítulo desta pesquisa analisou algumas das principais iniciativas, de caráter abrangente, relacionadas com os desafios fiscais decorrentes da digitalização das operações econômicas. Nele, evidenciou-se o preponderante papel da OCDE na produção de um arcabouço jurídico relevante internacionalmente sobre o tema e, nessa perspectiva, observou-se alguns de seus relatórios e iniciativas. A primeira delas foi atrelada com os princípios gerais acerca da regulação tributária da economia digital, dentre os quais são citados os princípios: (i) da neutralidade; (ii) da eficiência; (iii) da certeza e simplicidade; (iv) da efetividade e justiça, além da (v) flexibilidade.

Dentre eles, o princípio da neutralidade possui uma especial relevância, fomentando uma das bases relacionadas com a aplicabilidade tributária sobre o meio digital, haja vista que ele prescreve o fato de as práticas fiscais não influenciarem os comportamentos dos agentes econômicos, como regra, excetuando-se as práticas de extrafiscalidade estatal, quando necessárias para a persecução dos seus objetivos como nação. Além disso, pontuou uma visão sistemática dos princípios citados, onde há a predominância de uma tentativa para tributar de

maneira equitativa a atividade digital, ao mesmo tempo que se estabelece um ambiente propício aos negócios.

Então, o enfoque do capítulo passou para a definição relacionada com o conceito de estabelecimento permanente para fins fiscais, principalmente, quando considerada a já mencionada infungibilidade das transações realizadas no meio digital. Nesse sentido, observou-se, primeiro, o fato de a realidade digital implicar na consideração do elemento presença digital significativa e que a OCDE adotou o critério da incidência tributária com base na receita auferida, por uma empresa multinacional em uma determinada jurisdição, o qual configuraria a sua atuação na determinada localidade para a aplicação de tributos sobre a sua atividade. No caso, esse valor é de um milhão de euros para países com o PIB superior a quarenta bilhões euros, caso contrário, tal quantitativo será de duzentos e cinquenta mil euros.

Após tal análise, houve a explicação das diretrizes relacionadas com o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e a sua versão mais modernizada, intitulada como o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Afirmou-se, comprovadamente, que o IVA é o modelo de tributação utilizado em nível global pelos diferentes países para se tributar o consumo, embora o Brasil ainda não o tenha implementado efetivamente no seu direito interno.

Acerca das recomendações da OCDE sobre o referenciado imposto, ressalta-se a preocupação em manter a sua incidência em uma base ampla, não cumulativa, cuja cobrança deve ser dada com base no princípio do destino, respeitando-se, especialmente, o princípio da neutralidade. Também foram estabelecidas considerações acerca da cooperação necessária entre empresas e os agentes internos de um determinado país, além daquela indispensável em nível internacional, para a efetiva aplicabilidade do IVA.

No terceiro capítulo, o trabalho se aprofundou na Ação 1 do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), este que possui o objetivo de promover a cooperação fiscal em escala global para evitar a perda de arrecadação nos Estados, fenômeno denominado como a “erosão da base tributária”. Para tanto, procura fomentar iniciativas para lidar, principalmente, com as práticas de elisão fiscal internacional agressivas fomentadas por empresas multinacionais, cujo resultado é a transferência de lucros e receita para fora de uma determinada jurisdição. A sua Ação 1, analisado em detalhe nesta pesquisa, é focada inteiramente nos desafios fiscais decorrentes da digitalização e propôs duas soluções para o problema, as quais foram baseadas na tentativa de consenso e já possui a adesão de um número superior a cento e trinta países.

As referidas resoluções identificadas foram divididas em dois pilares. O Pilar 1 possui três elementos chaves. O primeiro deles é denominado como o Montante A e faz referência a meta de se aplicar um novo direito de tributar em face das práticas fomentadas por empresas

entre as diferentes jurisdições. O seu objeto são as rendas residuais das companhias multinacionais, delimitando a incidência das normas específicas previstas, em face de uma companhia externa, quando a sua receita produzida em um país for superior a um milhão de euros, ou, se o PIB da nação for menor que quarenta bilhões de euros, bastaria que ela produzisse uma receita de duzentos e cinquenta mil euros para justificar a aplicação do denominado “novo direito de tributar”.

Tais regras, em resumo, estabeleceriam uma alocação de porcentagem a ser tributada de receita para os mercados onde há a atuação da transnacional, conforme a verificação dos fatores acima indicados. O segundo elemento central do Pilar 1 é o intitulado Montante B, conforme o qual é prevista a aplicação de um retorno determinado sobre as atividades de marketing e de distribuição de base para as companhias que atuam para além do seu território de origem, com base no princípio do valor de mercado, denominado em inglês como o *arm's length principle*. O último elemento principal do Pilar 1, por sua vez, é a preocupação em desenvolver mecanismos para prevenir conflitos tributários internacionais e, também, aperfeiçoar aqueles de resolução já existentes.

Nesse sentido, aprofundou-se acerca da possibilidade de utilizar métodos alternativos de solução de conflitos no meio internacional, principalmente, quando há o envolvimento de Estados, concluindo-se que esses são possíveis e encorajados, embora a doutrina considere uma eventual ausência de interesse das nações do globo de utilizarem tais meios, pois têm o receio de mitigar a sua soberania fiscal. Contudo, foi ressaltado o novo contexto relacionado com a própria atuação do Projeto BEPS, no qual há um efetivo prejuízo para tais países com a perda de receita ocasionada pelas operações fiscais de empresas multinacionais. Essa, por sua vez, é apta a, possivelmente, implicar na adoção de novas medidas para a resolução dessas problemáticas.

No tocante ao Pilar 2 da Ação 1 do Projeto BEPS, é proposta a implementação de um imposto mínimo global, o qual serviria de parâmetro para averiguar quando determinadas companhias estariam recebendo incentivos fiscais abaixo da média global e, nesse sentido, prevê-se a possibilidade de serem implementadas reparações, especificamente, por parte das jurisdições onde as entidades controladoras, consideradas “mãe”, estiverem localizadas. Compensando-se, assim, o montante não cobrado em face da porcentagem mínima global, cujo valor médio proposto é de 15%, consideradas eventuais variações conforme a jurisdição em análise, ainda não definidas.

O conjunto de mecanismos para dar efetividade ao objetivo delineado acima foram intitulados como as Regras Globais de Combate à Erosão da Base Tributária (GloBE). Tais

preceitos englobariam três diretrizes principais, sendo duas delas de aplicação no direito interno dos Estados, possibilitando a realização de uma eventual compensação tributária da arrecadação não recolhida, diante de uma situação onde uma empresa controladora, localizada no seu território, estaria com ramificações em uma jurisdição cuja carga tributária é menor do que aquela prevista no valor mínimo indicado pelo Pilar 2.

As referidas normas são a Regra de Inclusão de Renda (IIR) e a Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR), sendo esta última de aplicação subsidiária à primeira e de caráter preventivo, enquanto a IIR prevê o próprio mecanismo de “recuperação” do crédito, quando verificada a situação descrita nos parágrafos acima. A terceira diretriz prevista pelo GloBE é a Regra de Sujeição à Tributação (STTR) e, neste âmbito, em oposição às duas outras mencionadas, possui um escopo de aplicação nas relações externas desenvolvidas pelos Estados, principalmente, em convenções bilaterais de tributação.

Em um caráter de análise mais específico, essa regra possibilita que jurisdições onde há a empresa controladora de um eventual grupo de multinacionais, também denominada como a “fonte”, possa estabelecer limitações sobre certos pagamentos direcionados aos países onde é aplicada uma carga tributária abaixo da alíquota mínima. Como condição para tal aplicação, é recomendada a observância de uma diferença de até 9% entre as diferentes cargas tributárias das nações envolvidas, sendo possível o estabelecimento de outras previsões de caráter preventivo. Contudo, merece destaque o fato de as regras abarcadas pelo GloBE serem de caráter facultativo aos países comprometidos com a iniciativa, no contexto da OCDE.

Então, após a observação das principais diretrizes e projetos relacionadas com a atuação da organização internacional sobre as questões relacionadas com a tributação da economia digital, o quarto tópico deste trabalho teve como objeto a análise da atual realidade atrelada com essas problemáticas no Brasil. Para tanto, partiu-se do pressuposto da existência de uma dicotomia entre a atuação dos diferentes poderes da federação, onde o executivo, atrelado com as funções relacionadas à administração tributária, atuaria na ponta das discussões relativas com as novas tecnologias e a suas formas de tributação, enquanto o legislativo e judiciário teria um papel de caráter mais secundário nesta realidade.

Acerca da atuação do Poder Executivo, ressaltou-se a implementação de uma nova sistemática, desenvolvida com o apoio da OCDE, relacionada com os preços de transferência e os seus efeitos tributários, por meio da redação da Medida Provisória n. 1.152/2022. O Secretariado da supracitada organização internacional, inclusive, confirmou a conformidade do novo conjunto normativo com os princípios e conceitos fundamentais, firmados na instituição e internacionalmente, acerca da matéria dos preços de transferência.

O Poder Judiciário nesse contexto, encontra o seu maior expoente no julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI) de número 5.659 e 1.945, onde foi apreciada, primordialmente, a controvérsia relacionada com a aplicação do ICMS ou ISS sobre a atividade das licenças de uso de *softwares*. Tal julgamento resultou a tese em repercussão geral firmada por meio do Tema 590/STF, segundo o qual “[é] constitucional a incidência do ISS no licenciamento ou na cessão de direito de uso de programas de computação desenvolvidos para clientes de forma personalizada, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03.”.

A partir de tais preceitos e, considerando a preponderância da aplicação dos impostos ICMS e ISS sobre as operações no meio digital, foram analisadas as legislações específicas de ambos, sobre um enfoque da observância de suas previsões normativas e a definição de bens e serviços digitais. Nesta ocasião, constatou-se a aproximação dos conceitos estabelecidos no Convênio ICMS n. 106/2017, com as diretrizes da OCDE sobre o tema, apesar de se pontuar a existência de uma sistemática não cumulativa questionável, assim como a ausência de uma coordenação geral relacionada com a sua aplicação. Acerca de sua efetividade, contudo, autores do tema apontam uma inconstitucionalidade formal da legislação.

O ISS, por sua vez, é regulado primordialmente pela Lei Complementar n. 116/2003 e possui um caráter mais problemático de aplicação em razão, primeiro, da sua cumulatividade, responsável por onerar economicamente o ciclo produtivo. Não fosse apenas isso, é elencada a dispersão legislativa ocasionada pela competência municipal de sua aplicação, haja vista a existência de mais de cinco mil e quinhentos municípios brasileiros. Em face desse cenário, nota-se uma complexidade tributária existente, principalmente, nas operações de importação envolvendo o consumidor final, pois a tributação se dará com base no seu domicílio.

Tal cenário e as suas implicações na economia digital se tornam mais agudos em face do mencionado julgamento do STF, responsável por aplicar a incidência do ISS nas licenças de uso de *softwares*, abarcando, também, em suas razões de decidir, o download e as operações em nuvem, cuja fundamentações poderiam ser aplicadas por analogia para demais bens e serviços digitais. Quanto ao conceito de estabelecimento permanente no Brasil, este não é aplicável na política fiscal brasileira que preconiza a retenção na fonte, inclusive, diante das empresas multinacionais que possuem residência ou não no país, mas atuam em alguma medida no seu território. Tal prática é contrária ao indicado pelo Projeto BEPS e, conseqüentemente, fomenta o risco de se implicar em perda de receita aos cofres estatais.

A reforma tributária foi apreciada no quinto capítulo deste trabalho e, de início, é verificada a sua importância para o auxílio das problemáticas relacionadas com a conflituosa

aplicação do ICMS e ISS sobre bens e serviços digitais, por meio da unificação dos impostos incidentes sobre o consumo com a implementação do IBS. No entanto, conclui-se que há uma tendência para se manter a complexidade do sistema, pois o supracitado imposto continuará sendo aplicado por múltiplos entes federativos, inclusive, com a possibilidade de serem estabelecidas alíquotas diferenciadas na forma de legislação ordinária.

Porém, há de se ressaltar a previsão da PEC 100/19, segundo a qual o IBS seria coordenado por um Conselho Federativo de Imposto sobre Operações com Bens e Prestações de Serviços, capaz de conferir diretrizes mais homogêneas que facilitariam o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte. Ademais, considerando o caráter cumulativo do ISS e a não cumulatividade questionável do ICMS, a adoção da não cumulatividade como uma característica primordial do IBS teria a capacidade de firmar uma incidência menos onerosa do impostos obre consumo na produção e fornecimento de bens e serviços, tanto digitalmente, como na sua concepção mais usual.

Um outro ponto a se considerar é a aplicação do princípio do destino que, embora recomendado pela OCDE, adota contornos mais específicos na realidade brasileira, pelo quantitativo de entes federativos e a complexidade normativa tributária resultante de eventual competência compartilhada, dificultando, potencialmente, a caracterização da devida incidência do tributo. No âmbito da PEC 100/19, também há a existência do IBS e do CBS, com a mesma hipótese de incidência, diferenciando-se na espécie do tributo, enquanto o primeiro seria um imposto, o segundo estaria enquadrado como uma contribuição especial, ressaltando-se a não cumulatividade desse último, cuja característica, hoje, no âmbito do COFINS, somente é aplicada, em regra, no regime tributário do Lucro Real.

Portanto, é possível concluir que embora haja avanços relativos com a conformidade da tributação sobre operações digitais no Brasil em face das diretrizes estabelecidas pela OCDE, principalmente, por parte da iniciativa do Poder Executivo, o quadro geral ainda é incipiente e necessita de maiores evoluções. Principalmente, pugna-se por medidas legislativas atentas com as peculiaridades e desafios oriundos de uma complexidade relacionada com o próprio desenho jurídico e sistemático brasileiro.

As PECs da Reforma Tributária implicam, principalmente, em uma configuração importante de imposto nos moldes do IVA, contudo são compostas por um conjunto de diretrizes a serem efetivamente implementadas por meio de lei complementar e/ou ordinária. Sobre tal ponto, ressalta-se que o próprio conceito do IBS já indique uma abrangência sobre bens imateriais e, portanto, uma preocupação legislativa com as questões envolvendo o meio digital, os quais deverão ser indicados com maior profundidades nas respectivas legislações.

Sendo assim, somente com os detalhes normativos específicos seria possível ter uma noção mais substancial sobre eventual tratamento jurídico tributário dos bens e serviços digitais nesse novo contexto. O mesmo é aplicado para um possível manejo da administração tributária entre os entes federativos e as definições legais aptas a fomentar iniciativas diferenciadas para ampliar a sua base de arrecadação tributação sobre operações digitais, como ocorre atualmente. De toda forma, é esperado e, principalmente, recomenda-se a observância dos princípios da neutralidade; eficiência; certeza e simplicidade; da efetividade e justiça, além da flexibilidade, no norte das previsões contidas nessas normas.

Sobre as recomendações do Projeto BEPS e a atuação de empresas multinacionais sediadas ou ativas no território nacional brasileiro, nota-se uma lacuna legislativa efetiva acerca de práticas para evitar uma erosão da base tributária nacional, a exemplo da própria inaplicabilidade do conceito de estabelecimento permanente para fins das práticas fiscais no território, principalmente, no contexto da economia digital. Neste sentido, é recomendada a efetiva observância das soluções propostas no âmbito da Ação 1 do referido projeto e a sua aplicabilidade no sistema jurídico interno, observando-se eventual sistemática econômica específica do país e os seus efeitos nesta seara, de modo a evitar distorções com base nas denominadas práticas imperialistas do Direito Tributário Internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARAÚJO, José Evande C. **Economia Digital e Tributação do Consumo no Brasil**. (Coleção IDP). Lisboa: Grupo Almedina (Portugal), 2022.

AGÊNCIA CÂMARA DE NOTÍCIAS. **Lira quer que a votação da reforma tributária seja histórica**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/969265-lira-quer-que-a-votacao-da-reforma-tributaria-seja-historica/>. Acesso em: 13 jun. 2023.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; e MACHADO, Nelson. Reforma do Modelo Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. **Racionalização do sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2017.

AUERBACH, Alan J.; KEEN, Michael; DEVEREUX, Michael P.; OOSTERHIUS, Paul; SCHÖN, Wolfgang; VELLA, John. Residual profit allocation by income. **Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP19/01**, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance N. 2019-04, Oxford Legal Studies Research Paper N. 41/2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3358291>. Acesso em: 07 jun. 2023.

BALTHAZAR, Ubaldo César. A gênese do imposto sobre valor agregado. **Seqüencia: estudos jurídicos e políticos**, Vol. 29, n. 56, 2008, p. 245 - 258. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4818024>. Acesso em: 11 jun. 2023.

BARBOSA, Caio. **A progressividade na Constituição Federal e as perspectivas da reforma tributária dentro do arranjo constitucional fiscal federativo**. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/20133/1/CMCBarbosa-min.pdf> Acesso em: 13 jun. 2023.

BARFORD, Vanessa. **Google, Amazon, Starbucks: The rise of ‘tax shaming’**. BBC News. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/magazine-20560359>. Acesso em: 02 jun. 2023.

BARROS, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método/ Paulo de Barros Carvalho -7**. Ed. rev. Noeses. 2018, p. 242.

BEATTIE, Jason. **‘Lacking moral scruples’: PM pledges action against “really aggressive tax avoidance” from firms**. The Mirror, janeiro 2013. Disponível em: <https://www.mirror.co.uk/money/citynews/tax-avoidance-david-cameron-blasts-1518973>. Acesso em: 02 jun. 2023.

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: 09 jun. 2023.

BEER, Sebastian; KEEN, Michael; LI, Liu; RUUD, de Mooij; SHAFIK, Hebous; KEEN. Exploring Residual Profit Allocation. **American Economic Journal: Economic Policy**, 15 (1): 70-109, 2023. Disponível em: <https://www.aeaweb.org/articles?id=10.1257/pol.20200212>. Acesso em: 07 jun. 2023.

BEUREN, Ilse; GRUNOW, Aloisio; HEIN, Nelson. **Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil**. E&G – Revista Economia e Gestão, v. 10, n. 24 (2010), E&G SET/DEZ (2010) PUC Minas. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/economiaegestao/article/view/P.1984-6606.2010v10n24p74/2145>. Acesso em: 06 jun. 2023.

BIANCO, João Francisco; e SANTOS, Ramon Tomazela. **A mudança de paradigma: o artigo 7º dos acordos de bitributação e a superação da dicotomia fonte versus residência**. In: ROCHA, Sergio André; e TÔRRES, Heleno (coord.). Direito tributário internacional–homenagem ao Professor Alberto Xavier. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

BRASIL. **O novo sistema de preços de transferência: Aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro e promoção do comércio e do investimento**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/noticias/2023/abril/receita-federal-e-ocde-reforcam-apoio-ao-novo-sistema-de-precos-de-transferencia/o-novo-sistema-de-precos-de-transferencia-aperfeicoamento-do-sistema-tributario-brasileiro-e-promocao-do-comercio-e-do-investimento.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2023.

BRASIL. **Proposta de emenda constitucional n. 45 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e da outras providencias. Brasília, DF: Câmara dos Deputados. 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0bcoopwvwom1t1x8f9nrlq515m4426067.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 12 jun. 2023.

BRASIL. **Proposta de emenda constitucional n. 110 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e da outras providencias. Brasília, DF: Senado Federal. 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7977727&ts=1602268349926&disposition=inline>. Acesso em: 12 jun. 2023.

BUNN, Daniel. **Summary and Analysis of the OECD’s Work Program for BEPS 2.0**. Disponível em: <https://taxfoundation.org/oecd-work-program-beps-analysis/>. Acesso em: 05 jun. 2023.

BRAUNER, Yariv. An essay on BEPS, sovereignty, and taxation. In: ROCHA, Sergio André; e CHRISTIANS, Allison. **Tax sovereignty in the BEPS Era. Series of International Taxation** v. 60. Wolters Kluwer, 2017.

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

CAMPOS, Paula; CUNHA; Carlos. A complexidade da tributação dos negócios jurídicos realizados em ambiente virtual no sistema tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 151 (152), 2023, p. 251 - 274.

CANEN, Doris. **Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: Debates Atuais**. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

CANEN, Doris; GOMES, Marcus. Os relatórios do projeto BEPS ação 1, as propostas da União Europeia e as atualizações referentes a tributação da Economia Digital. **Desafios na**

Tributação das Novas Tecnologias: Debates Atuais. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021, p. 51 - 68.

CARNEIRO, Daniel Dix. **Os conflitos tributários internacionais e sua possível solução pela via arbitral.** 2021. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional) – Faculdade de Direito. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede.** São Paulo: Paz e Terra, 1999.

CCIF. **Quadro comparativo das propostas da reforma tributária.** Disponível em: https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2023/01/Valor_Quadro-comparativo_propostas-reforma-consumo_vf.pdf. Acesso em: 12 jun. 2023.

CIDEEF. **Pillar two model rules: Inequalities raised by the GloBE rules, the scope, and carve-outs.** Editorial. Disponível em: <https://www.cideeff.pt/xms/files/Arquivo/2022/Editorial.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2023.

CINTRA, Marcos. Economia Digital e Tributação (I). **Conjuntura Econômica.** São Paulo, v. 74 n. 4, p. 18 - 22, Abril 2020.

CLIFTON, Judith; DÍAZ-FUENTES, Daniel. The OECD and “the rest”: Analyzing the limits of policy transfer. **Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice**, v. 16, n. 3, p. 249-265, 2014.

CNN. **Empresas dobram de tamanho com a economia digital.** Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/empresas-dobram-de-tamanho-com-a-economia-digital/>. Acesso em: 01 jun. 2023.

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

CORREIA NETO, Celso; AFONSO, José; FUCK, Luciano. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito.** Passo Fundo, vol. 15, n. 1, p. 145-167, Janeiro-Abril, 2019.

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.

COSTA, Ricardo. **STF confirma incidência do ISS sobre licenciamento de uso de software.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-fev-23/costa-stf-confirma-iss-licenciamento-software>. Acesso em: 12 jun. 2023.

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: 09 jun. 2023.

CUNHA, Carlos; MEDEIROS, Antonio Carlos. Reforma tributária: Análise dos projetos de emenda constitucional 45/19 e 110/19 e a tributação da tecnologia. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 8, n.1, p. 01 - 16, Jan/Jul. 2022.

CUPERTINO, Gustavo. **Tributação na Era da Economia Digital: Computação em Nuvem**. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br:8443/jspui/bitstream/tede/3013/2/GustavoShimodaCupertinoDissertacao2022.pdf>. Acesso em: 02 jun. 2023.f

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

DOURADO, Ana Paula. **The Global Anti-Base Erosion Proposal (GloBE) in Pillar II**, Vol. 48, Issue 2, Intertax, p. 152 - 156, 2020.

ENGLISCH, Joachim; BECKER, Johannes; SCHANZ, Deborah. **Re-allocation of taxing rights for big data business models**. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3433715. Acesso em: 02 jun. 2023.

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

ENGLISCH, Joachim. **BEPS Action 1: digital economy – eu law implications**. In: British Tax Review, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2924494>. Acesso em: 02 jun. 2023.

ERNST & YOUNG GLOBAL LIMITED. **OECD releases public consultation document on Amount B of Pillar One on baseline marketing and distribution functions**. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-public-consultation-document-on-amount-b-of-pillar. Acesso em: 08 jun 2023.

EU. **Expert group on the taxation of the digital economy**. Disponível em: https://taxation-customs.ec.europa.eu/expert-group-taxation-digital-economy_en. Acesso em: 03 jun. 2023.

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: 09 jun. 2023.

EXAME. **As 45 multinacionais brasileiras com maior presença lá fora**. Disponível em: <https://exame.com/negocios/as-45-companhias-brasileiras-mais-internacionalizadas/>. Acesso em: 07 jun. 2023.

EXAME. **A carga tributária brasileira atingiu nível recorde de 33.9% do PIB em 2021**. Disponível em: <https://exame.com/economia/carga-tributaria-brasileira-atingiu-nivel-recorde-de-339-do-pib-em-2021/>. Acesso em: 10 jun. 2023.

FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel. **Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional**: Volume 4. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. *E-Book*.

FGV. Pandemia acelerou processo de transformação digital das empresas no Brasil, revela pesquisa. Disponível em: <https://portal.fgv.br/noticias/pandemia-acelerou-processo-transformacao-digital-empresas-brasil-revela-pesquisa>. Acesso em: 01 jun. 2023.

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.

GOV.BR. **Membros e estrutura organizacional da OCDE**. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/ocde/membros-e-estrutura-organizacional-da-ocde#:~:text=A%20Organiza%C3%A7%C3%A3o%20para%20a%20Coopera%C3%A7%C3%A3o,o%20M%C3%A9xico%20e%20a%20Turquia>. Acesso em: 06 jun. 2023.

IBGE. **Produto Interno Bruto - PIB**. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 07 jun. 2023.
LA FERIA, Rita de; WALPOLE, Michael. **Impacto das percepções públicas em impostos sobre o consumo em geral**. CCiF, 2020.

JÚNIOR, Augusto. Tributação da economia digital – Propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, (6), p. 13 - 34. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1131/69>. Acesso em: 12 jun. 2023.

LEVENHAGEN, Antônio José Ferreira. **Os Paradigmas da Tributação Internacional Como Instrumentos de Dominação Externa**. RDTI Atual, n. 6, p. 35-56, 2019.

LIMA, Guilherme. **A tributação do mercado digital: O segundo pilar de tributação da OCDE/G20**. Defesa Mestrado em Direito. Faculdade de Direito - Escola do Porto, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/38081/1/203025415.pdf>. Acesso em: 09 jun. 2023.

LIMA, Juciléia. Estabelecimento permanente na era pós-BEPS: Da presença fixa à digital. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 16, n. 1, p. 61 - 110, Jan - Jun/2021. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12300>. Acesso em: 13 jun. 2023.

Martins, J. M. M. **A economia digital e os desafios da tributação em sede de IVA - o papel do mini balcão único**. Dissertação de mestrado. Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, 2021. Disponível em <http://hdl.handle.net/10400.21/13313>. Acesso em: 10 jun. 2023.

MORAIS, Rui Duarte, **Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado**, p. 159- 160, *apud* PALMA, Clotilde Celorico, **As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura ao Princípio da Neutralidade**, Almedina, Coimbra, 2010, p. 63.

NAVARRO, Aitor. **Jurisdiction Not to Tax, Tax Sparing Clauses and the Income Inclusion Rule of the OECD Pillar 2 (GloBE) Proposal: The Demise of a Policy**

Instrument of Developing Countries?. Copenhagen Business School, CBS LAW Research Paper, n. 20-22, 2020.

NOGUEIRA, Carolina. **O Estabelecimento Permanente na Economia Digital**. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/34093/1/Carolina%20Queiroga%20Nogueira.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2023.

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: 11 jun. 2023.

OECD. **Action 1 - Tax Challenges Arising from Digitalization**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 03 jun. 2023.

OECD. **Annex A Prior work on the digital economy**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264218789-13-en.pdf?expires=1685843477&id=id&accname=guest&checksum=99DF922AFEB94C180C7A4A2017EBC16>. Acesso em: 03 jun. 2023.

OECD. **Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1**. Paris: OECD Publishing, 2014. p. 127. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1686337284&id=id&accname=guest&checksum=5075FE79F77A67176F427E687E7129B4>. Acesso em: 09 jun. 2023.

OECD. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

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/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023. p. 1.

OECD. **Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

OECD. **Global Forum on VAT**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/consumption/vat-global-forum.htm>. Acesso em: 11 jun. 2023.

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

OECD. **International VAT/GST guidelines**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264271401-en.pdf?expires=1606153126&id=>

id&accname=guest&checksum=B96FA158463FDAFF3514C963229390F8. Acesso em: 11 jun. 2023.

OECD. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 16 December 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en. Acesso em: 10 jun. 2023.

OECD. OECD 60th anniversary timeline. Disponível em: <https://www.oecd.org/60-years/timeline/>. Acesso em: 05 jun. 2023.

OECD. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2020 – September 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

OECD. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>. Acesso em: 12 jun. 2023.

OECD. Os princípios da OCDE sobre o governo das sociedades. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2023.

OECD. Public Consultation Document - Pillar One – Amount B: 8 December 2022 – 25 January 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2022.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2023.

OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy - 8 October 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: 04 jun. 2023.

OECD. Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar one blueprint: Inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/beba0634-en.pdf?expires=1686070433&id=id&accname=guest&checksum=CC4625F99F005821508D9A676D6815A8>. Acesso em: 04 jun. 2023.

OECD. Tax challenges arising from digitalisation – Report on pillar two blueprint: Inclusive framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/abb4c3d1->

en.pdf?expires=1686070464&id=id&accname=guest&checksum=692175BA85C32BD985D2B8E5DD02ABD1. Acesso em: 04 jun. 2023.

OECD. **Tax and digitalisation, OECD, going digital policy note, OECD, Paris.** Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 02 jun. 2023.

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: 12 jun. 2023.

OECD. **What is BEPS?.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/about/#mission-impact>. Acesso em: 11 jun. 2023.

OLIVEIRA, Fabricio. **O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017).** Plataforma Política Fiscal. São Paulo. Fenafisco. Anfip, 2017.

OWENS, Jeffrey. **Taxation and E-commerce: Progress report.** Disponível em: <https://doi.org/10.54648/316606>. Acesso em: 03 jun. 2023.

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.

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

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** São Paulo: Editora Saraiva, 2023.

PERDELWITZ, Andreas (dir.); TURINA, Alessandro (dir.). **Global Minimum Taxation? An Analysis of the Global Anti-Base Erosion Initiative,** Vol. 4, Amsterdã: IBFD, 2021.

PINTO, Felipe Kertesz Renault. **Os desafios da alocação da competência tributária em âmbito internacional na economia digital.** 2019. 226 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

PISCITELLI, Tathiane. **Tributação indireta da economia digital: O Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 03 jun. 2023.

PISCITELLI, T. S.; e MALAVOGLIA, T. Os problemas do Convênio ICMS 106/2017 na delimitação da sujeição passiva: entre contribuintes e responsáveis. In: PISCITELLI, T. S. (org.). **Tributação de bens digitais e a disputa tributária entre estados e municípios: notas sobre o Convênio ICMS 106/2017 e outras normas relevantes.** São Paulo: InHouse Editora e Produtos Educacionais, 2018. v. 1, p. 139-165.

PORTELLA, Gualter. **Lucro residual e contabilidade: Instrumental de análise financeira e mensuração de performance.** Scielo. Caderno de Estudos (23), Jun 2000. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/cest/a/6rctCv5RCzP7nHtS88cSTGD/>. Acesso em: 07 jun. 2023.

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.

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

SANCHES, J. L. Saldanha. **Justiça Fiscal**. Fundação Francisco Manuel dos Santos. Lisboa, 2010.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução de Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SANTOS, Antônio Carlos. **Vida, Morte e Ressurreição do Estado Social?**. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano VI (2013), p. 37-65.

SANTOS, João Gabriel Costa dos. **A redefinição do Estabelecimento Permanente: Repercussões da Economia Digital no Direito Tributário Internacional**. Monografia de Final de Curso (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, DF, 80f, 2020.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2022.

SCHOUERI, Luís E. **Presunções jurídicas, *arm's length* e o conceito de custo para fins de preço de transferência**. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1491/1460>. Acesso em: 06 jun. 2023.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016.

STF. **Tema 590 - Incidência de ISS sobre contratos de licenciamento ou de cessão de programas de computador (software) desenvolvidos para clientes de forma personalizada**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4245695&numeroProcesso=688223&classeProcesso=RE&numeroTema=590>. Acesso em: 13 jun. 2023.

ROCHA, Melina. Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: Desafios e soluções. **Revista Brasileira de Direito**, v. 16, n. 3, p. 1 - 15, 2020. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=8075717>. Acesso em: 13 jun. 2023.

ROCHA, Sergio André. International fiscal imperialism and the principle of the permanent establishment. **Bulletin for International Taxation**, v. 68, n. 2, 2014.

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

UOL. **Brasil é o segundo país do mundo que tributa empresas, diz levantamento.**

Disponível em: https://cultura.uol.com.br/noticias/48075_brasil-e-o-segundo-pais-que-mais-tributa-empresas-no-mundo-diz-levantamento.html. Acesso em: 10 jun. 2023.

UOL. **Câmbio:** Euro. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php>. Acesso em: 07 jun. 2023.

UN. **Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report.** Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf. Acesso em: 02 jun. 2023.

VEJA. **Brasil está entre as nações mais digitalizadas do mundo, mostra pesquisa.**

Disponível em: <https://veja.abril.com.br/tecnologia/brasil-esta-entre-as-nacoes-mais-digitalizadas-do-mundo-mostra-pesquisa>. Acesso em: 01 jun. 2023.

VERA, Andres. **Reforma Tributária:** O que é IVA, imposto sobre valor agregado?.

Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/o-que-e-iva-o-imposto-sobre-valor-agregado-29032023>. Acesso em: 11 jun. 2023.

VITALIS, Ana. Em busca da justiça fiscal: Uma leitura atual do Princípio da Neutralidade.

Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro, v. 6, n. 6, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/26919>. Acesso em: 04 jun. 2023.

WOODWARD, Richard. **The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD).** United Kingdom: Routledge, 2009.

ZILVETI, Fernando. Variações sobre o Princípio da Neutralidade no Direito Tributário Internacional. **Direito Tributário Atual.** São Paulo, n. 19, p. 24 – 40, 2005.