

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO STRICTO SENSU EM DIREITO
MESTRADO ACADÊMICO EM DIREITO CONSTITUCIONAL

IGOR VASCONCELOS SALDANHA

**TERRITORIALIDADE TRIBUTÁRIA NA ECONOMIA DIGITAL PARA A
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO**

BRASÍLIA-DF

2022

IGOR VASCONCELOS SALDANHA

**TERRITORIALIDADE TRIBUTÁRIA NA ECONOMIA DIGITAL PARA A
TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO**

Dissertação a ser apresentada como requisito do
Programa de Mestrado Acadêmico em Direito
do Instituto Brasileiro de Ensino,
Desenvolvimento e Pesquisa

**Orientador Professor Doutor Celso de
Barros Correia Neto.**

BRASÍLIA-DF

2022

À Lívia que, com seu incentivo e sua paciência incondicionais, sempre me provocou a seguir em frente e apoiou-me na elaboração desta dissertação.

À Maria Beatriz e Catarina,
razões de tudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Deus por me conceder os dons necessários para a realização dessa dissertação.

À minha Família – Livia, Maria Beatriz e Catarina - por todo o apoio, motivação e incentivo permanentes.

Aos meus Pais que sempre me incentivaram e educaram para o trabalho e o estudo.

Aos Professores que ao longo de minha jornada acadêmica, recente ou distante, com seu labor contribuíram para minha formação, especialmente ao Professor Doutor Celso de Barros Correia Neto que me orientou com atenção e a necessária preocupação quanto à qualidade do trabalho realizado.

Por fim, ao IDP por oferecer toda a estrutura para o desenvolvimento e conclusão da minha pesquisa e aos Professores Doutores Liziane Angelotti Meira e Ulisses Schwarz Viana, integrantes da banca avaliadora, pelas críticas, comentários e provocações bastante produtivos e inspiradores.

RESUMO

A pesquisa relaciona a territorialidade, como elemento espacial da tributação, com as novas características da tributação na era digital. Primeiramente, serão abordados o contexto e as características da tributação e da economia digital. Serão apresentados, em linhas gerais, os desafios tributários causados pelas novas formas de negócio observadas na economia digital. Feitas essas abordagens, será apresentado o território, elemento espacial na tributação, e a sua nova realidade. Em seguida, receberá atenção especial o princípio da territorialidade tributária, no que se refere à tributação do consumo, elencando-se os desafios e dificuldades advindas da economia digital.

Palavras-chave: territorialidade tributária, tributação do consumo, economia digital.

ABSTRACT

The research relates territoriality, as the spatial element of taxation, with the new characteristics of taxation in the digital age. First, the context and characteristics of taxation and the digital economy will be addressed. In general terms, the tax challenges caused by the new forms of business observed in the digital economy will be presented. After these approaches, the territory, a spatial element in taxation, and its new reality will be presented. Then, special attention will be given to the principle of tax territoriality, with regard to consumption taxation. In this field of taxation, with regard to the spatial element, the challenges and difficulties arising from the digital economy will be listed.

Keywords: territoriality, consumption taxation, digital economy.

LISTA DE SIGLAS

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

B2B – transações entre empresas (em inglês *business-to-business*)

B2C – transações entre empresa e consumidor (em inglês *business-to-consumer*)

CF – Constituição Federal

DIFAL – Diferencial de Alíquota de ICMS

EC – Emenda Constitucional

GST – *Goods and Services Tax*

IAAS – Infraestrutura como Serviço

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

LC – Lei Complementar

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

STF – Supremo Tribunal Federal

TIC – Tecnologias da Informação e Comunicação

TVA – *Taxe sur la Valeur Ajoutée*

UE – União Europeia

VAT - *Value Added Tax*

SUMÁRIO

<u>INTRODUÇÃO</u>	10
<u>1. CONTEXTUALIZANDO O PROBLEMA DE PESQUISA</u>	14
1.1. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO E A GLOBALIZAÇÃO.....	14
1.2. A ECONOMIA DIGITAL.....	23
1.3. DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DA ECONOMIA DIGITAL COM OS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS.....	27
<u>2. TERRITÓRIO COMO ELEMENTO ESPACIAL NA TRIBUTAÇÃO</u>	34
2.1. TERRITÓRIO COMO ELEMENTO DO ESTADO E SOBERANIA FISCAL.....	34
2.2. O ASPECTO ESPACIAL DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	38
2.2.1. DISTINÇÃO ENTRE COMPETÊNCIA E INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIAS.....	38
2.2.2. O ASPECTO ESPACIAL DA NORMA TRIBUTÁRIA NA DOCTRINA.....	38
2.3. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE.....	41
2.4. ELEMENTOS DE CONEXÃO.....	47
2.5. CONCEITOS TRADICIONAIS E NECESSIDADE DE ATUALIZAÇÃO.....	51
<u>3. A TERRITORIALIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NA ERA DIGITAL</u>	57
3.1. A TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA.....	57
3.2. AS MATERIALIDADES TRADICIONAIS.....	59
3.3. AS BASES ECONÔMICAS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA ECONOMIA DIGITAL.....	63
3.4. ESCALA INTERNACIONAL SEM PRESENÇA FÍSICA.....	69

3.5. A ECONOMIA DE PLATAFORMA.....	71
3.6. EMPRESAS MULTINACIONAIS E DIGITAIS.....	74
3.7. O PAPEL DOS TRATADOS INTERNACIONAIS.....	76
3.8. AS INICIATIVAS DA OCDE E DA UNIÃO EUROPEIA.....	79
3.9. OS PARÂMETROS DA ORIGEM E DO DESTINO.....	86
3.10. PROBLEMAS DA TERRITORIALIDADE TRIBUTÁRIA NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NA ECONOMIA DIGITAL.....	90
<u>CONCLUSÃO</u>	100
<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	107

INTRODUÇÃO

O atual estágio da economia mundial, caracterizado por significativa presença digital nos negócios e nas relações interpessoais, tem promovido relevantes mudanças nos modelos sociais há muito tempo existentes e em velocidade ainda não conhecida pela humanidade.

O Direito, ante seu papel de buscar regular as relações sociais e os negócios, sofre diversos impactos nesse cenário. No campo do Direito Tributário, responsável pelo financiamento dos Estados, as dificuldades se tornam mais patentes, se considerarmos as necessidades financeiras das administrações estatais frente as garantias fundamentais dos contribuintes.

Diante desse contexto legislativo (interno e externo), a presente dissertação realiza pesquisa sobre o tema: a territorialidade tributária na economia digital para a tributação do consumo.

Com base em revisão de literatura, serão abordados: a economia digital; o território; o contexto da tributação na era digital; e a territorialidade tributária na era digital, especialmente na tributação do consumo.

Dessa maneira, observa-se a relevância jurídica do tema sobre o qual a presente pesquisa pretende se debruçar, adequando-se à área de interesse “*Ordem econômica e social. Desenvolvimento e inovação*”, existente no Programa de Mestrado Acadêmico em Direito.

Nessa linha, a pergunta de pesquisa a ser apresentada é: quais são os desafios e os problemas da territorialidade tributária na tributação do consumo no contexto da economia digital?

Como justificativa da pesquisa, observa-se que decorre do princípio da autodeterminação dos povos o dever e o direito de cada Estado se organizar internamente e editar suas leis sem a intervenção de quaisquer outros, subscrevendo tratados e convenções internacionais apenas quando lhe for conveniente. Tal princípio se comunica intimamente com o conceito de soberania.

Associe-se a isso o fato de que o tributo é a mais importante fonte de receita do Estado. A incidência de tributos sobre serviços, bens e utilidades provenientes do exterior corrobora para a elevação da carga tributária sobre operações dessa espécie, o que, por um lado, torna o mercado nacional menos atrativo para os estrangeiros, mas, por outro, protege a economia local.

De outro giro, nota-se que a tecnologia tem evoluído e causado profundas modificações nas formas de comunicação, de trabalho, de negócios, de geração de renda, de consumo e de transações econômicas. O tripé “indústria, comércio e prestação de serviços” tem sofrido relevantes alterações e os modelos conhecidos foram e continuam sendo bastante alterados em uma velocidade bem superior àquela que os ordenamentos jurídicos tentavam acompanhar há poucas décadas.

Como afirma Klaus Schwab, “a escala e a amplitude da atual revolução tecnológica irão desdobrar-se em mudanças econômicas, sociais e culturais de proporções tão fenomenais que chega a ser quase impossível prevêê-las” (SCHWAB, 2016, p. 24).

A tributação na era digital ganha maior importância quando se verifica, no atual cenário econômico-mundial, o aumento das relações comerciais entre empresas e indivíduos de países diversos, relações essas que ultrapassam fronteiras geográficas e nas quais sobreleva a negociação de intangíveis e a prestação de serviços, especialmente no exterior.

As características dos sistemas tributários, associadas aos princípios da autodeterminação dos povos, soberania nacional e segurança jurídica tributária, condensados na ideia de que “sob o prisma externo, a soberania tributária há de ser tida como um postulado de direito interestatal, sendo vedada a interferência de outros Estados sobre o funcionamento de um dado sistema tributário alienígena” (MOURA, 2007, p. 41), serão o ponto de partida para o desenvolvimento da pesquisa.

Como é cediço, o aspecto material do tributo representa a verdadeira consistência da hipótese de incidência (ATALIBA, 2006, p. 106).

Se os “fatos” tributáveis e os contribuintes estão definidos, o conceito de territorialidade, para fins de incidência tributária, consiste em preceito geral fonte de inúmeros debates entre o fisco e contribuintes. Neste viés, exsurge a discussão acerca da

incidência de impostos em negócios jurídicos que de alguma forma tenham ligação com o exterior ou com mais de um ente da federação.

Com a evolução histórica da sociedade e incremento da complexidade das relações sociais e econômicas, o território perdeu um pouco de seu caráter de limite à incidência das normas estatais. No campo do Direito Tributário, de início, o princípio da territorialidade apenas legitima o Estado a reconhecer como fatos imponíveis aqueles ocorridos dentro de suas fronteiras. Todavia, as inovações tecnológicas oriundas do desenvolvimento humano impactaram de certa maneira o conceito de território.

Sendo assim, hodiernamente, o princípio da territorialidade permite que as normas de um Estado possam dispor sobre fatos ocorridos em outro, desde que a coercitividade da lei se dê nos limites do seu território. Dessa maneira, a efetividade do poder estatal de tributar está umbilicalmente dependente da capacidade do Estado de tornar eficaz sua norma tributária.

No ordenamento jurídico pátrio, verifica-se que a própria Constituição cuidou de estabelecer limites à competência tributária de cada membro da federação. Todavia, há na doutrina, e também na jurisprudência, corrente defensora¹ do fenômeno da extraterritorialidade, considerando passível de tributação por um Município, no qual situado o estabelecimento do prestador, um serviço realizado fora de seus limites geográficos, por exemplo. Para essa vertente, excepcionais elementos ou critérios de conexão, autorizariam o eventual exercício da soberania tributária além dos limites geográficos. Nisto se constitui o princípio da territorialidade material.

Alberto Xavier defende que critério de conexão é “elemento de previsão normativa que, determinando a localização de uma situação de vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de incidência das leis desse ordenamento a essa mesma situação” (XAVIER, 2007, p. 252). Com efeito, o critério de conexão representa um liame entre pessoas, coisas e fatos e um ordenamento jurídico.

Dessa maneira, para que a um ente político fosse permitido tributar fatos imponíveis, no âmbito de sua competência, seria necessária a utilização de algum critério

¹ O detalhamento do posicionamento doutrinário sobre o ponto está devidamente apresentado no item 2.3 da dissertação.

de conexão que autorize a incidência legal. Tal ponto também foi observado por Fábio Clasen de Moura (MOURA, 2007, p. 92).

Assim, no desenvolvimento da pesquisa objeto da dissertação, pretende-se investigar-se a relação do conceito de territorialidade com a tributação, notadamente do consumo, no contexto atual da economia digital.

Como objetivos específicos se pretende descrever as dificuldades enfrentadas pela tributação diante de novas modalidades de relações econômica, indicar os problemas decorrentes da desatualização dos paradigmas existentes, analisar a adequação de conceitos e os reflexos dos fatos contemporâneos no ordenamento jurídico pátrio.

Quanto à metodologia de pesquisa, será utilizado o método dedutivo, de verificação de hipóteses teóricas, como meio para elaboração da pesquisa bibliográfica, já que o trabalho será realizado com base numa construção teórico-prática dos fatos. Na pesquisa será utilizada a análise de textos nacionais e estrangeiros para o estudo dos principais tópicos a serem trabalhados.

1. CONTEXTUALIZANDO O PROBLEMA DE PESQUISA

Serão abordados alguns pressupostos relacionados ao tema da territorialidade da tributação do consumo na economia digital, são eles: a relação da tributação com os aspectos socioeconômicos e sua evolução histórica, a realidade da economia digital e os desafios tributários com os novos modelos de negócios.

Esses pressupostos de natureza histórica, econômica e jurídica e suas transformações têm reflexos diretos na concepção de territorialidade tributária. Assim, a abordagem inicial desses pressupostos tem o objetivo de pavimentar o aprofundamento do tema central da dissertação.

1.1. A EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO E A GLOBALIZAÇÃO

A evolução histórica da tributação é o resultado de um processo de construção influenciado por diferentes estruturas nos campos políticos, econômicos e sociais. Todas estas estruturas, em alguma medida, protagonizaram a configuração das hipóteses tributárias nos seus mais variados aspectos, especialmente na escolha das materialidades tributáveis, as quais, algumas vezes, careceram do caráter econômico do objeto tributado.

Na História, como é cediço, as evoluções sociais e econômicas raramente se deram de forma pacífica e racional. Muitos degraus civilizatórios foram alcançados mediante sangue, suor e lágrimas. Diversas guerras, revoluções, ascensão e derrocada de impérios se deram nesse processo. E, muitas vezes, a causa da ruptura, o início dos movimentos populares, se deu em razão de insatisfação e crises de natureza tributária (BURG, 2005, p. vi)².

Na perspectiva histórica, a tributação teve origem em uma relação de poder (rei e súditos, suseranos e vassalos, governantes e governados). Posteriormente, foi que a

² No original: “Thus tax revolts and protests frequently subsume larger economic, political, social, and even religious issues. Taxation often simply provides the ostensible cause for protest and insurrection, especially since taxes afford a ubiquitous, detested, and identifiable target of opposition. The underlying issues motivating the tax protesters may be too diverse, complex, or subtle to evoke the clear focus needed for effective protest; but nearly everyone understands taxes at the most personal and visceral level. Most people also apparently chafe under the perception of taxes as an inescapable burden, irritant, or inequity”.

tributação evoluiu para uma relação de Direito com princípios específicos e limitações ao poder de tributar, ou, ao menos, uma relação híbrida de poder e Direito.

Essas transformações substanciais da tributação na sociedade tornam imprescindível compreender a evolução histórica da formação dos sistemas tributários. Isso porque, na perspectiva tributária, a evolução das estruturas econômicas torna possível avaliar a coerência sistêmica atingida pela humanidade.

Há algumas características principais do processo geral de evolução histórica da tributação (CALIENDO, 2009, p. 78-80). Conforme Paulo Caliendo, a primeira delas é seu objeto, isto é, o modo de tributar que se alterou bastante durante os séculos. Nos primórdios, era cobrado sob a forma de trabalho (terras do senhor) e *in natura* (matérias-primas, vegetais, grãos, minerais, ouro, prata etc.) até passar a ser cobrado sob a forma de pecúnia (CALIENDO, 2009, p. 78-80).

Outra característica importante se refere às espécies de tributos. No decorrer da história, nota-se uma passagem da tributação incidente sobre bens específicos e tipos de propriedades e construções para uma tributação sobre fatos com natureza econômica, como o consumo, a renda, e o patrimônio (CALIENDO, 2009, p. 78-80).

Quanto à característica da normatividade, verifica-se que a tributação surgiu em uma forma legislativa bastante desorganizada, com os tributos muito específicos e determinados pela vontade exclusiva do soberano. Inexistia qualquer normatividade clara ou segura. A partir do surgimento do princípio da legalidade e do princípio de que não existiria tributação sem representação, na época posterior à Carta Magna, o direito tributário avançou como sistema de normas gerais, evoluindo tempos depois para aquilo que conhecemos como a constitucionalização do direito tributário (CALIENDO, 2009, p. 78-80).

As alterações da finalidade da tributação também são características relevantes. Do começo, como mero instrumento de enriquecimento do soberano, a tributação evoluiu para meio de financiamento do Estado, com clara distinção entre o patrimônio do soberano e o patrimônio público. Após o estabelecimento do estado de direito, a tributação se torna efetivo modo de custeio de políticas públicas e no estado democrático de direito representa o instrumento financiador dos direitos fundamentais (CALIENDO, 2009, p. 78-80).

Esta evolução da sua finalidade acompanha os fundamentos da tributação. Os tributos deixam de ser uma compensação pela atividade do soberano (defesa, proteção ou realização de obras públicas) e passam a ser entendido como forma de contribuição para o Estado Fiscal (capacidade contributiva) e para o financiamento dos direitos fundamentais, arcando com necessidades permanentes da Administração Pública. Ocorrerá, ainda, uma mudança nos destinatários da tributação. Deixa-se o modelo de imposição sobre determinados grupos ou estamentos e caminha-se, ainda que com algumas necessidades de avanço, para uma forma de tributação universal sobre todos os indivíduos e empresas (CALIENDO, 2009, p. 78-80).

Outros aspectos que surgiram de forma mais consistente foram o livre comércio e o comércio exterior entre diferentes Estados. As alianças comerciais internacionais serviram de embrião para o desenvolvimento de tratados internacionais em matéria tributária. “O crescimento do comércio internacional impulsionou a criação de regras fiscais que não eram necessárias em outros períodos históricos, forçando os países a focar em aspectos fiscais de operações *cross-border*” (ROCHA, 2019, p. 61). Estes aspectos trouxeram ainda mais complexidade para os sistemas tributários, gerando uma necessidade de compatibilidade entre os tributos envolvidos.

De fato, o que se observou no campo tributário foi verdadeiro resultado da revolução capitalista que se deu na economia. Essa mudança de paradigma socioeconômico conduziu a uma alteração substancial de parâmetros e de bases econômicas sobre as quais poderiam se fazer incidir tributos.

As novas estruturas e formas de manifestação do capital, bem como o desenvolvimento de conceitos jurídicos como empresa, mercado e regulação, causou modificação da ideia de se tributar apenas a pessoa e seu patrimônio, percebendo-se que bases econômicas e riquezas novas surgiam na sociedade. “O pensamento econômico influenciou o jurídico, que procurou estruturas sistêmicas uniformes e confederativas para gerir a tributação numa complexa trama urdida pelos elementos socioeconômicos” (ZILVETI, 2017, p. 240).

Essa investigação da marcha histórica contribui para o entendimento do atual estágio da sociedade. A tributação evoluiu bastante no percurso histórico da humanidade, principalmente para a determinação de um legítimo sistema tributário. Foi um longo e

demorado processo para se atingir o estágio dos atuais sistemas tributários existentes no mundo.

Contudo, deve-se pontuar a ressalva formulada por Klaus Tipke a respeito dos sistemas tributários atuais:

As ordenações de direito tributário em todo o mundo estão todas mais ou menos distantes de um sistema ideal. Em uma se encontram mais, noutras menos, quebras do sistema, que perturbam a unidade, a ordem e coerência do direito tributário. Em não poucos países, tais distúrbios são tão variados e tão extraordinários que, em vez de um sistema tributário, melhor pode falar-se de um conglomerado de impostos, caos fiscal, selva de impostos, matagal ou babel de impostos (TIPKE, 1984, p. 524)

Dessa maneira, nota-se a importância do estudo da evolução histórica dos sistemas tributários para a compreensão das questões atuais da tributação. É grande a contribuição da análise histórica para contextualizar e ajudar na compreensão da realidade experimentada pela sociedade de nosso tempo.

Nessa esteira, será apresentado um relato da história recente da tributação no intuito de contextualizar as principais questões econômicas e sociais, notadamente aquelas atinentes ao avanço tecnológico que contribuirão para desenvolvimento deste estudo.

Nesta tarefa, no objetivo de perscrutar o desenvolvimento da tributação nos aspectos já apontados, será necessário fazer conexões lógicas com a evolução socioeconômica da humanidade. Vale a ressalva de Fernando Aurelio Zilveti de que: “quanto mais próximos nos encontramos do nosso tempo, mais difícil se torna enxergar qual é a história que efetivamente importa” (ZILVETI, 2017, p. 22).

No século XX, as alterações no Estado, na economia e na tecnologia foram bem mais profundas e velozes do que se conhecia. Além disso, nos séculos anteriores, grande parte da humanidade passou por uma notória aproximação física e de comunicação, o que intensificou as relações sociais e econômicas entre os grupos de indivíduos que durante bastante tempo estiveram distantes uns dos outros. O século XX representou um nível de integração sem precedentes. E muito disso foi ocasionado pelo desenvolvimento tecnológico.

Naturalmente, a economia não ficou excluída desse processo de integração social. Blocos econômicos surgiram e tratados internacionais se expandiram entre os Estados. Foi um século repleto de idas e vindas, de aproximação e de distanciamento, por conta de crises econômicas globais e até guerras bastante severas (BURG, 2005, pp. 372-417).

As guerras impulsionaram também a criação de organismos internacionais, que pretenderam construir ordenamentos jurídicos em níveis supranacionais. Isto aparecia como novidade para os sistemas normativos existentes até então. As grandes potências econômicas, naturalmente, pretenderam influenciar sobremaneira esse processo normativo supranacional, mediante determinação de condutas, legislação, códigos e, também, criando tribunais internacionais.

A tributação, diante de seu papel nesse cenário, foi extremamente relevante nesse processo evolutivo da sociedade.

Nota-se que as guerras ocorridas no século XX, devido à necessidade de cooperação e de fomentação do desenvolvimento econômico, impulsionaram o Direito Tributário Internacional (ROCHA, 2019, p. 56). Alianças foram formadas após as guerras para fins de reconstrução dos países atingidos. “A necessidade de recuperação das economias europeias após a Primeira Grande Guerra foi um fator-chave para o desenvolvimento da tributação internacional” (ROCHA, 2019, p. 56).

Ademais, a evolução da tributação internacional, caracterizada pela celebração de convenções e tratados, teve como um de seus principais objetivos a eliminação da dupla tributação.

Neste período, “um evento muito importante no progresso da tributação internacional foi a criação, em 1961, da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE” (ROCHA, 2019, p. 57). Em 1963, foi editada pela OCDE a Convenção Modelo para evitar a dupla tributação. A publicação do referido modelo “iniciou uma nova fase no desenvolvimento da tributação internacional, com reflexos sobre as legislações domésticas dos diversos países” (ROCHA, 2019, p. 58), criando uma verdadeira “linguagem fiscal internacional” (ROCHA, 2019, p. 58).

No campo econômico, o século XX presenciou um maior distanciamento entre as modalidades de tributação existentes e as formas de geração e circulação de riquezas. Bases econômicas tributáveis previstas nas normas foram substituídas por outras manifestações de riquezas e modelos de negócios que não existiam anteriormente. Em razão, da evolução econômica e tecnológica, as exações se tornaram ineficientes e obsoletas.

Esta situação demandou um avanço nos estudos da tributação na busca de eficiência e equidade. Economistas se dedicaram ao tema da tributação, notadamente àquela incidente sobre o consumo. Nesse contexto, surgiu o denominado imposto sobre valor agregado - IVA, estabelecido primeiramente

na França, em 1954, ao modificar o ultrapassado imposto sobre o volume de negócios. Criou-se, então, o imposto sobre valor acrescido TVA (*taxe sur la valeur ajoutée*), em substituição ao antigo imposto sobre volume de negócios (*taxe sur le chiffre d'affaire*) (ZILVETI, 2017, p. 285).

A principal característica do IVA, difundida por seus defensores, era sua aparente neutralidade. Esta agradou bastante ao mercado na época por pretender tributar apenas a riqueza agregada durante o processo produtivo. Por tal razão, o IVA foi bastante utilizado em diversas jurisdições fiscais, sob o argumento de simplicidade e não cumulatividade, podendo ser aperfeiçoado ainda com os caracteres de essencialidade e seletividade. Foi um verdadeiro marco da evolução da tributação.

O sistema tributário americano se notabilizou por acompanhar a evolução tecnológica ocorrida no século XX. Nota-se do cenário americano que

o estudo da história do Sistema Tributário federal em muito auxilia na determinação de um modelo para o desenho de um Sistema Tributário nos moldes globalizados de hoje. Isso se deve ao fato de que o mundo caminha para a constituição de confederações supranacionais que algum dia constituirão uma federação internacional. A federação americana acolheu bem a presença do governo central, quando o progresso passou a demandar investimentos sociais pesados (...) Todas essas obras eram financiadas por impostos notadamente federais. Na tributação global, com estruturas de Estado Federal, serão deixados os investimentos mais complexos em termos de políticas públicas para a entidade supranacional equivalente à União Federal” (ZILVETI, 2017, p. 319).

Quanto ao aspecto político da sociedade durante o século XX, o processo de unificação dos Estados em blocos econômicos e comunidades internacionais demandou

a criação de um direito dito comunitário. Este, por sua vez, em seu caminho de concretização, necessitou do estabelecimento de princípios gerais.

Assim, os diversos sistemas tributários nacionais tiveram que de alguma forma agregar seus peculiares princípios na busca de uma ordem comum. Isto contribuiu para uma legislação tributária comunitária com exigência de harmonia, coerência sistêmica e proteção do contribuinte contra excessos arrecadatários.

A partir do século XXI, a hegemonia do poder se transfere em boa medida das jurisdições estatais para os grupos econômicos transnacionais. A influência econômica no mercado mundial destes grupos e a velocidade de suas transações e investimentos, se colocados lado a lado, causariam inveja e intimidariam os dirigentes da antiga Companhia das Índias Orientais.

O crescimento das conexões entre estes grupos econômicos, bem como deles com as nações mais ricas do globo, demandaram o desenvolvimento de um maior número de acordos internacionais e de uma maior complexidade de suas interligações. Esse processo de globalização³ – “entendida como o perpassar a fronteira nacional, abrangendo não apenas aspectos ligados à economia, mas também problemas, conceitos e instrumentos jurídicos” (GRECO, 2000, p. 11) – impulsionou uma nítida alteração nos Sistemas Tributários existentes, marcada por uma desequilibrada ordem internacional relativa à tributação.

Esse novo paradigma político e econômico exige que haja uma intensa harmonia entre os sistemas tributários envolvidos.

Fernando Aurelio Zilveti observou que há ainda nesse período um grande embate entre os defensores da tributação direta e da indireta, para se tentar definir qual seria o meio mais adequado para realizar a arrecadação de impostos (ZILVETI, 2017, p. 369). A relevância desse debate decorre do novo modelo do fluxo de riquezas observado na sociedade globalizada. A circulação da riqueza nesses moldes permitiria que se

³ Sergio André Rocha sustenta que: “Em termos gerais, o termo globalização refere-se à difusão de relações globais (industriais, comerciais, de serviços, etc), com a eliminação ou redução de barreiras às transações internacionais. Ademais, a globalização também abriu espaço para a transferência internacional de tecnologia e intangíveis, além do movimento de pessoas entre países” (ROCHA, 2019, p. 63).

realizasse a tributação tanto sobre o valor agregado, quanto sobre a renda dos seus participantes.

Como será examinado adiante, a nova economia, significativamente caracterizada por sua digitalização no século XXI, revolucionou o fluxo financeiro das transações e alterou o conceito de fronteiras, aumentando a importância da internacionalização do Direito Tributário. Sergio André Rocha sustenta que “a digitalização seja, de fato, o evento mais disruptivo dos padrões de tributação internacional que prevaleceram praticamente inalterado em suas bases ao longo do século XX” (ROCHA, 2019, p. 75). Assim, o comércio eletrônico e as novas tecnologias geraram profundas mudanças nas estruturas sistêmicas existentes até o século XX, o que será analisado com maior profundidade no tópico pertinente.

O papel do Estado e o exercício e limites de sua soberania passam a ser questionados, notadamente em seu aspecto fiscal. Há um verdadeiro fenômeno de relativização dos tradicionais elementos componentes do Estado. Fernando Aurelio Zilveti observa que “os efeitos das alterações conceituais de Estado no campo tributário merecem estudo profundo. As jurisdições estão abrindo mão da soberania fiscal em nome de tratados internacionais cuja eficiência é relativa” (ZILVETI, 2017, p. 371).

O cenário apresentado demanda que sejam adotadas medidas políticas e jurídicas de coordenação dirigidas a um plano global de natureza fiscal. Tal coordenação não significaria uma centralização.

Com efeito, “a análise histórica das relações socioeconômicas ensina que a esclerose hegemônica, o avanço tecnológico e as novas relações comerciais deflagram a desestruturação de modelos ancestrais” (ZILVETI, 2017, 373). Ao Sistema Tributário é imprescindível enfrentar e superar essa ruptura socioeconômica, para possibilitar a continuidade eficaz da arrecadação de receitas do Estado.

Não se pode ignorar que, em meio a essa construção de uma cooperação internacional, eram observados movimentos bastante distantes de qualquer ideia de harmonia do sistema. Alguns locais se tornaram mais favoráveis para a instalação de atores econômicos, criando-se o que primeiro se denominou “refúgios fiscais” e posteriormente se difundiu com a expressão “paraíso fiscal”. Está claro que nem sempre

o Estado aplica instrumentos concorrenciais leis para alcançar os resultados políticos ínsitos ao seu papel.

João Ricardo Catarino, abordando os limites da globalização e da competitividade fiscal, assevera que:

Em âmbito mais aberto, no plano internacional, o saudável desenvolvimento das relações entre Estados na comunidade internacional requer a adoção de regras gerais comuns e da garantia da adoção de sãs práticas concorrenciais que evitem a transformação dos respectivos sistemas fiscais internos em armas de arremesso perturbadoras da sã concorrência fiscal internacional. Tanto o Código de Conduta da União europeia quanto as regras adoptadas pela OCDE partilham este sentimento e objectivo sendo nesse sentido que devem ser interpretadas. (CATARINO, 2011, p. 195)

Com efeito, observa-se que o processo histórico da tributação, acompanhando evidentemente os passos dos aspectos políticos, sociais e econômicos da sociedade, caminha para um modelo de sistema tributário global. Mesmo que por vezes de forma errática e isoladamente, tem-se dirigido para o estabelecimento de sistemas tributários com relativa identidade e utilização de conceitos comuns.

Do quanto analisado, é possível concluir que a história da tributação mostra que, de certa forma, a arrecadação foi definida por decisões políticas de momento. As ideias e conceitos da sociedade mudaram ao longo do tempo, promovendo a concretização de mecanismos de contenção ao poder de tributar. Inevitavelmente, a tributação acompanha as mudanças das estruturas socioeconômicas, o que se observa no decorrer da história.

A transferência de riqueza, promovida pela circulação econômica, tem o papel de promover o desenvolvimento da sociedade. Auxilia no enfrentamento de problemas sociais. Tributar devidamente as riquezas criadas é o desafio hodierno dos fiscos, especialmente diante da necessidade do estabelecimento de um sistema global tributário (ROCHA, 2019, p. 66).

De qualquer sorte, independentemente do modelo que se adote, qualquer sistema tributário busca alcançar o contribuinte que, com a riqueza produzida, possa arcar com ônus da repartição das despesas públicas. E essa caracterização da base econômica que se prestará para a realização da tributação será objeto dos próximos tópicos.

1.2 – A ECONOMIA DIGITAL

O atual estágio da economia mundial, caracterizado por significativa presença digital nos negócios e nas relações interpessoais, tem promovido relevantes mudanças nos modelos sociais há muito tempo existentes e em velocidade ainda não conhecida pela humanidade. Essas mudanças consistem em verdadeira “revolução tecnológica” (SCHWAB, 2016, p. 11).

Tal revolução já está modificando a nossa forma de viver, trabalhar e nos relacionar. Observa-se um movimento em que a multidão está tomando os lugares das corporações no centro do capitalismo (SUNDARARAJAN, 2018, p. 23). Suas características de velocidade, amplitude e profundidade, e também de impacto sistêmico, ainda não haviam sido verificadas em momentos anteriores de outras revoluções econômicas conhecidas.

Na linha histórica, após a revolução agrícola que associou a força dos animais ao trabalho humano com benefício na produção, transporte e comunicação, seguiram-se as chamadas revoluções industriais. A primeira delas, a revolução mecânica, causada pela construção e expansão das ferrovias e pelo surgimento da máquina a vapor. A segunda revolução se deu a partir da utilização e desenvolvimento da eletricidade e dos métodos de linha de montagem para estabelecimento de uma produção em massa. Por fim, a terceira delas, conhecida como revolução digital, capitaneada pelo surgimento e avanço da computação e da internet.

A história da economia mostra que o progresso da sociedade para o que conhecemos atualmente foi consequência dos avanços técnicos. As grandes cidades demandaram concentração de meios técnicos e de desenvolvimento tecnológico. Assim foi na Veneza do século XV, na Holanda do século XVII, na Inglaterra do século XVIII. E cada vez o avanço científico conduziu e conduz adiante a sociedade (BRAUDEL, 1985, p. 19).

Diante do novo movimento digital massivo, Klaus Schwab, Presidente Executivo do Fórum Econômico Mundial, sustenta que a sociedade está no início de uma quarta revolução industrial. Para ele, esta revolução “é caracterizada por uma internet

mais ubíqua e móvel, por sensores menores e mais poderosos que se tornaram mais baratos e pela inteligência artificial e aprendizagem automática (ou aprendizagem de máquina)” (SCHWAB, 2016, p. 16).

John Micklethwait e Adrian Wooldridge, por sua vez, apontam que essa nova revolução atingiu outros âmbitos sociais, entre eles o próprio Estado. A tecnologia da informação está enfraquecendo uma das principais fontes de poder do Estado: a sua condição de possuir mais informações do que qualquer outra organização (MICKLETHWAIT e WOOLDRIDGE, 2015, p. 27). E isso causa reflexos diretos nas estruturas políticas e jurídicas da sociedade.

De fato, a amplitude desta quarta revolução é maior. Há verdadeira fusão das tecnologias com os campos físicos, digitais e biológicos, promovendo descobertas nas mais diversas áreas. “Todas as inovações e tecnologias têm uma característica em comum: elas aproveitam a capacidade de disseminação da digitalização e da tecnologia da informação” (SCHWAB, 2016, p. 23).

Klaus Schwab aponta quatro relevantes impactos nos negócios decorrentes da quarta revolução industrial: (i) as expectativas dos clientes estão sendo alteradas; (ii) os produtos estão sendo objeto de avaliação e evoluindo por conta de dados coletados, ensejando uma melhora da produtividade; (iii) novas parcerias estão sendo formadas em uma economia de caráter mais colaborativo; e (iv) os antigos modelos operacionais estão migrando para modelos digitais (SCHWAB, 2016, p. 58).

De outro giro, é possível notar a presença de três forças ou fatores distintivos presentes nas tecnologias digitais e ausentes em relação a outras tecnologias que revolucionaram períodos anteriores. A primeira delas é a que transforma coisas em informação, notadamente, a representação digital dessa informação. A segunda força é representada pelo crescimento sustentado e exponencial do poder do *hardware*, da banda larga, do armazenamento, acompanhado da miniaturização dos dispositivos digitais. E a última consiste na possibilidade de mudanças e a ampliação das atividades das máquinas sem a necessidade de sua reconstrução física (SUNDARARAJAN, 2018, pp. 88-89).

É possível notar a dimensão da quarta revolução ao se observar que, no atual estágio da economia, é possível se ter uma unidade econômica com um número bem

menor de trabalhadores do que se necessitava anteriormente. Os custos marginais de empresas digitais são muito mais baixos e estas podem ter uma extensão geográfica bem maior de atuação. As empresas da economia digital atuam e oferecem bens de informação de reduzido custo de armazenamento e transporte, diferentemente das empresas tradicionais.

Novas tendências tecnológicas estão surgindo e se desenvolvendo. Pode-se exemplificar entre elas: os veículos autônomos, a impressão 3D, a robótica avançada, os novos materiais e o *blockchain*. Estes exemplos se prestariam a incrementar filmes de ficção científica há bem pouco tempo.

Surgem, assim, consequências dessas características digitais da economia. Arun Sundararajan aponta entre elas: (i) a consumerização digital; (ii) a digitalização do físico; (iii) o surgimento do *peer-to-peer* descentralizado; e (iv) a digitalização da confiança (SUNDARARAJAN, 2018, p. 89).

Klaus Schwab registra outro aspecto dessa economia digital criada pela quarta revolução, que representa impacto social direto. Para ele,

Os grandes beneficiários da quarta revolução industrial são os provedores de capital intelectual ou físico – os inovadores, os investidores e os acionistas; isso explica o fosso crescente entre a riqueza daqueles que dependem do seu trabalho e aqueles que possuem capital. Isso também é responsável pela desilusão entre tantos trabalhadores, convencidos de que não podem aumentar sua renda real durante a vida e de que seus filhos talvez não tenham uma vida melhor que a deles (SCHWAB, 2016, p. 21).

A economia sob demanda está modificando significativamente a relação das pessoas com o trabalho e as correlações sociais decorrentes. Esta observação demonstra que os maiores desafios da economia digital, aparentemente, estão concentrados no lado da oferta, isto é, no campo do trabalho e da produção.

A concentração de poucas plataformas dominando o mercado, o denominado “efeito plataforma”⁴, se, por um lado, cria benefícios para o consumidor, por outro, causa

⁴ Pela relevância da economia de plataforma, o item 3.5, mais adiante, será dedicado exclusivamente ao assunto.

riscos sociais que demandarão a busca pelo equilíbrio entre benefícios e riscos advindos das novas tecnologias.

Klaus Schwab explica que o efeito plataforma consiste em um ambiente

no qual as organizações digitais criam redes que emparelham compradores e vendedores de uma grande variedade de produtos e serviços e, assim, desfrutam de rendimentos crescentes de escala. A consequência do efeito plataforma é uma concentração de poucas plataformas poderosas que dominam seus mercados. Os benefícios são óbvios, especialmente para os consumidores: maior valor, mais conveniência e custos mais baixos. Os riscos sociais também são evidentes. Ao evitar a concentração de poder e valor nas mãos de poucos, precisamos encontrar formas de equilibrar os benefícios e os riscos das plataformas digitais (incluindo as plataformas industriais) que garantam abertura e oportunidades às inovações colaborativas (SCHWAB, 2016, p. 21).

A tecnologia tem evoluído e causado profundas modificações nas formas de comunicação, de trabalho, de negócios, de geração de renda, de consumo e de transações econômicas. O tripé indústria, comércio e prestação de serviços tem sofrido relevantes alterações e os modelos conhecidos foram e continuam sendo bastante alterados em uma velocidade bem superior àquela que os ordenamentos jurídicos tentavam acompanhar há poucas décadas.

É, ainda, uma importante marca desta época o aparecimento de plataformas digitais globais, fortemente direcionadas para atender e substituir demandas do mundo físico. Em vez de possuir um determinado bem físico, as pessoas demandam a obtenção de utilidades que podem ser diretamente acessadas por meio destas plataformas. Torna-se importante a ideia de granularidade, enquanto medida de utilização de um objeto em relação a sua capacidade máxima de uso (SUNDARARAJAN, 2018, p. 61). Por seu lado, as plataformas, nessas negociações com os consumidores, obtêm informações valiosas sobre os clientes. Tanto do lado das plataformas, quanto dos clientes, surgem novas espécies de riquezas, bastante diversas dos paradigmas tradicionais. É a reunião entre o acesso sem posse e as redes substituindo hierarquias (SUNDARARAJAN, 2018, p. 39).

Arun Sundararajan sustenta que a economia atual, caracterizada por plataformas e capitalismo de multidão, apresenta cinco características que a distinguem de períodos econômicos anteriores. São elas: (i) um sistema econômico amplamente voltado para o mercado; (ii) capital de alto impacto, isto é, utilizado em sua plena capacidade; (iii) redes

de multidão em vez de instituições ou hierarquias centralizadas; (iv) fronteiras pouco definidas entre o profissional e o pessoal; (v) fronteiras pouco definidas entre emprego pleno e casual, entre relação de trabalho com ou sem dependência, entre trabalho e lazer (SUNDARARAJAN, 2018, pp. 54-55).

Como afirma o “otimista pragmático” Klaus Schwab, “a escala e a amplitude da atual revolução tecnológica irão desdobrar-se em mudanças econômicas, sociais e culturais de proporções tão fenomenais que chega a ser quase impossível prevêê-las” (SCHWAB, 2016, p. 24).

Todas essas inovações ainda têm muito espaço para crescimento no mercado. Ainda há muita demanda possível de ser explorada, o que, aliada ao baixo custo de ganho de escala, à praticidade e à facilidade de aquisição e utilização, criam possibilidades de crescimento ainda maiores dessas modalidades de negócios na era digital.

A OCDE propõe que, pelo menos, quatro características determinam a atual economia digital, quais sejam: a grande dependência de intangíveis; o enorme e relevante uso de dados, principalmente dos usuários e consumidores; a constante utilização de modelos negociais multilaterais; e a dificuldade de definir a jurisdição a que se submete a geração de riqueza ou utilidade promovida pelo negócio devido à volatilidade da constatação do local do estabelecimento das partes contratantes (OECD, 2015, p. 16).

Na esteira do que constatou a OCDE, todo este cenário socioeconômico apresenta desafios jurídicos e demanda estudos e pesquisas na área do Direito. Nesse sentido, no próximo tópico serão pontuados alguns reflexos jurídicos decorrentes do desenvolvimento da economia digital no intuito de melhor analisar o problema. A partir desse estudo, em seguida, serão aprofundadas mais especificamente as questões relacionadas aos seus impactos na territorialidade tributária.

1.3. DESAFIOS TRIBUTÁRIOS DA ECONOMIA DIGITAL COM OS NOVOS MODELOS DE NEGÓCIOS

O Direito, ante seu papel de buscar regular as relações sociais e os negócios, sofre diversos impactos nesse cenário. Como sustenta Klaus Schwab, “a ciência avança

tão rápido que, no momento, as limitações são mais jurídicas, regulamentares e éticas que técnicas” (SCHWAB, 2016, p. 30).

Em princípio, não é possível, nem economicamente viável, simplesmente escolher regras jurídicas anteriores para serem aplicadas em uma nova economia tão diferente (SUNDARARAJAN, 2018, p. 207), com elementos e formas de riqueza tão distintos dos já conhecidos. “Os novos processos de produção com a adoção da manufatura aditiva trazem necessidade de reexame de regulamentações sobre responsabilidade civil, direito do consumidor, patentes e direito tributário, entre outros” (NOBREGA, 2022, p. 51).

No campo do Direito Tributário, responsável pela obtenção do financiamento dos Estados, as dificuldades se tornam mais patentes, se considerarmos as necessidades financeiras das administrações estatais frente as garantias fundamentais dos contribuintes, diante de um cenário novo e não previsível de consumo. Por outro lado, sabe-se que a estrutura fiscal pode ser vista como um produto das forças econômicas, políticas e sociais geradas pelo ritmo do desenvolvimento econômico da sociedade. (ZILVETI, 2017, p. 34). Como leciona Sergio André Rocha, “historicamente, todos os grandes desenvolvimentos do Direito Tributário Internacional foram diretamente impulsionados por eventos ‘disruptivos’ globais, os quais demandaram esforços para recuperação das economias” (ROCHA, 2019, p. 56).

É possível citar alguns problemas de ordem tributária criados pelo avanço tecnológico experimentado na economia digital. Entre eles: (i) dificuldade na identificação dos contribuintes e do local dos negócios; (ii) dificuldades de acesso às informações sobre transações; (iii) dificuldade de se preservar a equidade do sistema tributário; (iv) geração de lucros em países sem o devido pagamento de tributo no local onde a riqueza foi criada; e (v) dificuldade de se distinguir bens e serviços, em uma economia que oferece utilidades (NOBREGA, 2022, pp. 48-49).

Para a compreensão da importância do tema, associe-se a isso o fato de que o tributo é importante fonte de receita dos Estados, especialmente naqueles momentos de crise econômica, como estes atualmente vivenciados. Nessa linha, ressalte-se que “o Sistema Tributário tem uma estrutura que atua como pressuposto lógico de determinação axiológica. A estrutura legal do Sistema Tributário resulta das circunstâncias sociais,

econômicas e políticas experimentadas pela humanidade no tempo” (ZILVETI, 2017, p. 32).

Com efeito, a economia digital avança nas mais variadas direções e ramos da sociedade. Percebe-se, assim, que seria difícil, se não impossível, isolar a economia digital do resto do mundo para fins tributários (OECD, 2015, p. 11).

De outro giro, é de se ver que a tributação dos negócios e das manifestações de riqueza na era digital corrobora para a elevação da carga tributária local sobre operações dessa espécie, o que, por um lado, torna o mercado nacional menos atrativo para os estrangeiros, mas, por outro, protege o setor de serviços local.

Dessa maneira, observa-se a relevância jurídica do desenvolvimento da economia digital e de suas consequências desafiadoras, tanto em nível interno, quanto no plano internacional. As rupturas e inovações proporcionadas pela quarta revolução industrial estão promovendo a redefinição do funcionamento de instituições e organizações públicas e sociais. Estão obrigando os governos em todos os níveis a se adaptarem à nova realidade. Afetam diretamente a forma de relação entre países, governos e cidadãos (SCHWAB, 2016, p. 71).

Como afirmam Celso de Barros Correia Neto, José Roberto R. Afonso e Luciano Felício Fuck:

Os sistemas tributários em vigor não parecem plenamente capazes de dar conta dos desafios postos pela nova economia digital. As bases, estabelecidas no início do século XX, caminham para tornarem-se obsoletas – inaptas para lidar com novas práticas comerciais e novos modelos de negócios. Os reflexos [dessa nova economia] afetam tanto a política tributária quanto a administração fazendária. Se, por um lado, as novas tecnologias de informação, comunicação e inteligência abrem enormes oportunidades para que os fiscos cobrem, arrecadem e fiscalizem tributos com mais eficiência e agilidade; por outro, esses mesmos determinantes técnicos ou tecnológicos tornam obsoletos, inadequados e até inoportunos muitos dos impostos desenhados e cobrados para uma economia que não era digital (CORREIA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, p. 32).

A essa situação, os citados autores denominam “paradoxo contemporâneo” (CORREIA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, p. 32). Sustentam, também, que em decorrência disso enquanto houver um descompasso entre a economia e os tributos neste

cenário, as empresas de tecnologia e de comércio eletrônico estarão em vantagem perante seus concorrentes tradicionais (CORREIA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, p. 33).

A tributação na era digital ganha maior importância quando se verifica, no atual cenário econômico-mundial, o aumento imensurável das relações comerciais entre empresas e indivíduos de países diversos, relações essas que ultrapassam fronteiras geográficas e nas quais sobreleva a negociação de intangíveis e a prestação de serviços, especialmente no exterior. Há verdadeira fusão entre os mundos digitais, físicos e biológicos, com o capital e as empresas cada vez mais voláteis, atuando muito além dos conceitos de fronteira e nacionalidade (CORREIA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, pp. 30-31).

Destarte, nota-se das características atuais da economia digital que

A tecnologia e a política aglutinante, características da economia globalizada, demandam das jurisdições uma capacidade de reorganização institucional normativa. Apenas a título ilustrativo, a Corte Europeia de Justiça modificou, na prática, o devido processo legal nos países membros. Os reflexos fiscais desse fenômeno jurisdicional, na interpretação da legislação tributária interna, se constata atualmente. Os países de tradição romano-germânica passaram a adotar o *case law*. Os precedentes jurisprudenciais passaram ao papel de protagonista como fonte do Direito Tributário europeu, desconsiderando-se, em alguns casos, outras fontes de grande valor para o contribuinte, como, por exemplo, a lei. (ZILVETI, 2017, p. 24)

Com efeito, as modalidades e instrumentos contratuais, as formas de prestação de serviço e a evolução do relacionamento entre as partes têm se alterado e se diversificado em grande número, forma e velocidade para acompanhar o avanço tecnológico e as necessidades humanas na nova economia. Inovações tecnológicas, como por exemplo a inteligência artificial, computação na nuvem, internet das coisas, impressão 3D, plataformas digitais e criptomoedas, têm promovido significativo impacto nos negócios realizados, na velocidade das transações e nas relações entre os membros da sociedade, inclusive naquela entre o contribuinte e a administração tributária.

Dessa forma, as inúmeras e diversificadas inovações tecnológicas, que têm modificado significativamente as relações e os negócios praticados na sociedade, demandam uma “revolução” tributária compatível para acompanhar e enfrentar os novos paradigmas existentes, inclusive no âmbito de futura reforma tributária. “Com a ‘desintermediação’ proporcionada pela digitalização, crescem as situações onde

fornecedores de bens, serviços e intangíveis não residentes relacionam-se diretamente com pessoas físicas, tornando mais complexo o controle da tributação de transações transfronteiriças” (ROCHA, 2019, p. 75).

No tocante à administração tributária na era digital, não adianta apenas acelerar a fiscalização, o processo tributário e os procedimentos mecânicos de transporte e armazenamento de informações dos contribuintes, e manter conceitos da era analógica. As novas tecnologias relacionadas às formas de pagamento, bem como o surgimento de ativos e moedas digitais causarão, cada vez mais, dificuldades para as administrações tributárias. “Atualmente têm surgido novos sistemas de pagamentos mais descentralizados que podem criar muitos obstáculos para que os poderes públicos e os atores privados consigam rastrear a origem e o destino dessas transações” (SCHWAB, 2016, p. 76).

Quanto às relações de emprego, o capitalismo de multidão está transformando significativamente o tradicional paradigma do trabalho. No campo da tributação do trabalho, observa-se que a quarta revolução industrial parece estar criando um menor número de vagas de trabalho nas novas indústrias em ascensão do que as revoluções anteriores criaram.

E as plataformas estão oferecendo uma mão de obra cada vez mais especializada, o que pode ensejar desigualdade social no futuro. Ademais,

O envelhecimento constitui um desafio econômico, porque a menos que a idade da aposentadoria seja drasticamente aumentada para que os membros mais velhos da sociedade possam continuar a contribuir para a força de trabalho (um imperativo econômico que tem muitos benefícios econômicos), a população em idade ativa cairá ao mesmo tempo que aumentará a porcentagem de pessoas idosas dependentes [...] A dificuldade que muitos países têm para discutir essas questões é apenas um novo sinal de que não estamos adequados e proativamente preparados para reconhecer as forças das mudanças (SCHWAB, 2016, pp. 37-38).

No atual cenário socioeconômico, o sistema de seguridade, normalmente financiado pelas formas de emprego tradicionais, está sendo questionado (SUNDARARAJAN, 2018, p. 29). As formas de financiamento precisarão ser revistas sob pena de perder sua funcionalidade e sustentabilidade.

Por outro lado, a importância do tema também pode ser observada por seus reflexos no agravamento da concorrência fiscal internacional. Afirma-se que:

a concorrência fiscal internacional é um fenômeno de elevada significância econômica, com grandes repercussões à tributação, em face do contínuo processo de integração das economias, que acaba sendo enfatizado por inúmeros aspectos que afetam o movimento de capitais, de bens e serviços, de fatores de produção e de tecnologia. Ou seja, os elementos-chave dessa relação complexa entre integração econômica mundial e tributação são a concorrência, a coordenação e a harmonização, porquanto, de um lado, estar-se-á diante de práticas unilaterais dos governos que acabarão afetando as atividades econômicas de fora de seus territórios; e, em outros casos, verificar-se-á a instituição de políticas fiscais comuns (ELALI, 2009, p. 408).

Neste cenário, as empresas multinacionais se aproveitam dessa disputa internacional garantindo que seus investimentos e produção estejam territorialmente mais livres e com custos fiscais menores. A concorrência fiscal internacional cria, assim, um movimento de instituição de políticas concorrenciais entre jurisdições diversas concessivas de vantagens fiscais no intuito de atrair para o território dos países capital, empresas e negócios.

Esta modalidade de concorrência pode, inclusive, ensejar consequências negativas para os mercados internos em questão, recebendo neste caso denominações negativas como “corrida para o fundo” e *harmful tax competition* (ELALI, 2009, pp. 410 e 412) (ROCHA, 2019, pp. 64 e 65). Sustentando que a crise financeira global está relacionada à concorrência fiscal internacional causadora de uma degradação fiscal dos países menos desenvolvidos, especialmente devido a mencionada “corrida para o fundo” em termos de tributação, André Elali assevera que:

A consequência mais imediata da concorrência entre países é a mudança, em grande parte destes, das bases de tributação. Ou seja, tributa-se cada vez mais as bases menos móveis, como o consumo, a propriedade e o trabalho, e, por outro lado, cada vez menos o capital e o investimento internacional. No final de tudo, ganhamos grandes contribuintes internacionais, que, sem pensar duas vezes, migram seus recursos para o ambiente fiscal mais favorável, gerando um desequilíbrio econômico e financeiro aos países que necessitam prestar serviços públicos e garantir os direitos básicos de seus cidadãos (ELALI, 2009, p. 416).

Com efeito, origem, destino, equidade, segurança jurídica, concorrência fiscal, praticabilidade e simplificação dos impostos são questões universais que sempre afetaram

a tributação. O avanço da economia digital, no entanto, colocou os conflitos envolvendo esses conceitos ainda mais em evidência (OLIVEIRA e PINTO, 2018, p. 464).

De fato, no âmbito do Direito Tributário precisam ser enfrentados e atualizados especialmente os conceitos de territorialidade e nacionalidade, bem como a definição de bens, serviços e utilidades que serão objeto de tributação. A tecnologia digital não conhece fronteiras e ainda há bastante incerteza a respeito dos impactos da tecnologia na geografia.

E é sobre o aspecto da territorialidade que se passará a enfrentar a tributação na era digital na presente dissertação, tema importante tanto no âmbito interno, se consideradas as disputas tributárias federativas, como no âmbito internacional, com as discussões sobre para qual país serão recolhidos os tributos das grandes empresas de tecnologia, por exemplo.

2. TERRITÓRIO COMO ELEMENTO ESPACIAL NA TRIBUTAÇÃO

A análise anterior nos leva à mesma conclusão de Lucas Galvão de Brito, para quem “o progresso tecnológico, que se faz sentir com mais intensidade no século passado e se apresenta a cada novo dia, é o grande responsável por mudanças radicais na forma como o homem contemporâneo relaciona-se com as distâncias, encurtando-as, em seu contato com o próximo” (BRITTO, 2014, pp. XXVI-XXVII). Isso tem sido uma característica marcante no contexto da economia digital.

É dado que o caráter descentralizado da sociedade internacional em termos jurídicos e políticos é marcado pela inexistência de uma autoridade executiva supranacional (descentralização executiva); pela autonomia dos Estados em relação à adesão às normas internacionais e pela inexistência de hierarquia entre as várias modalidades de normas internacionais (descentralização legislativa); e pela inexistência de uma jurisdição internacional com força coercitiva (descentralização judiciária) (SANTIAGO, 2006, p. 15).

No ponto que mais interessa, como se verá, essa descentralização da sociedade mundial gera efeitos significativos na seara do Direito Tributário Internacional, pois este tem como objeto “situações da vida que têm contato, por qualquer dos seus elementos, com mais do que uma ordem jurídica dotada do poder de tributar” (XAVIER, 2007, p. 3), isto é, as denominadas *cross-border situations*.

Considerando, portanto, a importância dessas características para a sociedade contemporânea, notadamente para a realização da tributação como ferramenta de financiamento do Estado, bem com tendo em conta “a vinculação entre a tributação internacional e o desenvolvimento econômico” (ROCHA, 2019, p. 56), resta evidente a importância do estudo da territorialidade e dos seus reflexos no Direito Tributário os quais serão objeto de aprofundamento no presente capítulo da dissertação.

2.1. TERRITÓRIO COMO ELEMENTO DO ESTADO E SOBERANIA FISCAL

Decorre do princípio da autodeterminação dos povos o dever e o direito de cada Estado se organizar internamente e editar suas leis sem a intervenção de quaisquer outros, subscrevendo tratados e convenções internacionais apenas quando lhe for conveniente.

Tal princípio se comunica intimamente com o conceito de soberania. Esta, sob a ótica do Direito Tributário, há de ser considerada como um postulado de direito interestatal, sendo vedada a interferência de outros Estados sobre o funcionamento de um dado sistema tributário alienígena.

Já no âmbito do Direito Tributário internacional, a territorialidade consiste em preceito geral que exerce relevante influência para os entes tributantes. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri, “a noção de territorialidade guarda uma conexão estrita com a própria evolução da teoria do Estado e suas relações internacionais” (SCHOUERI, 2005, p. 326).

Assim, território e soberania merecem especial atenção e não poderiam deixar de ser tomadas em conta na análise da tributação da era digital.

Como é cediço, ao Estado tem-se indicado três elementos de cunho constitutivo: o povo, o território e a soberania. É, assim, condição necessária para a existência de um Estado que “sobre um determinado território se tenha formado um poder em condição de tomar decisões e emanar os comandos correspondentes, vinculatórios para todos aqueles que vivem naquele território e efetivamente cumpridos pela grande maioria dos destinatários na maior parte dos casos em que a obediência é requisitada” (BOBBIO, 1987, p. 94).

Nas lições de Dalmo de Abreu Dallari, não haveria Estado sem território; este estabeleceria a delimitação da ação soberana daquele; e o território seria objeto em si mesmo de direitos do Estado (DALLARI, 1998, pp. 89-90).

Os elementos do Estado têm sofrido reflexos diretos do desenvolvimento político-social das Nações e dos Povos com o passar da história. Com o avançar dos tempos, esses elementos foram se alterando em importância e significado. É de se observar, mais modernamente, que “o Estado começou a se estruturar como um organismo no século XVI, institucionalizando o poder político. Consequentes lógicos de poder político institucionalizado, o território, a população e a forma de comando se configuram elementos do Estado” (ZILVETI, 2017, p. 47).

Nessa linha, Reinhold Zippelius, concebendo o território como espaço no qual ocorre o exercício de competências de regulação do povo, sustenta que apenas o Estado

Moderno foi considerado uma “entidade de base territorial” (ZIPPELIUS, 2016, p. 158), na qual vigorava como critério de definição territorial a máxima *potestatem terrae finiri, ubi finitur armorum vis*⁵ (ZIPPELIUS, 2016, p. 164).

Para o mencionado autor alemão essa ideia de território, de maneira delimitada por fronteiras geograficamente definidas, nos primórdios não era observada, pois

só a concepção moderna do poder de Estado como poder soberano impermeável que vigora num território conduziu logicamente ao conceito de *territorium clausum* e a uma nítida delimitação do território do Estado em relação ao território do Estado vizinho, através de uma linha fronteira fixada com precisão, que elimina sobreposições territoriais de áreas soberanas e permite determinar exatamente, segundo um critério territorial, o âmbito de aplicação de um poder estatal (ZIPPELIUS, 2016, p. 163).

Acompanhando esse processo histórico, o conceito de soberania, enquanto fundamento da ideia de inviolabilidade do território (ZIPPELIUS, 2016, p. 160), também não ficou estático. Avançou em significado como o próprio Estado. “Na sua feição tradicional, a soberania é vista como a existência de um governo sobre certa população dentro de um território, que não dependa ou seja subordinado a qualquer outra autoridade” (GRECO, 2000, p. 13). Assim, o território representaria uma “área soberana específica” (ZIPPELIUS, 2016, p. 160).

Deve-se pontuar que a soberania fiscal, objeto de estudo do Direito Tributário Internacional, integra a soberania do Estado, porém não possui correlação necessária e idêntica com a soberania territorial. É necessário, entretanto, verificar quais seriam os limites da soberania fiscal decorrentes da existência de outras soberanias representadas pelos demais Estados.

Tal ponto merece bastante atenção, primeiramente, por se tratar de questão sensível para qualquer Estado e para a estabilidade da comunidade internacional por sua notável aptidão de criar conflitos, bem como porque “na grande generalidade das hipóteses, a violação da soberania não surge de modo ostensivo, mas em virtude da escolha arbitrária ou artificiosa de um elemento de conexão, pessoal ou real” (XAVIER, 2007, p. 14). Adiante-se que os referidos “elementos de conexão” serão mais aprofundados em item posterior deste capítulo.

⁵ Em tradução livre: o poder territorial acaba onde acabar a força militar.

Alberto Xavier, abordando os limites heterônomos do âmbito de incidência das leis, ponto fundamental da soberania fiscal, sobre a questão ressalta que:

O Direito Internacional Público reconhece automaticamente aos Estados o poder de tributar até aos limites onde ela se estende, mas recusa-lhes tal poder na medida em que esses limites forem ultrapassados, de tal modo que se um Estado tributar estrangeiros em função de situações que não tenham qualquer conexão com o seu território, estará violando o Direito Internacional, com todas as consequências que daí advêm, desde a invalidade da lei à responsabilidade internacional (XAVIER, 2007, pp. 13-14).

Contudo, com as claras e importantes mudanças políticas, sociais, econômicas e tecnológicas experimentadas na sociedade hodiernamente, já detalhadamente narradas no capítulo anterior, pode-se afirmar que

esta visão de soberania está vivenciando uma crise. De fato, a ideia de soberania sofre pressões de ordem externa e interna. Na medida em que uma das tendências do mundo atual é a união de complementariedades com a formação de blocos, grupos, mercados comuns etc., a sua obtenção supõe não propriamente a satisfação de interesses exclusivos de um país, mas a identificação de interesses comuns, normalmente resultantes de renúncias parciais à sua autoridade exclusiva (GRECO, 2000, p. 13).

Essa transformação pela qual a soberania vem passando se depara, por outro lado, com dificuldades inerentes ao seu próprio conceito e natureza, especialmente no que se refere ao Direito. Isso porque, a

soberania efetiva não se limita a editar normas, mas, especialmente, em fazê-las eficazes. O fundamento do poder está ligado intrinsecamente ao seu exercício o que conduz à identificação de espaços de domínio e à sua eficácia; por outro lado, o poder não é algo captável ou que se possa apreender ou possuir; ele é exercido numa relação com alguém e a sua existência, em última análise, não estará nas mãos de quem ordena mas de quem obedece [...] o mundo atual põe em evidência a crise pela qual passa a tradicional noção de soberania e exige dos estudiosos de Direito e de Política o desenvolvimento de concepções, teorias e técnicas que permitam delinear como será a 'soberania no Século XXI' (GRECO, 2000, pp. 14-15).

Nessa esteira, há na doutrina quem defenda que seja necessária uma especial atenção, no âmbito de uma nova teoria da tributação, para a relativização da soberania dos Estados como efeito da globalização (ZILVETI, 2017, p. 23). Isso porque, “o avanço tecnológico e as relações de mercado dissolveram o caráter meramente territorial do Estado. [...] A soberania fiscal tende a ser, então, uma expressão a designar o poder de tributar de um mercado” (ZILVETI, 2017, pp. 362-363).

Ultrapassada essa análise do território e aprofundando o tema da dissertação, no próximo item será tratado o aspecto espacial da norma na seara do Direito Tributário para, posteriormente, enfrentar-se o princípio da territorialidade tributária.

2.2. O ASPECTO ESPACIAL DA NORMA TRIBUTÁRIA

2.2.1. DISTINÇÃO ENTRE COMPETÊNCIA E INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIAS

É necessário, antes de se dedicar ao aspecto espacial da norma tributária, fazer uma consideração inicial acerca da distinção entre os conceitos de competência e incidência tributárias.

O primeiro deles se refere “à realização do procedimento com que se introduzem, no ordenamento jurídico, normas com previsões gerais e abstratas, por meio de normas gerais e concretas, também chamadas de veículos introdutórios” (BRITTO, 2014, p. 114). A incidência tributária, por sua vez, é “a atividade ponente de normas que parte das disposições gerais e abstratas para, com os relatos dos acontecimentos sociais, articular uma norma individual e concreta” (BRITTO, 2014, pp. 118-119).

Assim, pode-se afirmar que a competência tributária está relacionada com o poder do Estado de instituir os tributos necessários ao seu próprio financiamento. No caso brasileiro, este poder está originalmente previsto e distribuído entre os entes da federação no texto constitucional. Já a incidência tributária é a aplicação das normas editadas pelo poder estatal aos fatos ocorridos concretamente e previstos legalmente.

Feita essa diferenciação inicial, necessária para a melhor compreensão dos termos e conceitos que serão utilizados adiante, avança-se no aspecto espacial da norma tributária.

2.2.2. O ASPECTO ESPACIAL DA NORMA TRIBUTÁRIA NA DOUTRINA

O critério espacial da regra-matriz de incidência tributária sempre foi relevante objeto de atenção para os estudiosos do Direito Tributário. Vale registrar que, sobre o

tema, constata-se na doutrina algumas variações terminológicas como: aspecto espacial, critério espacial e coordenadas de lugar, por exemplo. Em que pese as diferentes nomenclaturas na doutrina, a compreensão da importância do tema é um ponto comum.

Alfredo Becker, por exemplo, a respeito da realização da hipótese de incidência sustenta que:

Os fatos (núcleo e elementos adjetivos) que realizam a hipótese de incidência, necessariamente, acontecem num determinado tempo e lugar, de modo que a realização da hipótese de incidência sempre está condicionada às coordenadas de tempo e às de lugar. O acontecimento do núcleo e elementos adjetivos somente terão realizado a hipótese de incidência se tiverem acontecido no tempo e no lugar predeterminados, implícita ou expressamente, pela regra jurídica. As coordenadas de lugar podem condicionar que o núcleo e elementos adjetivos devam acontecer todos no mesmo lugar ou cada um em distintos lugares (ex.; imposto de venda de mercadoria fabricada em Estado diverso daquele onde foi celebrado o contrato) (BECKER, 2007, p. 352).

Geralda Ataliba, do seu ponto de vista, designa por aspecto espacial “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato impositivo” (ATALIBA, 2006, p. 104).

Para Paulo de Barros Carvalho, os elementos que indicam esses aspectos espaciais nas normas tributárias se apresentam das seguintes formas:

a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares. (CARVALHO, 2019, pp. 341-342)

Também examinando o critério espacial da norma tributária, Luís Eduardo Schoueri apresenta a seguinte distinção:

“O exame do critério ou aspecto espacial da hipótese tributária traz ponderação sobre a existência de limites ao exercício da competência tributária, já que, de um lado, a lei poderá definir seu âmbito de aplicação expressamente (quando, então, apenas os “fatos geradores” ocorridos dentro do território assim definido é que estarão sujeitos a tributação) e, de outro, no silêncio da lei, encontrar-se-á, de todo modo, limite equivalente ao próprio âmbito de aplicação da lei tributária” (SCHOUERI, 2019, p. 556).

Na doutrina mais recente, ademais, entende-se o critério espacial da regra-matriz de incidência tributária como o “feixe de enunciados, implícitos ou explícitos, aptos a auxiliar o intérprete na identificação dos marcos espaciais que devem ser empregados para atribuir um lugar ao fato jurídico” (BRITTO, 2014, p. 124).

Nessa sequência de citações de autores, propositadamente efetuada em ordem cronológica, pode-se observar que nas diferentes abordagens doutrinárias do aspecto espacial da norma tributária há uma complementariedade entre os citados conceitos e ainda uma certa transformação terminológica necessária à adequação aos novos contextos socioeconômicos existentes.

Essas ideias e conceitos referentes ao critério ou aspecto espacial da norma tributária se prestam, especialmente, à ponderação sobre a existência de limites territoriais ao exercício da competência tributária, decorrência da própria soberania fiscal de cada Estado.

Vale destacar, também, que há muito desafiam os Estados as dificuldades enfrentadas pela tributação no que concerne ao lugar do fato ou da conduta, à competência e à coercitividade da norma e demais aspectos espaciais e territoriais. Tais dificuldades são comparáveis aos problemas também experimentados no campo do Direito Penal quando da definição do local do crime, da competência para julgamento e da legislação aplicável, por exemplo.

Essa característica e a proximidade de alguns princípios entre esses diferentes ramos do Direito estimulam que doutrinadores defendam, nesse ponto, o aprofundamento da relação entre o Direito Tributário e as teorias do Direito Penal sobre o *locus delicti*, como meio de desenvolvimento científico da aplicação da norma tributária (CARVALHO, 2019, p. 343; BRITTO, 2014, pp. 88-89).

Nessa esteira, pode-se reconhecer que teria utilidade na seara tributária o conceito de território formulado pelo penalista Aníbal Bruno, nos seguintes termos:

O conceito jurídico de território é mais largo do que o conceito geográfico. Não se restringe ao solo contido dentro das fronteiras do país, estende-se a todo o espaço onde domina a soberania e rege, assim, a vontade jurídica do Estado. Compreende, portanto, não só a porção da superfície terrestre – terra firme e águas – dentro dos limites políticos-geográficos onde assenta o Estado e que se incorpora mesmo a este

como um dos seus elementos constitutivos, mas ainda todas as regiões sobre as quais exercita o pleno poder de *imperium* do mesmo Estado (BRUNO, 2005, pp. 140-141).

Retornando para as lindes do Direito Tributário, não só no que se refere à competência, mas especialmente à incidência tributária⁶, verifica-se que a questão se torna mais complexa quando, ao invés de todos os fatos componentes da conduta objeto da norma tributária terem tomado lugar no mesmo espaço, acontecer de esses fatos estarem dispersos no espaço em distintos lugares geográficos. E na era digital tal situação tem se tornado bastante usual, como visto no primeiro capítulo da dissertação.

Para tais casos, é imprescindível que o operador do direito se valha do princípio da territorialidade e de eventuais elementos de conexão para a interpretação e aplicação da norma tributária. Essas ferramentas serão objeto dos próximos itens desse capítulo.

2.3. PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

É imprescindível, primeiramente, esclarecer que enquanto o critério espacial da norma tributária tratado no item anterior diz respeito à delimitação do local de ocorrência do fato jurídico tributário, como por exemplo o local da prestação do serviço, a territorialidade, como princípio do Direito Tributário, se relaciona com a soberania fiscal e irá delimitar o plano geográfico de incidência da norma tributária de um Estado. E é sobre este – o princípio da territorialidade – que irá se aprofundar o estudo.

Antes de se avançar, contudo, faz-se necessário demarcar a extensão do termo princípio para a presente dissertação. Assim, este será considerado como elemento integrante do sistema do Direito responsável por sua coerência e racionalidade, além de representar um vetor de direcionamento da interpretação das demais normas jurídicas que compõem o ordenamento (SCHOUERI, 2005, p. 323). Nas lições de Klaus Tipke, “o princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados” (TIPKE, 1984, p. 520).

⁶ Vale recordar a importante distinção entre os conceitos de competência e incidência tributárias apresentada no início deste tópico. Competência tributária está relacionado com o poder do Estado de instituir os tributos, enquanto a incidência tributária se refere à aplicação das normas editadas pelo poder estatal aos fatos ocorridos concretamente.

Apresentadas essas considerações a respeito do termo princípio, segue-se abordando de forma mais profunda o princípio da territorialidade tributária que é extraído da própria soberania tributária (ÁVILA, 2012, p. 2).

O contexto histórico apresentado no Primeiro Capítulo da dissertação, revela que o desenvolvimento da ideia de territorialidade foi maior no fim da Idade Média, no momento que a sociedade sofria substancial alteração, deslocando-se o centro de importância política, gradativamente, dos Papas e Imperadores para as comunidades autônomas de caráter territorial.

A associação ou reunião de grupos de pessoas evoluía para a formação de Estados, os quais exerciam poder soberano sobre um determinado povo em certo território. Como sustenta Fábio Clasen de Moura:

Em um primeiro momento, o princípio da territorialidade, lastreado no território estatal, se apresentava como critério para delimitar a soberania dos Estados, bem como o âmbito de eficácia de sua legislação. A lei editada pelo Estado somente incidiria dentro dos limites de seu território, sobre seus súditos e aqueles que ali se encontrassem. Descabia ao Estado dispor sobre fatos ocorridos nos limites territoriais dos demais (MOURA, 2007, p. 86).

No curso da história, a ideia de território, geograficamente considerado, perdeu um pouco de seu caráter de limite à incidência das normas estatais, em especial no que diz respeito a questões envolvendo a aplicação dos Direitos Humanos e do Direito Penal.

Já no campo do Direito Tributário, de início, o princípio da territorialidade apenas legitimava o Estado a reconhecer como fatos impositivos aqueles ocorridos dentro de suas fronteiras, “independentemente portanto de outras características que eventualmente possam ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo” (NABAIS, 2000, p. 193).

Todavia, as inovações tecnológicas decorrentes do desenvolvimento humano, tendo como marco notório a expansão da internet, impactaram diversos conceitos jurídicos e políticos, inclusive o de território, como já abordado em itens anteriores⁷. Nota-se, atualmente, que houve um aumento das situações da vida ditas

⁷ Aqui nos referimos aos itens 1.1 *A Evolução da Tributação e a Globalização*, 1.2 *A Economia Digital* e 2.1 *Território como Elemento do Estado e Soberania Fiscal*.

“plurilocalizadas” (XAVIER, 2007, p. 4), caracterizadas por sua vinculação ao ordenamento de mais do que um país – Estado Soberano.

Assim, a concepção clássica do princípio da territorialidade já se apresenta insuficiente para constituir um critério para o estabelecimento de competências relacionadas às questões tributárias internacionais (XAVIER, 2007, p. 27). Por tal razão é que, nas palavras do professor José Casalta Nabais,

a progressiva internacionalização da economia, a crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência para a personalização da tributação conduziram a que as legislações internas e as convenções internacionais elegessem como elementos relevantes de conexão com o território já não aspectos objectivos ou reais, mas elementos subjectivos diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte (NABAIS, 2000, pp. 193-194).

Surgiram situações nas quais, por vezes, pode ser observada a ocorrência, em ordenamentos tributários distintos e paritários, de dupla tributação em uma única operação negocial. Dessa forma, tem-se verificado nessas situações verdadeira “colisão de sistemas fiscais” (XAVIER, 2007, pp. 36-37).

Dupla tributação, em síntese, é “uma situação de concurso de normas, isto é, uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias” (NABAIS, 2000, p. 196). Dito de outra forma, “seria necessário, em princípio, a justaposição das hipóteses de incidência das normas tributárias em concurso, considerando todos os critérios, aspectos ou elementos em que os tipos legais se podem decompor” (XAVIER, 2007, p. 33).

De outro giro, vale a ressalva apresentada por Alberto Xavier de que “as normas em concurso provêm de ordenamentos distintos, inspirados por princípios porventura diversos, utilizando técnicas e conceitos diferentes também, de tal sorte que a comparação não pode ater-se a critérios formais rígidos” (XAVIER, 2007, p. 34).

Na economia digital, diante das constantes inovações não previstas pelos ordenamentos, a “colisão de sistemas fiscais” tem sido mais frequente. A dupla tributação cria graves problemas para a economia mundial, pois serve de verdadeiro embaraço para

a movimentação de capitais e de pessoas, bem como para a transferência de tecnologia, prejudicando sobremaneira a troca de bens e serviços entre os países.

Como é cediço, o princípio da territorialidade em matéria de Direito Tributário Internacional está relacionado com a incidência da norma tributária. Com efeito, “a territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território” (SCHOUERI, 2005, p. 326).

Sendo assim, o princípio da territorialidade permite que as normas de um Estado possam dispor sobre fatos ocorridos em outro, desde que a coercitividade da lei se dê nos limites do seu território. Nessa linha, Dalmo de Abreu Dallari entende que:

o território estabelece a delimitação da ação soberana do Estado. Dentro dos limites territoriais a ordem jurídica do Estado é a mais eficaz, por ser a única dotada de soberania, dependendo dela admitir a aplicação, dentro do âmbito territorial, de normas jurídicas provindas do exterior. Por outro lado, há casos em que certas normas jurídicas do Estado, visando diretamente à situação pessoal dos indivíduos, atuam além dos limites territoriais, embora sem a possibilidade de concretizar qualquer providência externa sem a permissão de outra soberania (DALLARI, 1998, p. 90).

Dessa maneira, a efetividade do poder estatal de tributar está umbilicalmente dependente da capacidade do Estado de tornar eficaz sua norma tributária. Nota-se, assim, que a simples tentativa de execução da lei tributária para além das fronteiras do Estado, sem a verificação de qualquer elemento de conexão, seria infrutífera, devido à falta de coercitividade da norma. Fábio Clasen de Moura defende que:

sob o prisma externo, a soberania tributária há de ser tida como um postulado de direito interestatal, sendo vedada a interferência de outros Estados sobre o funcionamento de um dado sistema tributário alienígena. Em razão das relações de autodeterminação e reconhecimento de reciprocidade, a soberania tributária figura como viga mestra nas relações interestatais em matéria fiscal (MOURA, 2007, pp. 40-41).

Nesse sentido, Alberto Xavier e José Casalta Nabais entendem que a territorialidade apresenta dois vetores, um negativo e outro positivo. O vetor negativo consiste em que as leis estrangeiras, em regra, não são aplicáveis no território do país da causa, isto é, os órgãos jurisdicionais de determinado Estado estão restritos às suas próprias normas tributárias. De outro giro, o vetor positivo é observado na aplicação no

território nacional da legislação tributária interna de modo generalizado, inclusive aos estrangeiros que se encontrem em determinado país (NABAIS, 2000, p. 193) (XAVIER, 2007, pp. 23-24).

A doutrina sobre o tema apresenta alguns critérios para dividir ou classificar o princípio da territorialidade.

Um desses critérios procede a separação em sentidos pessoal e real. A situação tributária internacional pode estar significativamente conexa com o território pelos seus elementos subjetivos ou pelos seus elementos objetivos, demonstrando uma territorialidade pessoal ou uma territorialidade real (XAVIER, 2007, p. 24).

No primeiro caso, tributa-se as pessoas sediadas, domiciliadas ou residentes no território; enquanto no segundo, demanda-se que a situação tributada apresente vínculo com o território onde se deu a produção ou o pagamento, o local do estabelecimento ou local do exercício da atividade (SCHOUERI, 2005, pp. 326-327). Desse critério de classificação se manifesta a distinção dos denominados princípio da residência e princípio da fonte, respectivamente (XAVIER, 2007, pp. 24-25).

Destaque-se que “esse modelo de repartição da competência tributária internacional advém de estudo elaborado pelo grupo comumente denominado de os ‘Quatro Economistas’ (Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp), o qual embasou a Convenção Modelo da OCDE” (BOSSA, 2020, p. 40).

Outro critério para se analisar o princípio da territorialidade diz respeito aos aspectos de incidência (ou da validade) e da eficácia das normas (XAVIER, 2007, p. 5).

No primeiro aspecto,

a análise da validade da norma tributária, sob o ponto de vista da territorialidade, questiona a legalidade de a lei tributária contemplar fatos internos e no exterior e, em caso afirmativo, se ausência de qualquer elemento de conexão com o território invalida, ou não, a norma tributária [...] Assim, em sentido material, o princípio da territorialidade diria respeito, apenas, ao alcance abstrato das normas (SCHOUERI, 2005, p. 327).

Dessa maneira, quanto à validade da norma, verifica-se que em razão de excepcionais elementos ou critérios de conexão não apenas de cunho territorial, há casos em que eventos ocorridos em um determinado Estado estão conectados a outros, surgindo

a possibilidade de eventual exercício da soberania tributária além dos limites daquele. Nas lições de Alberto Xavier, “reporta-se a saber se (e em que termos) a norma tributária interna pode abranger na sua previsão pessoas, coisas e fatos localizados no território de outro Estado” (XAVIER, 2007, p. 6)

Nisso se constitui o princípio da territorialidade em seu aspecto material: um fundamento para o alcance espacial das leis tributárias sobre eventos juridicizados por certa ordem jurídica, mas além de suas fronteiras. Em outras palavras, “o princípio da territorialidade, fundado na soberania territorial, significa que a tributação incidirá sobre fatos que tenham ocorrido no território de um dado país, ainda que o beneficiário do rendimento seja não-residente” (ÁVILA, 2012, p. 2).

No tocante à eficácia da norma tributária, deve-se questionar acerca da possibilidade de a lei tributária ser imposta e executada. Destarte, seria a lei tributária passível de execução fora dos limites do território do Estado que a editou? Esta é a questão fundamental.

A importância dessa questão está no fato de que se pode estar diante de um conflito externo caracterizado pela violação da soberania de um Estado por outro, ou mesmo um desrespeito a normas de Direito Internacional. Dessa forma, “no âmbito de eficácia respeita saber se (e em que termos) a norma tributária interna é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território estrangeiro e se, inversamente, uma lei tributária estrangeira é suscetível de ser coercitivamente aplicada em território nacional” (XAVIER, 2007, p. 6)

Isso consistiria na análise da territorialidade em seu sentido formal. A territorialidade em seu aspecto formal “delimita o âmbito de eficácia das leis tributárias dentro do qual o ente tributante está apto a tomar providências de ordem administrativa relativas à constituição e exigibilidade do crédito tributário, utilizando-se, para tanto, de normas de direito formal” (MOURA, 2007, p. 96).

Alberto Xavier sintetiza a questão da seguinte maneira:

O problema do âmbito de incidência das leis tributárias respeita ao âmbito do poder legislativo do Estado, à atividade tributária em abstrato [...] o problema do âmbito de eficácia das leis tributárias refere-se ao âmbito do poder executivo (administrativo ou judicial) do Estado, à

atividade tributária em concreto [...] O conceito material de territorialidade, respeitando à posição abstrata da norma, à delimitação do âmbito espacial dos comandos tributários, não afeta a soberania dos Estados estrangeiros, com cuja esfera territorial estejam igualmente conexos outros elementos da situação tributária internacional. Mas se as soberanias não são ofendidas pela formulação de comandos gerais e abstratos que prevejam e disciplinem fatos ocorridos em território estrangeiro, já o são pela prática de atos que envolvam o exercício de poderes de autoridade no que toca à aplicação, ou seja, o lançamento, a fiscalização e a cobrança do crédito tributário criado por aqueles comandos. Ao contrário da extraterritorialidade em sentido material, uma extraterritorialidade em sentido formal constituiria, pois, violação da soberania (XAVIER, 2007, pp. 7 e 26).

Luís Eduardo Schoueri ainda desdobra os mencionados âmbitos de validade e de eficácia em aspectos interno e externo. Segundo Schoueri,

cogita-se do aspecto interno da territorialidade quando se questiona quais as leis que se aplicam (validade e eficácia) num território determinado [...] O aspecto externo da territorialidade levará em conta a validade e eficácia da norma tributária fora do próprio âmbito territorial. Ou seja, sobre a validade de uma norma que atinja fatos externos ao território e a sua eficácia em terras estrangeiras (SCHOUERI, 2005, p. 328).

Em todas essas classificações mencionadas, há um ponto que possui significativa importância para a análise do princípio da territorialidade tributária. Esse ponto são os denominados “elementos ou critérios de conexão”, essenciais para o exame dos casos concretos que se apresentam especialmente na tributação no contexto da economia digital. Assim, tais elementos “tornam-se indispensáveis critérios suplementares que determinem, para cada tipo de situação, de modo positivo, a conexão relevante e que, quanto às realidades imateriais ou incorpóreas, definam a sua localização ou ‘sede’” (XAVIER, 2007, p. 28). Os elementos de conexão serão detalhados a seguir.

2.4. ELEMENTOS DE CONEXÃO

Analisando o princípio da territorialidade tributária, o professor Alberto Xavier defende que critério de conexão é o “elemento de previsão normativa que, determinando a localização de uma situação de vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de incidência das leis desse ordenamento a essa mesma

situação” (XAVIER, 2007, p. 252). Com efeito, o elemento de conexão representa um liame entre pessoas, coisas e fatos e um ordenamento jurídico.

Dessa maneira, para que a um ente político seja permitido tributar fatos imponíveis no âmbito de sua competência, é necessária a utilização de algum critério de conexão que autorize a incidência legal para que, assim, constituam-se os créditos tributários. Assim, os elementos de conexão são peças fundamentais para a análise e aplicação concreta do princípio da territorialidade.

Deve-se recordar, como já sinalizado no item anterior, que “tradicionalmente o princípio da territorialidade referia-se à conexão com o território de elementos de carácter real ou objectivo dos factos tributários [...] Por conseguinte, rejeitava a conexão com o território de elementos de carácter pessoal ou subjectivo” (NABAIS, 2000, p. 193).

Vale, contudo, trazer à baila a advertência de Luís Eduardo Schoueri, para quem “o próprio significado que se veio emprestando ao vocábulo [elemento de conexão] é ambíguo, sendo isso uma das causas que levam alguns autores a afirmar a existência da territorialidade enquanto outros a afastam, sem se notar que uns e outros podem estar se referindo a conceitos diversos” (SCHOUERI, 2005, p. 326).

Importa, na realidade, observar que os fatos no mundo concreto ocorrem em certo tempo e em determinado espaço e, em princípio, não estão ligados a qualquer ordem jurídica. São, então, os elementos de conexão que permitirão a válida e eficaz subsunção do fato à norma, com o surgimento dos fatos jurídicos, ou seja, com a jurisdicização das situações da vida.

Cabe destacar, de tudo isso, a observação de Fábio Clasen de Moura consignando que:

o legislador tributário, ao elaborar a regra-matriz de qualquer tributo, em qualquer tempo, em quaisquer ordenamentos, estará inarredavelmente adstrito aos limites do Princípio da Territorialidade, sem o que se faria impossível o fenômeno da incidência tributária por absoluta falta de vinculação entre um fato ocorrido em determinada circunstância de espaço e o sistema jurídico do ente tributante (MOURA, 2007, p. 92).

Dessa maneira, surge um problema referente aos limites da definição desses elementos de conexão. Tal problema está relacionado à indagação de qual seria a

liberdade da lei interna para definir “os contornos do elemento de conexão que fundamenta seu poder de tributar” (XAVIER, 2017, p. 14).

Para se responder à referida indagação, convém analisar o princípio da territorialidade em seu sentido real, com critérios de conexão objetivos e, também, pessoal, com elementos de conexão subjetivos. A territorialidade em sentido real se assenta em pressupostos fáticos, isto é, objetivos, do evento que apresente relevância econômica, como por exemplo, o local do exercício de certa atividade, a localização dos bens, entre outros. Já em sentido pessoal, a territorialidade se funda nos aspectos subjetivos, utilizando-se de uma qualidade da pessoa do contribuinte para estabelecer um vínculo com determinado sistema jurídico.

Assim, nos casos em que for possível verificar a territorialidade em sentido pessoal, será juridicamente possível a tributação de fatos imponíveis ocorridos além dos limites geográficos do ente tributante. Importante enfatizar aqui a necessidade de prévia previsão normativa para o reconhecimento da ocorrência desse elemento de conexão para fins de tributação no caso concreto.

Cumprir registrar, na investigação dos limites da definição dos elementos de conexão, que o princípio da territorialidade tem correlação direta com o princípio da capacidade contributiva, enquanto limitação do poder de tributar. Esse princípio é basilar para o Estado Fiscal. Nessa espécie de estado,

a capacidade contributiva surge como um grande limitador à tributação, sendo um princípio que possui seu fundamento axiológico no sobreprincípio da justiça e no princípio da isonomia. É um princípio jurídico tributário constitucionalizado, que se relaciona com diversos outros princípios constitucionais, possuindo sua norma acolhedora eficácia plena e aplicabilidade imediata, impondo a sua observância não só ao legislador como também ao juiz. Tem eficácia sobre todos os tributos, variando sua forma de observância de acordo com as peculiaridades de cada espécie tributária. Seus balizadores são o mínimo existencial e a vedação ao confisco. Demonstramos que tanto o confisco como o mínimo existencial são conceitos relativos, que devem ser analisados de acordo com a sociedade em estudo, não sendo possível a formulação de um índice abstrato que possa refletir de modo universal esses conceitos (DUTRA, 2010, p. 215).

No Direito Tributário Internacional, isso fica mais evidente quando se verifica que uma “acentuada tendência no sentido da personalização do imposto, em ordem a

adequá-lo mais intimamente à capacidade contributiva individual, revelou a insuficiência das conexões reais que passam a cumular-se ou a ver-se substituída por conexões pessoais” (XAVIER, 2007, p. 28).

Isso porque uma análise efetiva da possibilidade de tributação no caso concreto demanda a observação do preceito ético de que o estrangeiro pode ser tributado somente se participar da vida do Estado que o acolhe – como por exemplo na utilização de serviços públicos – e também a verificação real da medida dessa capacidade contributiva apenas daqueles que têm uma relação mais próxima ao ente tributante, como residência, permanência duradoura, sede ou administração (SCHOUERI, 2005, p. 335).

Luís Eduardo Schoueri bem sintetiza o que foi exposto sobre a essencialidade da correlação entre a capacidade contributiva e o princípio da territorialidade concretizada pelo elemento de conexão quando afirma que:

Em conclusão, pois, reafirma-se a existência de um princípio da territorialidade, cuja fundamentação encontra-se, de um lado, no próprio Direito Internacional, enquanto costume internacional. De outro lado, o mesmo princípio é corolário do princípio da capacidade contributiva e, enquanto tal, um princípio de direito geralmente reconhecido pelas nações civilizadas. Por uma ou por outra razão, o princípio é de observância exigida na ordem internacional. Ao mesmo tempo, alerta-se para o fato de que embora mantida a expressão ‘territorialidade’, o referido princípio perdeu sua ligação com o território, passando a ser entendido como exigência de uma conexão com o Estado tributante (SCHOUERI, 2005, p. 337).

Além da capacidade contributiva, outro aspecto que tem suscitado discussões nessa seara, especialmente em razão do fenômeno de desterritorialização dos poderes estatais, é aquele referente ao local onde ocorreria a incidência tributária e quem seria o ente tributante titular da exação.

Além dos princípios da legalidade, da tipicidade e da capacidade contributiva, vê-se que toma significativo relevo a dimensão territorial da tributação, merecendo maior atenção dos operadores do Direito, especialmente no contexto da economia digital. Isso porque, como afirma Luís Eduardo Schoueri, “não se pode deixar de ressaltar que a conexão com o Estado já não se faz apenas com base territorial” (SCHOUERI, 2005, p. 336).

Esse aspecto também não passou despercebido para Suzana Tavares da Silva que, emprestando bastante importância para a questão, sustentou que:

tornou -se essencial a delimitação do âmbito e do sentido do princípio da territorialidade, o que conduziu à diferenciação entre um significado material e um significado formal do mesmo, como consequência da necessidade de lhe conferir operatividade no momento da escolha dos elementos de conexão ao território (residência, lugar da prática do acto, lugar do bem, etc.), ou seja, na definição dos limites do próprio território e na fixação de critérios para a tributação de actos verificados em zonas não integradas no território de nenhum Estado (ex. critério do pavilhão para os navios), bem como na fixação de delimitações negativas para a tributação dentro de certas áreas do território (era o caso da zona franca da Madeira – Decreto -Lei n.º 500/80, de 20.10 e Decreto Regulamentar n.º 53/82, de 23.08 – e zona franca da ilha de Santa Maria - Decreto -Lei n.º 34/82, de 04.02 e Decreto Regulamentar n.º 54/82, de 23.08 – arts. 33.º ss do EBF12), que serviriam, neste caso, para determinar a sujeição ou não a tributação de um determinado facto tributário. (SILVA, 2015, pp. 90-91)

Dessa forma, essa concepção antiga do princípio da territorialidade, no momento que os elementos de ligação com o território já não são mais apenas de natureza real, mas também pessoal, deve ser alterada (XAVIER, 2007, p. 29), mormente quando se verifica a desmaterialização das fronteiras e dos negócios capitaneada pela economia digital.

Vale, sobre o tema dos elementos de conexão e as mudanças causadas em sua concepção em razão da economia digital, citar Bruna Camargo Ferrari quando argumenta que:

Com o aumento das operações internacionais e em face da diversidade de serviços prestados em âmbito internacional, as jurisdições têm cada dia mais dificuldade em determinar onde ocorre o consumo e é devido seu recolhimento, especialmente diante da ausência de presença física dos prestadores no local da prestação (FERRARI, 2020, p. 250).

Diante dessa dificuldade, importante é a análise da transformação pela qual vem passando o tradicional conceito de estabelecimento permanente que já teve seu auge como peça fundamental da tributação em *crossborder situations*.

2.5. CONCEITOS TRADICIONAIS E NECESSIDADE DE ATUALIZAÇÃO

Observa-se, lá no âmbito da tributação da renda, como afirmam José Evande Carvalho de Araújo e José Roberto R. Afonso, que “nos últimos anos, foi intensa a pressão internacional pela melhor distribuição da receita de taxaço dos lucros das empresas digitais, que são fortemente impulsionados pela participação dos usuários espalhados por todo o mundo, mas que terminam se concentrando em poucas jurisdições” (ARAÚJO e AFONSO, 2020, p. 411). Tal pressão internacional se deve, principalmente, por conta da utilização por parte das grandes empresas multinacionais de planejamentos tributários agressivos, com o uso de organizações societárias complexas, que permitem o deslocamento de lucros para países com baixa ou, até mesmo, nenhuma tributação.

Esse cenário de planejamento tributário de cunho territorial – já conhecido e praticado há bastante tempo dentro de uma mesma federação – tomou proporções internacionais com a junção de incentivos fiscais unilaterais, da globalização e da aceleração da produtividade e da utilização das novas tecnologias, de maneira bastante veloz na economia digital especialmente. Dessa maneira, “como tributar uma empresa estrangeira que realiza transações com usuários localizados em diversas jurisdições sem que, para tanto, seja necessária sua presença física em qualquer desses países?” (BOSSA, 2020, p. 43).

Esse movimento gerou inclusive a elaboração, por parte da OCDE, de um plano de ação do intitulado Projeto BEPS (“*Base Erosion and Profit Shifting*”), com o objetivo de enfrentar os impactos da globalização nos sistemas tributários, especialmente quanto à tributação das pessoas jurídicas multinacionais e à ineficiência do conceito de estabelecimento permanente. Para Sérgio André Rocha, o Projeto BEPS foi o acontecimento mais significativo no âmbito da tributação internacional, desde o primeiro Modelo de Convenção da OCDE, de 1963 (ROCHA, 2019, p. 67).

Cabe destacar que, no âmbito do citado Projeto BEPS, os desafios para a tributação da economia digital não se limitam à transferência artificial de lucros, mas “envolvem, igualmente, a ineficiência da tributação sobre o consumo de seus produtos, serviços e intangíveis” (FERRARI, 2020, p. 248).

Ainda na seara da tributação da renda (direta), vê-se que o cerne da discussão se encontra na exigência, pelas regras de tributação internacional, da existência de um estabelecimento permanente em um país para que alguma parcela do lucro auferido pela

empresa seja ali objeto de incidência tributária, com o recolhimento de impostos para aquele Estado. O estabelecimento permanente, dessa maneira,

atua como limite ao mensurar o nível de presença econômica de uma empresa estrangeira em um dado Estado por meio de critérios objetivos, informando as circunstâncias em que uma empresa estrangeira pode ser considerada suficientemente integrada em uma economia para justificar a sua tributação (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, p. 17).

Como pontuam José Evande Carvalho de Araujo e José Roberto R. Afonso:

hoje é perfeitamente possível que uma empresa digital atue em um determinado local sem nele ter qualquer presença física. E mesmo que se esteja estabelecida em um país, também já foi visto que, mediante organizações societárias complexas, não é difícil deslocar artificialmente os lucros para outra jurisdição. Isso pode ser feito, por exemplo, situando ativos mais valiosos no país com tributação mais favorecida, e apenas licenciado seu uso na jurisdição onde efetivamente eles serão utilizados, e assim alocar a ela uma fração muito pequena do lucro auferido em nível global. (ARAUJO e AFONSO, 2020, p. 416)

Como já afirmado em itens anteriores, umas das características da expansão da economia digital é a dificuldade de se determinar em qual jurisdição se concretizam os fatos tributáveis, isto é, onde ocorre a criação de valor, principalmente por conta da mobilidade de ativos e estabelecimentos. Por tal razão, Rita de La Feria afirma que o conceito, o escopo e o alcance do termo estabelecimento permanente estão longe de restar claros, principalmente no novo contexto da realidade econômica, incrementado pela digitalização da economia (DE LA FERIA, 2015, p. 1).

Assim, nesse contexto em que a criação de valor está bem menos dependente da presença física, com um expressivo incremento da relevância dos bens e recursos intangíveis, a determinação do local de tributação das operações e da riqueza decorrentes desses novos modelos de negócios se torna ainda mais complexa na economia digital.

Nota-se, portanto, que o conceito tradicional de estabelecimento permanente não mais atende as situações observadas na era digital. É imprescindível, portanto, a ampliação e a atualização desse conceito, sob pena de se tornar ineficaz com consideráveis impactos para a tributação, para o financiamento dos Estados e para o reinvestimento da riqueza produzida em cada Estado. Com efeito, outros fatores, além da presença física, precisam passar a ser considerados.

Como registram Celso de Barros Correia Neto, José Roberto R. Afonso e Luciano Felício Fuck:

em seu lugar, avançam debates em torno da criação de parâmetros para estabelecer o que seria a ‘presença digital’ de uma empresa (significant digital presence – SDP) em certa jurisdição em que possua usuários ou clientes, independentemente da existência de estabelecimento físico permanente. A ‘presença digital’ serviria de elemento de conexão para reconhecimento de vínculo tributário que permita imputação de receitas e o reconhecimento de competências tributária em relação a empresas de tecnologia digital multinacionais (CORREIA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, p. 36 e 37).

A desatualização de conceito tão importante como o de estabelecimento permanente não é privilégio da tributação da renda. A situação de conceitos defasados não é diversa quando se analisa a tributação do consumo objeto específico da presente dissertação.

Os conceitos de comércio, serviços e indústria passam pelos mesmos desafios na era digital e por consequência a incidência tributária sobre essas materialidades também enfrenta dificuldades, como aquelas experimentadas na tributação da renda.

Atividades realizadas em lojas físicas com bens tangíveis, estoques e circulação de mercadoria entre estabelecimentos e contribuintes estão perdendo espaço. Com o avanço das negociações em escala, as plataformas digitais e os *e-commerces* estão substituindo os antigos modelos de negócio. Computação na nuvem, impressão 3D e a *internet* das coisas, para citar apenas alguns exemplos, não cabem nem se adaptam àquelas antigas balizas tributárias construídas e empregadas durante bastante tempo.

Por outro lado, na nova economia digital pode se observar nas chamadas “utilidades” (futuro da dicotomia entre bens e serviços) a criação de funcionalidades extrínsecas circunstanciais do objeto. Estas consistem na mutabilidade da consideração do bem em razão da função em que ele é empregado. Tal situação tem ganhado bastante relevo. Assim, quanto à circulação de bens,

enquanto na economia tradicional as ofertas, ou o objeto contratado, geralmente possuíam uma natureza intrínseca, que as acompanhava qualquer que fosse o tipo de negócio, nas novas ofertas aos objetos contratados serão atribuídas diferentes características a depender das funções que exerçam naquele negócio específico [...] estamos passando pela migração da preponderância da ideia de natureza intrínseca

permanente para a ideia de funcionalidade extrínseca circunstancial, ou temporária, do objeto contratado (FERREIRA e NÓBREGA, 2020, p. 102).

Também no âmbito da negociação e oferta de serviços, cumpre repisar, nessa linha de entendimento, que

a prestação de serviços on-line, a venda de produtos virtuais e demais operações realizadas remotamente possibilitam o consumo sem qualquer presença física do fornecedor no país do consumidor, sem o desembaraço aduaneiro do produto, sem a execução do serviço no local de sua prestação. A ausência desses nexos comumente mensuráveis dificulta a tributação conforme a jurisdição e as regras tributárias de cada país (FERRARI, 2020, 247).

Toda essa digitalização e intangibilização dos bens e serviços, das utilidades e dos negócios têm causado severos obstáculos para a tributação das operações, especialmente no que toca a questões como o local do pagamento do imposto e à definição do sujeito ativo da imposição tributária.

Para verificar a real dificuldade do que ora se aponta, analise-se uma operação de computação na nuvem⁸ na modalidade *IAAS* (Infraestrutura como Serviço), na qual a sede administrativa e comercial da empresa fornecedora de serviço esteja no país X, sua estrutura de servidores esteja no país Y e que uma parcela significativa de seu mercado consumidor seja residente do país Z.

Desse exemplo, cada vez mais comum no contexto da era digital, pode se formular as seguintes perguntas: “a localização dos servidores que propiciam acesso à nuvem é relevante, isto é, a localização do servidor é elemento determinante para fins de alocação da competência tributária?” (BOSSA, 2020, p. 42) A qual ente tributante caberão os impostos decorrentes dessa operação? Isso para simplificar bastante a questão, desconsiderando a abrangência ou não de tratados internacionais, a definição de quais os tributos incidentes e outras questões cinzentas que se apresentam para a territorialidade da tributação do consumo.

⁸ A OCDE, como se verifica na ação 1 do Projeto BEPS, entende que as operações de computação em nuvem são o oferecimento de serviços padronizados, configuráveis, sob demanda e on-line, que podem incluir serviços de computação, de armazenamento de dados, de software e de gerenciamento de informações, mediante utilização de recursos físicos e virtuais compartilhados (incluindo rede, servidores e aplicativos) (OECD, 2015, p. 59).

Observa-se, assim, no campo da computação na nuvem o surgimento de “ambiente fértil para realização operações internacionais no ambiente virtual, existindo mínima, ou até mesmo nenhuma conexão entre uma localidade geográfica e a atividade que resultou na aquisição da renda” (BOSSA, 2020, p. 42). Nessa esteira, pode resultar operações objeto de dupla tributação ou dupla não tributação, inclusive.

Com efeito, o fato de o fornecedor das utilidades da computação na nuvem utilizar, sem a interação humana, diversos servidores e hardwares alocados por várias localidades para assegurar o acesso simultâneo e contínuo à sua base de dados deixa evidente a dificuldade de se definir uma mínima manifestação de conexão geográfica com os variados países, notadamente tendo-se em conta as normas e definições tradicionais de direito tributário internacional.

Bruna Camargo Ferrari, em recente estudo específico sobre o tema, reforça os desafios apontados acima afirmando que:

especificamente nos negócios internacionais de computação em nuvem, o desafio não é diferente. A grande questão está em como e onde tributá-los pelo imposto sobre o valor agregado ou tributos semelhantes, na medida em que a variedade e multiplicidade das operações na nuvem independe do local da prestação do serviço ou do estabelecimento do provedor [...] os recursos aos quais os consumidores possuem acesso estão armazenados em diversos computadores/servidores, disponíveis a todos os usuários que tenham acesso à nuvem, nos mais distintos lugares do mundo (FERRARI, 2020, p. 247).

De todo o exposto até aqui, observa-se que há uma manifesta desatualização da conhecida ideia de estabelecimento permanente – “uma das grandes vítimas da digitalização da economia é o estabelecimento permanente” (ROCHA, 2019, p. 73) – e que os elementos de conexão terão que estar melhor adaptados para enfrentar os problemas que os novos modelos de negócios e de geração de riqueza que se desenvolvem no contexto da economia digital criam para a territorialidade no âmbito da tributação do consumo.

É imprescindível e urgente o avanço no “debate sobre eventual reconceitualização das atuais normas de direito tributário internacional” (BOSSA, 2020, p. 42). Esses problemas serão aprofundados no capítulo seguinte.

3. A TERRITORIALIDADE DA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NA ERA DIGITAL

Nesse capítulo busca-se aprofundar o recorte temático da dissertação na direção de seu objeto central. Para tanto, primeiramente, será apresentada a diferenciação entre a tributação direta e a tributação indireta, espécie na qual se enquadram os impostos sobre o consumo.

Na sequência serão enfrentados aspectos relacionados às materialidades econômicas sobre as quais incidem a tributação e as mudanças provocadas nas bases de incidência tributária pelo desenvolvimento da economia digital na sociedade.

Posteriormente, serão abordadas, mais especificamente, duas características atinentes aos novos negócios e avanços tecnológicos: a escala internacional sem presença física e a economia de plataforma. Tais características colaboram com o aprofundamento do tema na medida em que evidenciam a existência de dificuldades para o ordenamento jurídico no que se refere ao aspecto territorial da tributação do consumo.

O papel dos tratados internacionais e as iniciativas da OCDE e da União Europeia no que concernem à territorialidade tributária do consumo no contexto da era digital tomarão dois itens específicos do capítulo para demonstrar seus reflexos transfronteiriços e desafios para a tributação.

Os parâmetros de origem e destino, tão importantes para a territorialidade da tributação do consumo, também receberão a devida atenção em tópico específico.

Por fim, o capítulo será concluído com a descrição dos problemas verificados na territorialidade tributária na tributação do consumo frente as transformações promovidas pela economia digital.

Vale destacar ainda que todos esses pontos estão diretamente relacionados com a territorialidade tributária no contexto da economia digital, implicando em reflexos diretos na sua concepção e na aplicação dos institutos a ela relacionados.

3.1. A TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA

A dicotomia tributo direto e tributo indireto já é há muito conhecida no Direito Tributário. E como a maioria das classificações tem mérito maior de contribuir no aspecto didático para as compreensões iniciais do conceito de tributo do que apresentar distinções claras e utilidade prática. No entanto, para contextualizar a tributação do consumo objeto desse capítulo, vale tecer algumas considerações sobre a referida classificação.

Para se alcançar a definição de tributação direta e indireta, desenvolveram-se critérios para a classificação. O primeiro deles foi o critério da translação econômica. Segundo o citado critério, “direto seria o imposto cuja incidência atingisse (de modo direto) aquele contribuinte definido pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária; indireto seria aquele em que, devido ao fenômeno da translação, o contribuinte definido como sujeito passivo daquela obrigação visse seu ônus transferido para outrem, que passaria a ser o contribuinte ‘de facto’ na relação jurídico-tributária” (SCHOUERI, 2019, p. 163).

O segundo critério foi o técnico. De forma pragmática, tendo em conta aspectos burocráticos, por tal critério seriam diretos os tributos incidentes sobre fatos cadastrados em registros públicos e indiretos aqueles que incidissem sobre fatos considerados imprevisíveis. Após, adveio o critério administrativo. Para este, enquanto evolução do critério anterior, classificava-se os impostos como diretos e indiretos a depender do órgão competente para sua arrecadação (SCHOUERI, 2019, p. 163).

O derradeiro critério é o financeiro. Este, para distinguir os tributos, considera o fluxo circular de riquezas, “sendo indiretos os tributos que incidem sobre a renda consumida e direto os demais (sobre renda produzida, distribuída ou poupada)” (SCHOUERI, 2019, p. 163).

Destaque-se que a distinção apresentada ainda tem significativa importância no contencioso tributário, notadamente no que se refere às ações de repetições de indébito, por força das previsões do artigo 166 do Código Tributário Nacional. Por conta disso, ainda surgem discussões no âmbito jurisprudencial relacionadas à definição de se determinada espécie tributária se trataria de exação direta ou indireta.

Luís Eduardo Schoueri, apresentando interessante panorama do direito comparado, demonstra que em outras jurisdições essa classificação possui importância maior do que no ordenamento pátrio. Segundo o referido professor,

para a Argentina, o assunto é muito mais importante, já que ali a própria competência tributária se define por tal critério: os tributos indiretos são de competência concorrente, enquanto os diretos somente podem ser impostos pelo governo federal se forem *contribuciones directas por tiempo determinado* e em circunstâncias excepcionais, o que exigiu que o Imposto de Renda, criado em 1935, fosse instituído por períodos de dez anos, ratificados periodicamente. Nos Estados Unidos, a questão também foi relevante quando da criação do Imposto de Renda, já que o governo federal não poderia criar impostos diretos. Por tal razão, a Suprema Corte declarou-o inconstitucional, ensejando a edição da Emenda 16, que autorizou o referido imposto em 1913. Na França, a distinção chegou a exigir atenção no passado, já que como consequência da Revolução Francesa os impostos diretos, por razões políticas, eram submetidos à jurisdição do Conselho de Estado, enquanto os indiretos se sujeitavam aos tribunais civis. Esta separação desapareceu em 1963, tornando inútil a distinção (SCHOUERI, 2019, pp. 164-165).

Suzana Tavares da Silva, examinando a questão do ponto de vista do Direito Comunitário, reforça a essencialidade da classificação para a harmonização fiscal tanto no âmbito europeu, quanto no plano internacional. A citada autora portuguesa leciona que:

Trata-se de uma harmonização centrada, essencialmente, na distinção entre a tributação do rendimento das pessoas físicas e das empresas (manifestações directas de capacidade contributiva) e a tributação do consumo (manifestações indirectas da capacidade contributiva através da utilização da riqueza em consumo), o que acaba também por condicionar os critérios utilizados na distinção entre impostos directos e impostos indirectos (SILVA, 2015, p. 32).

Apresentadas essas considerações, importa afirmar que a tributação do consumo, objeto específico da dissertação, enquadra-se na modalidade indireta, distinguindo-se, nesse aspecto, da tributação da renda considerada como direta. Essa distinção é inclusive adotada pela OCDE em estudos com o objetivo de examinar e enfrentar os desafios tributários da economia digital (OECD, 2015). As iniciativas da OCDE serão abordadas em item próprio.

3.2. AS MATERIALIDADES TRADICIONAIS

Como examinado no primeiro capítulo, o objeto da tributação, entendido como manifestação da realidade econômica atingida pela exação, sofreu diversas alterações com o decorrer dos tempos. Para se chegar nos moldes atuais, a busca por recursos

privados para fins de financiamento das atividades do Estado teve de acompanhar os novos modos de riqueza e de sua circulação.

Uma das mudanças significativas foi a passagem da tributação de coisas e pessoas consideradas em si mesmas, para tributação de formas de negócios e circulação de riqueza. Observa-se que “em que pese a preferência sobre os impostos de capitação, tributar as vendas resultou em boa fonte de receita fiscal e, com a cobrança em moeda, arrecadar se transformou em tarefa menos penosa para a administração” (ZILVETI, 2017, p. 81), que por vezes arrecadava em espécie (*in natura*).

De outro giro, com o desenvolvimento do princípio da legalidade e do princípio de que não existiria tributação sem representação, adveio a necessidade de o objeto da tributação estar previamente determinado na Lei. Assim, ganhou importância a prévia definição do aspecto material da hipótese tributária. Tal aspecto passou a representar a “verdadeira consistência da hipótese de incidência [...] Contém a indicação de sua substância essencial, que é o de mais importante e decisivo há na sua configuração” (ATALIBA, 2006, p. 106).

Com efeito, para o bom funcionamento do ordenamento jurídico, especialmente na esfera tributária, seria “essencial encontrar a sintonia entre os conceitos (integrantes do modelo abstrato construído pelo ordenamento) nos quais estão definidas as qualidades a serem buscadas na realidade e essa própria realidade com as qualidades que possui concretamente” (GRECO, 2018, p. 781).

Todavia, essa determinação prévia na norma daqueles fatos que seriam objeto da tributação se mostrou mais difícil com o avançar tecnológico da sociedade. O professor Marco Aurélio Greco, ainda no ano 2000 quando os avanços da tecnologia da informação eram iniciais, registrou as significativas mudanças que estavam ocorrendo e que viriam a se acentuar nas décadas seguintes. Já sustentava o mencionado professor que:

as normas jurídicas eram criadas visando regular condutas que envolviam relacionamento com átomos: o furto como apropriação de uma ‘coisa’ (conjunto de átomos), a propriedade e a posse como reportando-se a objetos móveis ou imóveis (átomos); a tributação adotando como critério de sua incidência conceitos que retratavam coisa (tributação de ‘mercadorias’ etc.); enfim, o Direito apoiava-se na concepção de que o mundo era feito de átomos e, por isso, as regras disciplinando as condutas humanas assumiam como referencial de disciplina certos conceitos ou figuras cujo substrato é formado por

átomos [...] A civilização que se vislumbra, especialmente em razão dos avanços da informática e do tratamento digital da informação, apresenta a característica inovadora (para não dizer ‘assustadora’), consistente em o elemento imaterial passar a existir independente de um determinado suporte físico ao qual deva aderir de forma inseparável. Estamos entrando, a passos largos, numa civilização de ‘bits’ e não mais apenas de átomos [...] Esta passagem dos átomos para os *bits* e a separação entre suporte físico e mensagem, levando-a a ter vida própria independente dele, traz profundas consequências na definição da base da tributação dos impostos sobre o tráfico de bens e serviços (GRECO, 2000, pp. 16 e 46).

As dificuldades enfrentadas pelo legislador no intuito de buscar manter a receita estatal por meio da tributação da riqueza gerada pela sociedade se aprofundaram ainda mais após o ano 2000. Uma das novidades ocorrida foi, no contexto do mundo no século XXI, não existir apenas a mobilidade da renda, mas passaram a existir também a mobilidade do consumo e mobilidade dos agentes econômicos (GRECO, 2000, p. 49).

Além disso, verifica-se que os novos negócios que surgiram não se amoldam aos conceitos sedimentados usualmente nos sistemas tributários. A diferenciação entre bens ou mercadorias e serviços já há muito deixou de ser tarefa simples ao operador do Direito. Observa-se mais áreas cinzentas do que separações claras entre uma e outra categoria.

No caso do termo “mercadorias”, por exemplo, é senso comum se tratar de coisa móvel objeto da mercancia. No entanto, na economia digital, quando se transmuda o valor do bem considerado em si mesmo para o valor da sua utilidade, essa ideia de mercadoria não atende mais as necessidades do Direito Tributário e se distancia da realidade econômica. Essa noção clássica, como defende Marco Aurélio Greco,

é muito adequada quando se está perante uma realidade em que o valor é atribuído apenas a objetos materiais. Porém, no momento em que surgem novos objetos negociados no mercado que não são mais apenas corpóreos, instaura-se a seguinte situação. Por um lado, há manifestação de capacidade contributiva (pressuposto dos impostos) mas, por outro lado, a noção clássica de ‘mercadoria’ resulta insuficiente para atingi-la, pois não alcança nada além do bem corpóreo. Em consequência, inúmeras manifestações de capacidade econômica deixam de estar submetidas a este imposto, embora ele vise onerar amplamente o tráfico de bens (GRECO, 2000, p. 53).

As inovações negociais também têm impactado os tradicionais termos “operações” e “circulação”, que estariam diretamente vinculados ao objeto “mercadoria”. Dessa maneira, no âmbito por exemplo do Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICMS brasileiro, “somente seria considerado mercadoria o produto sujeito a operação

comercial enquanto ato de distribuição, quer por produtor, quer por revendedor [...] não implicou a incidência sobre qualquer bem existente no mundo transmitido a qualquer pessoa” (SCHOUERI e GALDINO, 2018, pp. 250-251)

Em se tratando de serviços, a situação em relação às concepções tradicionais das materialidades tributárias também não melhora. Nessa seara exercia papel fundamental a ideia de atividade, isto é, qual era a atividade, quais suas características, qual o resultado das atividades desenvolvidas, entre outros aspectos. Assim, ao legislador cumpria determinar previamente no texto da norma as atividades que seriam objeto da tributação, a fim de se prever quais as exações incidiriam sobre determinado serviço. Era possível a elaboração de listas de serviços para fins de identificação de matéria tributável.

No âmbito dos serviços, por outro lado, a digitalização da economia também causou consideráveis mudanças. Nota-se que

o mundo moderno tem mostrado que a atividade não é mais o único elemento relevante para definir os valores das negociações realizadas. Se olhar do ângulo do produtor levou à identificação da atividade exercida como elemento relevante (inclusive para fins de tributação), olhar do ângulo do cliente leva ao surgimento de uma outra figura, que é a utilidade. Muito frequentemente, as pessoas se dispõem a pagar determinada remuneração não pela natureza ou dimensão da atividade exercida pela outra pessoa, mas, principalmente, pela utilidade que vão obter. O valor não está mais apenas na atividade do prestador, mas também na utilidade obtida pelo cliente. Diante desta realidade, utilizar o conceito de serviço (como expressivo de uma atividade) para fins de qualificação da matéria tributável é, também, deixar à margem da tributação significativa parcela da atividade econômica exercida no mercado e que é formada pelo fornecimento de utilidades, no mais das vezes imateriais e que resultam de atividades novas, não alcançadas pelo conceito tradicionalmente utilizado (GRECO, 2000, p. 55)

A respeito da dicotomia circulação de mercadorias e prestação de serviços, Tathiane Piscitelli sustenta que:

em um cenário em que os objetos das transações são majoritariamente físicos, essa divisão não representava um problema e suscitava poucas discussões. Contudo, a digitalização da economia resultou em mudanças de paradigma quanto à separação clara entre bens e serviços, ocasionando, por consequência, debates mais intensos sobre os limites da competência de cada ente (PISCITELLI, 2019, p. 533).

Verifica-se, portanto, que as novas características da economia digital causaram mudanças profundas nas formas de riqueza e nos seus modos de circulação, demandando

que novas bases de incidência fossem apontadas pelo legislador, sob pena de não se captar a capacidade contributiva manifestada (GRECO, 2000, p. 52).

A simples dicotomia entre bens e serviços não é mais suficiente. A concepção de utilidade, como examinada em itens anteriores, não se amolda nessa dicotomia. Essas novas bases, que muitas vezes não respeitam fronteiras, serão objeto do próximo item deste capítulo.

3.3. AS BASES ECONÔMICAS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA NA ECONOMIA DIGITAL

Os avanços tecnológicos experimentados na era digital vêm causando mudanças significativas na economia, com o conseqüente surgimento de desafios para o Direito Tributário. Como observado, “uma nova civilização está em criação; nesta, o conceito relevante não é mais o de átomo, mas sim o de *bit*, o que traz profunda alteração na estrutura das relações e na relevância dos objetos, pois a mensagem se desatreia do meio físico passando a ter vida própria, independente de estar superposta a átomos” (GRECO, 2000, p. 17).

O meio físico, na economia digital, deixou de ser o referencial único para medir o valor da riqueza produzida e posta em circulação. Os valores passam a apoiar-se ou serem mensurados pelos “dados” que estão inseridos em novas formas e meios de sua utilização ou apreensão. “O valor do *bit* não está neles mesmos, mas sim na utilidade que eles podem proporcionar a alguém” (GRECO, 2000, p. 19).

Isso é uma grande mudança!

Além disso, nota-se, como observa Fernando Aurelio Zilveti, que

a renda e o consumo permanecem até hoje como importantes fontes de renda para as modernas economias. Inegável, porém, a mutação conceitual da tributação da renda e do consumo, com sensível aproximação entre ambos num cenário globalizado [...] O imposto sobre o consumo numa economia globalizada ganha contornos de imposto adicional sobre a renda (ZILVETI, 2017, p. 362).

Dessa maneira, é necessário que o Direito Tributário, por meio da atividade do legislador, continue perseguindo as novas e diferentes formas de riqueza, a renda gerada

pelas novas modalidades de negócios, bem como as inovadoras maneiras de se consumir as novas tecnologias, no intuito de se arrecadar recursos para se financiar as atividades estatais.

Nas novas tecnologias, prescindíveis muita das vezes de bens corpóreos, também não exigem necessariamente a transferência de titularidade ou a circulação, podendo as utilidades e as funcionalidades serem usufruídas diretamente pela internet, inclusive sem a necessidade de ter no próprio equipamento o *software* utilizado.

Como registram Celso de Barros Correia Neto, José Roberto R. Afonso e Luciano Felício Fuck:

No quadro atual, mercadorias perdem espaço para bens intangíveis, ao mesmo tempo em que se tornam cada vez mais amplos e imprecisos os limites da definição do conceito de serviço para fins tributários. Crescem os indícios de falência da matriz tributária tradicional e vigente [...] Os serviços, por outro lado, recrudescem e já predominam sobre mercadorias na economia moderna, embora sigam pouco e mal tributados. Seu conceito amplia-se para alcançar operações com bens intangíveis em geral (CORREIA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, p. 40).

Em pesquisa efetivada por Jonathan Haskel e Stian Westlake, por exemplo, verificou-se que os ativos físicos da empresa Microsoft constituem tão somente 1% de seu valor de mercado, representando os bens intangíveis os outros 99% (HASKEL, 2018, p. 172). Essa nova realidade causa transformações, como a constatação da “inexistência de fronteiras nacionais à economia digital; ou seja, o novo comércio desconhece os limites da soberania dos Estados e de suas legislações” (BOSSA, 2020, p. 41).

As novas tecnologias não irão esperar a legislação se alterar para avançar. A velocidade dos novos avanços e o descompasso com o ordenamento jurídico são latentes e desafiadores. As modernas ferramentas de impressão 3D, a computação na nuvem, a *Internet* das Coisas, os serviços de *streaming* e as novas possibilidades a partir do *blockchain* trazem novas características e grandes perplexidades ao ordenamento tributário tradicional.

Pode-se, portanto, dizer que os novos negócios digitais apresentam características específicas. Dentre estas ganham relevo a escala internacional sem presença física; a fundamentação em intangíveis; a mobilidade de consumidores, usuários e partes dos

negócios; a dependência de dados e da participação dos usuários; efeitos de rede; os modelos de negócios multilaterais; a tendência ao monopólio ou oligopólio; e volatilidade dos mercados (ARAÚJO, 2021, p. 49).

Examinando essa transformação tecnológica e seus impactos nas bases de incidência tributária, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Marcos Nóbrega sustentam que:

A digitalização da economia traz uma fluidez muito maior aos conceitos de serviço, comércio e indústria, atribuindo às ofertas uma ideia de funcionalidade extrínseca em detrimento de uma natureza intrínseca ao objeto contratado [...] Por funcionalidade extrínseca circunstancial ao objeto, queremos nos referir à sua mutabilidade em razão da função desempenhada em determinado modelo de negócios (FERREIRA e NÓBREGA, 2020, pp. 101-102).

Isso ultrapassa a migração do conceito de bens e serviços para a ideia de utilidade. A funcionalidade extrínseca circunstancial representaria a possibilidade de utilidades diversas a depender do usuário da tecnologia e da forma de sua utilização. Nesse nível, o grau de dificuldade para a atividade de “previsão” do legislador tributário se torna bem maior. “O que se observa na economia digital é um distanciamento muito grande entre as hipóteses normativas e a prática negocial” (FERREIRA e NÓBREGA, 2020, p. 107).

Tomando-se o caso da Internet das Coisas, é possível observar mais concretamente os desafios que estão se avolumando na determinação de bases de incidência tributária por conta da economia digital, com reflexos na territorialidade tributária. A Internet das Coisas “consiste em uma rede de objetos físicos (ou ‘coisas’) que se conectam à internet e/ou entre si, com capacidade de recolher e trocar dados, sem necessariamente depender de ação humana” (SCHOUERI e GALDINO, 2018, p. 247). Essa última característica, independência da intervenção do homem, talvez seja a que crie maior impacto nos últimos tempos.

A mencionada tecnologia ainda está longe de exaurir todo o seu potencial ante as novas possibilidades que diariamente surgem na sociedade e nos novos negócios, especialmente por conta das novas fronteiras mercadológicas que estão sendo concebidas. Dela, com efeito, advém a importante questão de como descrever na legislação tributária os elementos e os fatos definidores das hipóteses de incidência que garantirão a tributação dos produtos que integram e as relações que envolvem a Internet das Coisas.

Especificamente examinando o caso brasileiro, a Constituição, como é cediço, atribuiu a cada um dos entes federativos uma esfera de instituição de tributos, denominada competência tributária. Mesmo antes dos avanços tecnológicos da economia digital, já se observava alguns casos de difícil enquadramento dessas competências em razão da fluidez das categorias escolhidas como base para sua definição. Daí já se criavam os denominados conflitos de competência em matéria tributária.

As novas realidades como a Internet das Coisas exacerbaram ainda mais tais conflitos de competência, notadamente por apresentar uma manifesta intersecção entre ser uma mercadoria ou representar uma prestação de serviços, podendo ensejar, assim, a imputação tributária de distintos impostos de titularidade de diferentes entes tributantes. Isso porque “objetos inteligentes constituem, *a priori*, mercadorias, mas realizam outras funções, sobretudo a transmissão de dados, pode-se aventar a possibilidade de haver uma prestação de serviço (‘servicificação’ das mercadorias, *product-as-a-service*)” (SCHOUERI e GALDINO, 2018, p. 249).

Esse problema se repete em outros sistemas tributários estrangeiros que também fixam previamente a suas hipóteses de incidências tributárias e nos quais a legislação está atrasada em relação ao desenvolvimento e ao avanço dos novos negócios e tecnologias.

Na Internet das Coisas é possível verificar os efeitos da anteriormente mencionada funcionalidade extrínseca circunstancial apontada por Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Marcos Nóbrega (FERREIRA e NÓBREGA, 2020). Para melhor demonstrar isso, cita-se interessante análise apresentada por Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino, especificamente sobre transações envolvendo objetos inteligentes, nas quais a definição da alocação entre prestação e entrega da mercadoria fica mais incerta:

Poder-se-ia concluir que as operações de circulação de objetos inteligentes continuam sujeitas à incidência do ICMS assim como as vendas de *softwares* de ‘prateleira’⁹. Considerando-se que haja um ato de mercancia, o fato de existir um sensor ou um computador embutido no objeto não modificaria sua natureza de mercadoria. Afinal, a única diferença entre um objeto comum e um dotado de inteligência artificial seria que o último detém maior valor agregado (intangível), sendo a venda de ambos sujeita à incidência do ICMS.

⁹ Esclareça-se que no momento em que eles escreveram ainda não havia sido concluído o julgamento da ADI 1945/MT no STF, no qual houve uma mudança de entendimento quanto à incidência tributária sobre o *software*. Registre-se que a este julgado seguiram na mesma esteira os julgamentos da ADI 5659/MG, ADI 5576/SP e ADI 5958/DF, entre outros.

A depender do objeto e das funções por ele exercidas, todavia, a resposta acima pode não ser tão óbvia. Pelo fato de objetos inteligentes não só transmitirem dados, mas também verem as informações captadas ou recebidas tratadas por outras máquinas, potencializando as suas funções específicas ou tomando para si outras atribuições, pode ser que a empresa vendedora também esteja prestando um serviço.

Desse modo, surge o problema de verificar se há uma ou mais obrigações. Como em uma relação contratual pode haver mais de uma obrigação, divisíveis, ainda que com uma única contraprestação (dinheiro), é possível constatar dois fatos geradores distintos. Caso se chegue a essa conclusão, aparece o entrave em se alocar o valor pago para cada obrigação.

[...] Embora a ‘servicificação’ das mercadorias não signifique que o objeto em si preste um serviço, podem surgir dificuldades acerca do que se adquiriu: se uma mercadoria; e/ou uma utilidade. Conforme se verá, a conclusão vai depender sobremaneira do caso concreto; não existe uma resposta uniforme que se possa cogitar para cobrir todas as situações no âmbito da Internet das Coisas (SCHOUERI e GALDINO, 2018, pp. 253 e 255).

Uma tecnologia inovadora que está ganhando impulso na economia digital, como visto anteriormente, é a impressão 3D. Esta consiste em “um processo de transformar um modelo 3D digital, que está em arquivo digital, num objeto físico. É também denominado manufatura aditiva, especialmente quando se refere ao contexto industrial” (MACEDO, 2018, p. 177).

Analisando-se essa tecnologia, observa-se que, grosso modo, ela permite basicamente duas possibilidades: o consumidor final adquirir de uma empresa um objeto já materializado, produzido em impressora 3D pela empresa fornecedora; ou o consumidor final, em vez de adquirir o objeto em si, adquirir o arquivo digital do modelo 3D desse mesmo objeto e realizar a impressão em impressora 3D de sua propriedade. Disso já se observa, mais uma vez, a fluidez e as diferentes possibilidades da realidade negocial que podem existir simultaneamente, criando relevantes dificuldades para a atividade legislativa que tem a aspiração de prever e apontar fatos que serão objetos de tributação, causando severas dificuldades para a definição territorial da competência e da incidência tributárias.

Como registra Alberto Macedo, analisando a impressão 3D e a legislação tributária no Brasil, “a tributação de impostos sobre o consumo nas operações envolvendo impressão 3D trouxe desafios interpretativos que demandam uma percuciente análise não só dos fatos envolvendo esse novel modelo negocial, mas também dos fatos geradores dos impostos sobre o consumo” (MACEDO, 2018, pp. 191-192). Para o citado autor, há

na tecnologia da impressão 3D aquilo que ele denomina “arquivo digital com vocação para ser impresso” (MACEDO, 2018, p. 188), sobre o qual, a seu ver, na sua venda incidiria o ICMS e o IPI. Isso porque, “esse conceito decorre de interpretação teleológica pela qual esse bem, que antes era só produzido fisicamente, hoje pode ser adquirido como bem imaterial no momento dessa aquisição, mas necessariamente tem de ser impresso para poder ser utilizado como antes” (MACEDO, 2018, p. 192).

Observe-se que essa posição de Alberto Macedo, pela incidência de ICMS e de IPI, já causaria, em tese, a participação de dois entes tributantes (União e Estados/DF). Se for levada em conta a dúvida sobre o aspecto territorial da incidência do ICMS, ver-se-á o problema referente à territorialidade tributária que precisará ser enfrentado com possíveis guerras fiscais entre os Estados.

Caso a operação seja oriunda de uma estrutura internacional, outras questões podem surgir tais como a aplicação das regras de preços de transferência, se o arquivo a ser impresso for distribuído primeiro para uma empresa do grupo local para depois ser vendido ao consumidor final.

Na OCDE, o atual foco é a identificação de critérios de criação de valor, levando ao debate do valor do mercado consumidor *versus* o valor do capital intelectual por detrás da criação. Já as regras brasileiras, que foram elaboradas pensando em bens tangíveis poderiam ser aplicadas eis que, ao final, o tratamento é de um produto no caso tratado (PISCITELLI, 2021, p. 25).

Tathiane Piscitelli, analisando o cenário nacional, destaca que os debates tributários ainda são escassos sobre a matéria e cita que há quatro soluções de consulta da Receita Federal do Brasil sobre o assunto¹⁰, mas restritas a questões de nomenclatura e classificação de mercadorias aplicável às impressoras 3D e uma solução de consulta do Distrito Federal¹¹ quanto à incidência do ICMS na circulação dos bens objeto de impressão (PISCITELLI, 2021, p. 24).

¹⁰ Soluções de Consulta COSIT 98240 de 27/07/2017; 98356 de 08/09/2017; 98368 de 18/09/2017 e 98369 de 18/09/2017.

¹¹ Solução de Consulta COTRI nº 5 de 06/04/2017.

Deve-se registrar, por sua importância, a tentativa jurisprudencial de remediar as dificuldades atuais referentes às bases econômicas de incidência tributária no contexto da economia digital.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº. 784.439/DF, o Supremo Tribunal Federal - STF, examinando em repercussão geral o caráter taxativo da lista de serviços sujeita ao ISS a que se refere o art. 156, III, da Constituição Federal - CF, fixou a tese de que é taxativa a referida lista de serviços, admitindo-se, contudo, a incidência do tributo sobre as atividades inerentes aos serviços elencados em lei em razão da interpretação extensiva.

Por meio da possibilidade de utilização da interpretação extensiva, buscou-se minimizar as dificuldades de previamente se estabelecer as atividades sujeitas à tributação. Todavia, as características da atividade que se pretende tributar não podem ser estranhas àquelas próprias dos serviços listados em lei, pois foi mantido o caráter taxativo da lista. O citado julgamento trata do problema, todavia, está longe de extirpá-lo.

Assim, observa-se que as dificuldades relacionadas aos conceitos referentes às bases econômicas de incidência tributária na economia digital continuam evidentes, especialmente na Internet das Coisas e na impressão 3D analisados neste item.

Nos próximos itens deste capítulo serão abordadas duas relevantes características dos novos modelos de negócio que impactam bastante o aspecto territorial da tributação: escala internacional sem presença física e economia de plataforma.

3.4. ESCALA INTERNACIONAL SEM PRESENÇA FÍSICA

As novas tecnologias possibilitaram que empresas da economia digital atuem economicamente em um país sem lá possuírem filiais ou representação significativa, apresentando escala internacional sem presença física (*cross-jurisdictional scale without mass*). Esse fato, consistente em nova vertente do processo de globalização, tem causado um processo de desmaterialização, no qual é possível que negócios consigam se expandir empregando serviços na nuvem e atuando em qualquer parte do mundo de forma digital (ARAÚJO, 2021, p. 49).

Mais especificamente quanto à tributação do consumo, a atuação em determinado país sem a necessidade de nele ter presença física é desafiadora para as administrações tributárias, especialmente se as transações se passarem totalmente no âmbito digital. Ademais, são criados obstáculos se o comprador estiver em um país que adote o princípio da origem ou do destino (ARAÚJO, 2021, p. 50), pontos que serão abordados e aprofundados nos capítulos seguintes.

A possibilidade de a venda de produto ou o oferecimento de serviços ocorrer em jurisdições sem a presença física das companhias cresce consideravelmente, conforme se concretizam os avanços nas tecnologias de informação e comunicação. Dessa maneira, “se antes a presença física na forma de produção, marketing ou distribuição incrementava oportunidades de negócios, hoje delas se pode prescindir e, ainda assim, aumentar os ganhos” (FOSSATI e PAULA, 2022, p. 48).

Com efeito, o recurso ao estabelecimento físico e permanente, tradicionalmente concebido, é insuficiente para legitimar a tributação das empresas e das transações na economia digital. É inimaginável que se exigisse de empresas multinacionais, que por vezes operam em mais de uma centena de países, que se estabelecessem fisicamente em cada um deles.

Ademais, os crescentes avanços tecnológicos tornaram possível que as empresas mantivessem suas operações com uma necessidade mínima de pessoal para estar presente em determinada localidade. Em vários casos, negócios são capazes de se expandir substancialmente de tamanho com um crescimento mínimo do número de trabalhadores envolvidos na administração diária da empresa (“*scale without mass*”) (OECD, 2015, p. 66).

Isso tem sido especialmente verificado no caso das empresas de Internet, que acumularam rapidamente um significativo número de usuários, mantendo uma força de trabalho modesta. Como resultado, a receita média por funcionário das principais empresas de Internet é substancialmente maior do que em outros tipos de negócios do setor de TIC (OECD, 2015, p. 66).

A capacidade de gerenciar negócios centralizadamente, mantendo uma flexibilidade substancial sobre a localização das funções de negócios, aumentou a capacidade das empresas de distribuir funções e ativos entre vários países diferentes.

Embora essa globalização dos negócios entre organizações maiores certamente não seja um fenômeno novo, a disseminação da economia digital, combinada com a crescente importância do componente de serviços, bem como as reduções nos custos comerciais devido à liberalização do comércio e do investimento e às reformas regulatórias, ajudou a remover as barreiras logísticas e aumentar o ritmo em que essa globalização é possível (OECD, 2015, p. 67).

Essa característica de uma economia digital com a possibilidade de implementação de escala internacional sem presença física e desvinculada de fronteiras geográficas cria ainda mais desafios tributários, especialmente para a administração fazendária, para a verificação da ocorrência de fatos geradores e de sua localização. Assim, o avanço dessa forma de escala internacional dificulta a precisão das operações e valores que serão tributados, bem como gera problemas para a definição de qual Estado será o titular do imposto.

3.5. A ECONOMIA DE PLATAFORMA

As plataformas da economia compartilhada consistem em uma nova estrutura para a organização da atividade econômica, considerada por alguns como interessante “forma híbrida entre mercado e hierarquia, que pode sinalizar a evolução do capitalismo gerencial do século XX para o capitalismo de multidão do século XXI” (SUNDARARAJAN, 2018, p. 108).

Nas economias capitalistas, grosso modo, há duas maneiras de se organizar a atividade econômica. Existem os “mercados”, em que os indivíduos compram e vendem diretamente, com relação direta produtor e comprador. E há as “hierarquias” - as empresas, organizações ou órgãos governamentais -, com seus conjuntos de unidades operacionais, administradas por indivíduos hierarquizados (empregados assalariados).

Desenvolvendo essa ideia de que as plataformas são um novo híbrido empresas-mercado, Arun Sundararajan sustenta que “é possível entender o surgimento da economia compartilhada por diversos motivos, como o ápice natural de tais tendências em direção às organizações digitais, à terceirização, à inovação aberta e à permeabilidade das fronteiras da empresa” (SUNDARARAJAN, 2018, p. 118).

Para o mencionado professor, o atual capitalismo de multidão está criando novas instituições que objetivam organizar a atividade econômica e criar valor para as mais diferentes pessoas (consumidores e produtores). E isso é acompanhado também da geração de tecnologias descentralizadas *peer-to-peer* que se prestam a implementar e concretizar essas novas instituições (SUNDARARAJAN, 2018, p. 124), de forma cada vez mais ágil e com alcance territorial mais amplo.

José Evande Carvalho Araújo afirma que:

A evolução da tecnologia permitiu a disseminação de plataformas online criadas para aproximar usuários que desejam compartilhar temporariamente bens e serviços. Em regra, aproximam indivíduos (C2C) que realizam o que se convencionou chamar de transações *peer-to-peer* - P2P (par a par ou ponto a ponto, em português). Fundamentam-se na filosofia do consumo baseado em acesso. Isto é, em vez de comprar e possuir coisas, os consumidores buscam apenas o acesso a bens e preferem pagar pela experiência de usá-los temporariamente [...] a ideia de compartilhamento de ativos e de prestação de serviços sem relação de emprego vem se consolidando, especialmente entre os mais jovens, sustentada por ativos disponíveis em mãos privadas, possibilidade de diferentes regimes de trabalho, dispêndios com busca e publicidade baixos, pagamentos eletrônicos, custos tributários e trabalhistas reduzidos, mecanismos confiáveis de resolução de disputas, possibilidade de assegurar os ativos, classificação de usuários, entre outras razões (ARAÚJO, 2021, pp. 63-64).

Ademais, outros fatores contribuem para o crescimento da economia de plataformas. Entre eles a utilização e o aproveitamento de ativos de particulares que estariam sem uso, como por exemplo imóveis e veículos, e também o atendimento de uma demanda ainda contida de procura por diferentes formas de trabalho ainda pouco experimentadas (CORREIRA NETO, AFONSO e FUCK, 2020, p. 31).

Com efeito, as novas materialidades tributárias observadas com o surgimento de novas tecnologias na economia digital apresentam ainda como uma de suas características mais marcantes o desprendimento do território e a relativização da ideia de fronteira para os negócios. Tal característica resta marcante nas plataformas digitais e terá reflexos na territorialidade tributária.

A questão é tão importante que não se pode prescindir da discussão da tributação das plataformas digitais. Qualquer discussão acerca de reforma tributária não pode deixar

de abordar um modelo de tributação para essa tecnologia (ROCHA, 2020, p. 4), que representa uma forma de negócio tão relevante na economia digital.

Há uma vasta possibilidade de serviços que as plataformas digitais podem prestar como intermediação, veiculação de publicidade, pesquisa de mercado, apoio e infraestrutura administrativa.

Cabe registrar, quanto ao âmbito nacional, que são apontadas dificuldades práticas enfrentadas pelos contribuintes em vista de cobranças indevidas de ISS efetuadas pelos Municípios e das características dos negócios das plataformas digitais (CANEN, 2021, p. 94).

A Secretaria de Fazenda do Município de São Paulo proferiu, especificamente sobre atividades das plataformas digitais e a incidência do ISS, a Solução de Consulta SF/DEJUG nº 13, de 14 de maio de 2018. A citada solução de consulta se refere a três serviços prestados pelo *marketplace* de serviços e demonstra a complexidade da análise da questão, bem como a prestação de diversos serviços simultâneos.

As alíquotas a seguir indicadas e número dos serviços na lista se referem a legislação do Município de São Paulo:

5. A análise da petição de consulta e do contrato de prestação de serviços demonstra que os serviços prestados pela consulente são os seguintes:

5.1 O serviço que a consulente denomina “Plataforma de comparação de preços” permite que a pessoa interessada na compra de mercadorias compare preços e características. Trata-se de uma ferramenta que auxilia a tomada de decisões.

5.2 O serviço que a consulente denomina “marketplace” permite a efetivação das operações de compra e venda.

5.3 O serviço que a consulente denomina “inserção de material publicitário no website” consiste na apresentação de propagandas com o objetivo de promover a venda das mercadorias anunciadas.

6. Os serviços descritos nos subitens 5.1 e 5.3 desta solução de consulta consistem na inserção de materiais de publicidade e propaganda. Trata-se do serviço previsto no subitem 17.24 da lista constante do artigo 1o da Lei nº 13.701, de 2003, sofrendo a incidência do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sob a alíquota de 2,9%.

7. Os serviços descritos no subitem 5.2 desta solução de consulta consistem na intermediação da operação de compra e venda por meio de uma plataforma de pagamentos pertencente à consulente e remunerada por uma parcela do valor transacionado. Trata-se do serviço previsto no subitem 10.05 da lista constante do artigo 1o da Lei nº 13.701, de 2003, submetendo-se ao ISS com alíquota de 5%.

Observa-se que há diferença de alíquotas dos serviços prestados (conforme legislação do Município de São Paulo). Dessa maneira, é importante que o contribuinte consiga especificar os serviços prestados não só em sua execução, mas também em seus registros contábeis, contratos e notas fiscais de modo a distinguir qual valor se refere a qual serviço (CANEN, 2021, p. 95). Essa distinção nem sempre constitui tarefa simples.

Ademais, as plataformas digitais devem observar o cumprimento de obrigações acessórias municipais. “Um exemplo dessas obrigações é o Cadastro de Empresas de Fora do Município (CPOM), sem o qual há risco de incidência dupla do ISS” (CANEN, 2021, p. 95).

Nas plataformas digitais, também, é possível que os fornecedores prestem serviços digitais a partir do exterior ou possuam ativos em outro país, enquanto os consumidores daquela utilidade (usuários) podem residir em um país, mas usar o ativo em outro. Isso dificulta tanto a definição do local de consumo e a eventual fiscalização tributária (ARAÚJO, 2021, p. 65).

E são os efeitos dessas características da economia digital e as dificuldades geradas para a territorialidade tributária do consumo que serão abordadas e examinadas nos próximos itens.

3.6. EMPRESAS MULTINACIONAIS E DIGITAIS

Como amplamente tratado nesse e nos capítulos anteriores, a economia digital tem provocado inúmeras transformações nos modelos de negócios em nossa sociedade. As características do processo de digitalização na economia atual, principalmente a intangibilidade, a participação do usuário e a mobilidade, estão potencializando a capacidade das empresas multinacionais de se organizarem no âmbito dos diferentes ordenamentos jurídicos para evitarem ao máximo o recolhimento de tributos (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, p. 14).

O problema reside no fato de esses mecanismos de organização das empresas multinacionais, “em teoria, serem lícitos, ou, pelo menos, não serem proibidos, explorando as oportunidades concedidas por sistemas fiscais projetados para a ‘velha’

economia, desalinhados entre si, dando aso a situações de dupla ou ausência de tributação” (SILVA, VICENTE e SANTOS, 2015, p. 108)

Esse movimento, associado à crise fiscal e econômica mundial de forma mais severa a partir de 2008, tomou bastante importância no seio da comunidade internacional. É evidente também que toda essa crise foi ainda mais aprofundada pelos efeitos da pandemia da Covid-19, que, otimismo, espera-se esteja já no seu fim.

Com efeito, a busca por uma tributação mais justa e eficiente, especialmente sobre as operações e resultados obtidos pelas empresas multinacionais, impulsionou diversas iniciativas internacionais para equacionar a questão. A mais notória delas foi o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) da OCDE. Essa como outras iniciativas da OCDE serão ainda detalhadas em item posterior deste capítulo.

No momento, sobre o Projeto BEPS da OCDE, vale apenas destacar que:

A agenda BEPS tem como principal escopo promover alterações no regime jurídico-tributário internacional visando eliminar a evasão fiscal praticada por grupos societários transnacionais e impedir a ocorrência do fenômeno da dupla não tributação. Em teoria, a proposta do projeto é tornar menos distorciva a não tributação de grupos econômicos com atuação global em detrimento da despesa pública cada vez maior dos Estados Fiscais (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, p. 18).

Essa estratégia das empresas multinacionais, notadamente aquelas que atuam na economia digital com bens e serviços intangíveis, tem causado situações na quais se verifica algumas formas de distorção fiscal. Isso porque há casos, para as empresas que operam em escala transnacional, em que ocorre uma dupla tributação e outros em que não há qualquer tributação (ou dupla não tributação).

Essas distorções estimulam algumas consequências. A primeira consiste na desigualdade da tributação entre as empresas em decorrência do mercado onde atuam, ou seja, se se trata de empresa com operação nacional ou internacional. “Duas empresas brasileiras que atuam no setor de varejo, por exemplo, seriam tratadas com carga tributária distinta a depender se ela atua ou não no mercado internacional” (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, p. 16).

A segunda consequência reside no fato de que as empresas seriam incentivadas a operar apenas no mercado interno, desestimulando o investimento e o comércio internacionais, tão necessários para o desenvolvimento dos países.

Com efeito, as operações e estratégias negociais das empresas multinacionais têm causado preocupação na comunidade internacional, representado “um dos principais problemas ameaçadores da soberania financeira dos Estados” (SILVA, VICENTE e SANTOS, 2015, p. 107), especialmente no mencionado momento de crise que se vivencia. “Diante da política de austeridade adotada pelos Estados em crise [...] a divulgação do baixo nível de tributação efetiva sobre as empresas multinacionais causou grande frustração e descontentamento da população” (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, p. 19).

Dessa maneira, foram incentivadas medidas internacionais com a finalidade de se ampliar as bases tributárias das empresas multinacionais, com base em argumentos morais e de justiça fiscal, no intuito de se promover uma política de maior participação dessas empresas na carga tributária global (*fair share of taxes*) (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, p. 19).

Sendo assim, é evidente a necessidade de uma melhor tributação internacional para se fazer frente à crise econômica, aprofundada pela pandemia do Covid-19 e pelo conflito entre Rússia e Ucrânia. Uma dessas fontes tributárias relevante são os negócios da economia digital, especialmente naquelas operações transfronteiriças realizadas pelas empresas multinacionais. “A não tributação de empresas globais com alta capacidade contributiva gera uma distorção econômica e social. Essa distorção afeta também a liberdade de concorrência do mercado” (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, p. 30), como se verá oportunamente em item posterior deste capítulo.

3.7. O PAPEL DOS TRATADOS INTERNACIONAIS

Gilberto de Castro Moreira Júnior, em estudo específico sobre bitributação e elementos de conexão, pontua que da internacionalização das relações socioeconômicas, advindas do desenvolvimento da movimentação de capital, pessoas, serviços e mercadorias, surgiram problemas relacionados à bitributação e à evasão fiscal que

extrapolam o alcance das leis internas dos Estados e que demandam a atuação do Direito Tributário Internacional (MOREIRA JUNIOR, 2003, p. 19).

Como é cediço, no Direito Tributário Internacional, os tratados exercem papel bastante importante enquanto fonte de direito primordial para os ordenamentos jurídicos. Há bastante tempo, são celebradas convenções internacionais que, apesar de terem objeto específico de outra natureza, tangenciam a matéria tributária (XAVIER, 2007, p. 95). Pode-se citar como exemplos disso acordos comerciais internacionais que versem sobre uniões aduaneiras ou zonas de livre comércio; regulação de portos e aeroportos; proteção de investimentos; cooperação científica ou militar; entre outros.

Além destes, foram elaborados também tratados de conteúdo especificamente tributário, no intuito de evitar, na medida do possível, a dupla tributação e a evasão fiscal ou estabelecer a colaboração fiscal entre jurisdições diversas. Sustenta-se que a primeira convenção dessa espécie foi pactuada entre Bélgica e França, na primeira metade do século XIX, com objetivo de estabelecer uma assistência administrativa recíproca quanto ao imposto sobre sucessões (ROCHA, 2019, p. 53; MOREIRA JUNIOR, 2003, p. 30). Posteriormente, foi entabulada entre a Prússia e o Império Austro-Húngaro, em 1899, a primeira convenção contra a bitributação (ROCHA, 2019, p. 53).

Deve-se, ademais, registrar que “estes tratados são, via de regra, tratados bilaterais. Os tratados coletivos ocupam no Direito Tributário Internacional um lugar decididamente secundário” (XAVIER, 2007, p. 96).

Assim, os tratados internacionais de natureza tributária são mais recentes na história econômica mundial, notadamente aqueles que pretendem evitar dupla tributação, pois havia o predomínio das formas imobiliárias de riqueza e uma menor velocidade das relações econômicas internacionais, o que reduzia a frequência com que uma mesma manifestação de riqueza se encontrasse como alvo de duas ou mais jurisdições tributárias distintas (XAVIER, 2007, p. 97). Como já visto, a economia digital alterou completamente este quadro.

Após as duas Grandes Guerras mundiais, os tratados internacionais tomaram significativo impulso. Os países europeus, capitaneados pela Liga das Nações, começaram a formular convenções tendentes a combater a dupla tributação. Pode-se citar, nesse sentido, o Tratado entre a Alemanha e a Itália, de 1925. Também ganham relevo,

nesse período, as convenções celebradas entre os países anglo-saxônicos, em razão da internacionalização progressiva da economia norte-americana (XAVIER, 2007, p. 97).

Em momento posterior, nessa mesma esteira, “os países em via de desenvolvimento têm celebrado convenções entre si e com os países desenvolvidos, estas últimas objeto de estudos especiais pela ONU, que culminaram na elaboração da Convenção-Modelo de 1980” (XAVIER, 2007, p. 98).

Diante desse quadro, a partir da intensificação das expansões comerciais internacionais, culminando com a globalização experimentada na atualidade, tem-se que a internacionalização das empresas só foi efetivamente possível na medida que os Estados buscaram garantir a eliminação da dupla tributação. Sérgio André Rocha afirma que essa construção de tratados, alimentada pela necessidade de recuperação das economias após a Primeira Guerra Mundial, revela uma característica que permanece até os dias atuais: a vinculação entre tributação internacional e o desenvolvimento econômico dos estados (ROCHA, 2019, p. 56).

Tal situação “é especialmente premente no sector da economia digital, onde os ativos incorpóreos e os efeitos económicos decorrentes da presença de externalidade de rede impossibilitam uma definição precisa do Estado competente para exercer o efectivo poder tributário” (SILVA, VICENTE e SANTOS, 2015, p. 109).

Para as empresas não teria sentido investir em outro país, se suas operações daí decorrentes, aí fossem tributadas em razão de algum critério de territorialidade, além dos tributos já suportados em seu local de origem. Assim, para evitar essa situação, os Estados celebram entre si tratados para impedir essa dupla tributação.

É possível afirmar, então, que os tratados internacionais sobre tributação representam “regimes jurídicos negociados pelos Estados no domínio do direito internacional que servem dois objectivos: um económico, a competitividade do país e outro político, as relações internacionais no domínio da ‘diplomacia económica’” (SILVA, VICENTE e SANTOS, 2015, p. 106).

Em estudo específico sobre os benefícios da harmonização fiscal, Suzana Tavares da Silva, Marta Vicente e Marta Costa Santos da Faculdade de Direito lecionam que:

Há um elo de ligação inquestionável entre os instrumentos utilizados pelos Estados para captar investimento estrangeiro – a celebração dos denominados *Bilateral Investment Treaties* – e aqueles de que lançam mão para tornar a sua economia mais competitiva no contexto da globalização – *os acordos para eliminação da dupla tributação internacional*. Uns e outros redundam, muitas vezes, em verdadeiras “ratoeiras” em que os Estados se vêm aprisionados quando tentam lançar mão das prerrogativas tradicionais da sua soberania ou quando simplesmente procuram obter pela via fiscal a parcela de receita a que julgam ter direito em função da produção ou do rendimento gerado no respectivo território (SILVA, VICENTE e SANTOS, 2015, pp. 105-106).

É evidente que toda essa situação descrita é acentuada com a velocidade das transformações promovidas pela economia digital. No ponto objeto dessa dissertação, nota-se que a digitalização dos negócios e a desmaterialização das fronteiras geográficas fragilizaram bastante os antigos entendimentos sobre a territorialidade tributária que respaldaram o desenvolvimento dos tratados internacionais. Nessa linha, Sérgio André Rocha ressalta que:

“é relevante pontuarmos aqui como, neste quase um século de Direito Internacional Tributário, contado desde os primeiros modelos de convenção de 1928, talvez a digitalização seja, de fato, o evento mais disruptivo dos padrões de tributação internacional que prevaleceram praticamente inalterados em suas bases ao longo do século XX” (ROCHA, 2019, p. 75).

Soluções bilaterais, no contexto da economia digital, já não eram mais tão efetivas e suficientes para lidar com os desafios causados na territorialidade tributária. Para a questão foram demandadas medidas envolvendo um número maior de atores internacionais. Algumas dessas iniciativas coletivas ou multilaterais serão examinadas no tópico seguinte.

3.8. AS INICIATIVAS DA OCDE E DA UNIÃO EUROPEIA

Primeiramente, deve-se registrar a importância do papel da OCDE¹² no que diz respeito à tributação internacional. Sergio André Rocha reputa a criação da OCDE como

¹² Vale lembrar, contudo, que há na doutrina – aqui cita-se Tarcísio Diniz Magalhães em seu estudo *Teoria Crítica do Direito Tributário Internacional* de 2020 – quem critique a atuação da OCDE, pois esta, segundo tal corrente, excluiria a maioria dos países de uma participação efetiva e substancial nas decisões da entidade quanto à tributação e repartição desses recursos, contribuindo com a já existente desigualdade entre os países. O professor Alberto Xavier já afirmava também que “o Modelo OCDE, embora adequado aos interesses recíprocos dos países industrializados, já não se ajustava às características de desigualdade

um evento bastante relevante para o progresso da tributação internacional (ROCHA, 2019, p. 57). Essa organização “ocupa o espaço vazio de uma governança global institucionalizada e exerce influência definitiva na criação e interpretação do direito tributário internacional” (ELALI e ALBUQUERQUE, 2021, pp. 16-17).

A OCDE começou os debates e estudos a respeito de Imposto sobre Valor Agregado - IVA e comércio digital em 1998, na Conferência sobre comércio eletrônico realizada em Ottawa. Naquela ocasião foi endossado o documento *Ottawa Taxation Framework Conditions*.

A Comissão de Assuntos Fiscais da OCDE, por sua vez, publicou em 2001 as *Guidelines on Consumption Taxation of Crossborder Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*, as quais foram complementadas pelas *Consumption Tax Guidance Series* de 2002 (ROCHA, 2020, p. 5).

Em razão do aumento do comércio internacional de serviços e de intangíveis que poderia causar distorções na implementação e utilização do IVA pelos países e também criar embaraços para as atividades empresariais, a OCDE iniciou em 2006 um projeto no sentido de desenvolver as diretrizes internacionais de VAT/GST (*OECD International VAT/GST Guidelines*), as quais tiveram sua primeira publicação em novembro de 2015 (ROCHA, 2020, p. 5).

O objetivo da OCDE ao publicar as orientações constantes das *International VAT/GST Guidelines* foi oferecer uma espécie de estrutura geral para a tributação indireta da economia digital, no contexto das operações internacionais (PISCITELLI, 2019, p. 529). Tratam-se, assim, de recomendações sem caráter impositivo para os países que participem de relações bilaterais com a organização ou que tenham interesse em vir a integrá-la, como o Brasil tem demonstrado. Desse documento se percebe que “apesar de não serem standards mínimos a serem seguidos pelos Estados, o relatório traz diversas opções a serem consideradas pelos países a depender das suas particularidades locais” (BOSSA, 2020, p. 46).

Verifica-se que essas orientações têm como premissa as características essenciais dos impostos sobre valor agregado, qual sejam: incidência em mais de um

de nível de progresso econômico nas relações entre o mundo industrializado e os países menos desenvolvidos” (XAVIER, 2007, p. 99).

ponto da cadeia de produção (plurifásica) e não imposição de ônus tributário para os fornecedores, mas sim para o consumidor final (PISCITELLI, 2019, p. 530). Além disso, “o escopo das diretrizes não é limitado à economia digital, mas elas apresentam soluções distintas para operações entre pessoas jurídicas (business-to-business – B2B) e pessoas jurídicas e consumidores privados (business-to-consumer-B2C)” (BOSSA, 2020, p. 46).

Observa-se que o motivo dessa diferenciação está nas características dos tomadores dos serviços, pois, nas operações B2B estes são os contribuintes diretos dos tributos, nas operações B2C os consumidores não são contribuintes. Tal fato, faz com que os últimos não tenham interesse ou incentivo para contribuir com obrigações acessórias dirigidas à implementação da tributação em si. Tal ponto será objeto de análise em item mais adiante deste capítulo.

As *International VAT/GST Guidelines* são, em certa medida, um avanço dos princípios de política fiscal lançados pela citada *Ottawa Ministerial Conference (A Borderless World: Realizing the Potential of Global Electronic Commerce)*, realizada em 1998. Como afirmado, o resultado dos trabalhos se prestou para produzir, naquela ocasião, o denominado *Ottawa Taxation Framework Conditions*, nos quais foram estabelecidos os princípios dirigidos à tributação no âmbito da economia digital.

Os princípios apontados naquela oportunidade foram: neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade, efetividade e justiça e flexibilidade. Dentre esses princípios, destacou-se o da neutralidade, peça fundamental para a implementação de impostos sobre valor agregado e reforço para tributação análoga nos negócios não digitais e para justificativa da tributação do destino (PISCITELLI, 2019, p. 530). Vê-se, assim, que “com base nesses princípios, a OCDE recusou a ideia de outorgar um tratamento diferenciado ao comércio eletrônico em relação àquele conferido ao comércio convencional” (BOSSA, 2020, p. 41). Afastou-se, dessa forma, o denominado *ring-fencing* da economia digital. Essa premissa se manteve ainda na Ação 1 do Plano BEPS¹³.

¹³ Cumpre destacar o caráter bastante inicial dos mencionados trabalhos realizados em Ottawa em outubro de 1998. Nesse sentido, na doutrina há algumas ressalvas às suas conclusões, pois ainda seria necessário aprofundar algumas reflexões, “especialmente sobre as consequências tributárias inerentes aos negócios viabilizados pelas novas tecnologias, dentre as quais se inclui a facilidade de direcionamento de lucros para países com tributação favorecida ou, ainda, o desvio da incidência da tributação sobre o consumo. Por essa razão, embora válidas e relevantes, as conclusões da conferência de Ottawa deixaram muitos pontos em aberto” (BOSSA, 2020, 41)

Para o tema da presente dissertação, ganha relevo o capítulo 3 das *International VAT/GAT Guidelines* na medida que está dedicado à construção de regras para a definição do lugar de tributação, tanto nas denominadas operações *business to business* (B2B) quanto naquelas realizadas entre fornecedor e consumidor final (B2C). Como sustenta Bruna Camargo Ferrari “a grande contribuição das diretrizes está em como determinar em que jurisdição se localiza o tomador, especialmente quando a pessoa jurídica possui estabelecimentos em mais de um país” (FERRARI, 2020, p. 252). Problemas diretamente relacionados com a territorialidade tributária.

Ademais, as referidas regras se prestariam a funcionar como orientação para a tributação do destino e como medida para garantir a neutralidade fiscal (PISCITELLI, 2019, p. 530), princípios adotados desde a Conferência de Ottawa em 1998.

Deve-se destacar que essas orientações também geram, para os contribuintes e para os Estados tributantes, custos operacionais para sua implementação. No capítulo 4 das *International VAT/GAT Guidelines*, por exemplo, são apresentadas questões práticas decorrentes da necessidade de uso de sistemas de registro dirigidas às empresas de tecnologia, notadamente nas operações B2C.

No entender de Tathiane Piscitelli, por meio das *International VAT/GAT Guidelines*, a OCDE busca “firmar posição clara quanto à tributação no destino e prever medidas práticas de identificação do local do consumo, mesmo nas hipóteses de empresas multinacionais, tudo como forma de assegurar a neutralidade na tributação indireta do comércio internacional” (PISCITELLI, 2019, p. 530).

Em seguida ao desenvolvimento e publicação das diretrizes constantes das *International VAT/GAT Guidelines*, por meio do Projeto BEPS (*Project on Base and Erosion and Profit Shifting*), a OCDE e o G20 de 2015 também identificou que os principais desafios tributários do IVA na economia digital se referem ao relevante crescimento do comércio de serviços e intangíveis, especialmente no caso de vendas a consumidores finais, sobre as quais diversas vezes não é recolhido qualquer tributo (OECD, 2015, p. 16).

Analisando as iniciativas da OCDE enquanto medidas para a harmonização fiscal, especificamente sobre os impactos prováveis do Projeto BEPS no âmbito da União Europeia, Suzana Tavares da Silva, Marta Vicente e Marta Costa Santos afirmam que os:

Desafios em matéria de planeamento fiscal agressivo são particularmente significativos, dado a mesma ter de encontrar um ponto de equilíbrio entre três vértices: a (hoje muito enfraquecida) soberania fiscal dos Estados-membros, a construção de um mercado único para pessoas, mercadorias e capitais e a concorrência fiscal entre países (SILVA, VICENTE e SANTOS, 2015, p. 111)

Foi elaborado, ainda, o documento *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST*, em 2017, no qual a OCDE esmiuça as propostas do *International VAT/GAT Guidelines* e aprofunda questões relacionadas à cobrança do IVA sobre prestação de serviços e intangíveis nas hipóteses de fornecedor não localizado no país de destino dos bens e serviços, inclusive com o estabelecimento de modelos de cobrança desse tributo a serem adotados pelos países em tais casos.

Diante de todos esses documentos mencionados como iniciativas da OCDE, especialmente no tocante à territorialidade tributária no contexto da economia digital, Melina Rocha apresenta interessante síntese das regras gerais recomendadas pela OCDE para definição do local de tributação da prestação de serviços e fornecimento de intangíveis. Por ser bastante elucidativo, transcreve-se a seguir:

- Para fornecimentos B2B, a regra geral é que o local de tributação deve ser a jurisdição na qual o adquirente/tomador estiver localizado (Diretriz 3.2) e, quando o adquirente/tomador tiver estabelecimentos em mais de uma jurisdição, o local de tributação é a jurisdição em que o estabelecimento do adquirente/tomador que utiliza esse serviço ou intangível está localizado (Diretriz 3.4). A Diretriz explica que a “utilização do serviço ou intangível” neste contexto refere-se ao uso de um serviço ou intangível por uma empresa em suas atividades comerciais.

- Para fornecimentos B2C, a primeira regra geral, que se aplica aos bens e serviços prestados em determinado local (on-the-spot supplies), é que o local de tributação é a jurisdição na qual o fornecimento/prestação é realizado fisicamente. Segundo a Diretriz 3.5 da OCDE, esta regra de provisão física deve ser limitada às prestações ou fornecimentos que:

- são realizados fisicamente em um local facilmente identificável e
- normalmente são consumidos no mesmo momento e no local em que são realizados, e

- exigem normalmente a presença física das pessoas que executam e consomem o fornecimento ou a prestação no momento e local em que são realizados fisicamente.

A OCDE explica que estes casos incluem serviços fisicamente realizados na presença da pessoa (por exemplo: cabeleireiro, massagem, tratamento de beleza, fisioterapia, hospedagem, serviços de restaurante e de catering, entrada para cinema, apresentações teatrais, feiras, museus, exposições e parques, participação em competições esportivas).

- A segunda regra geral para fornecimentos B2C (aplicável aos casos que não se enquadram na primeira regra geral) é que o local de

tributação é a jurisdição em que o adquirente/tomador tem sua residência habitual (Diretriz 3.6). A OCDE explica que esta regra se aplica às prestações de serviços e prestações de intangíveis que “não possuem uma óbvia conexão com um local de desempenho físico facilmente identificável e que normalmente não são consumidos no local em que são realizados fisicamente na presença da pessoa que realiza o fornecimento e da pessoa que consome, o local do desempenho físico geralmente não fornece uma boa indicação do provável local de consumo”. A OCDE explica que estes casos incluem, por exemplo, “fornecimento de serviços e intangíveis que serão consumidos em um momento posterior à sua execução, ou nos casos que o consumo e/ou a prestação sejam contínuos, bem como serviços e intangíveis que podem ser facilmente fornecidos e consumidos remotamente”. Exemplos destes casos, segundo a OCDE, incluem: consultoria, serviços contábeis e assessoria jurídica; serviços financeiros e de seguros; telecomunicações e serviços de radiodifusão; fornecimentos online de software e manutenção de software; fornecimentos on-line de conteúdo digital (filmes, programas de TV, música etc.); armazenamento de dados digitais e jogos online.

Para a implementação do princípio do destino e das regras de local de tributação nos casos em que o fornecedor dos intangíveis ou serviços não está localizado na jurisdição de tributação, a OCDE sugere regras especiais para o recolhimento do IVA. Em teoria, a OCDE identifica uma variedade de métodos para cobrança do IVA como meio de implementar o processo de arrecadação em etapas, incluindo o recolhimento exclusivo ou de forma combinada por parte dos “(1) fornecedores, (2) adquirentes, (3) intermediários e, dependendo dos desenvolvimentos, por meio de (4) sistemas automatizados”. A partir destas opções, a OCDE então determina que a escolha da regra mais apropriada deverá ser feita de acordo com os seguintes critérios (i) se o adquirente é consumidor final (B2C) ou pessoa inscrita no IVA (B2B) e se (ii) a operação é nacional ou internacional e (iii) o objeto da operação é bem tangível ou intangível e serviços (ROCHA, 2020, pp. 6-8).

No âmbito da União Europeia, verifica-se que o detalhamento da definição do local onde ocorre a operação de consumo no âmbito do IVA – as chamadas *place of supply rules* – é, não apenas extremamente complexo, como tem crescido bastante (DE LA FERIA, 2015, p. 2). Esse regramento permaneceu praticamente inalterado até 1992, mas, nas últimas duas décadas testemunhou mudanças complexas no sistema.

Em estudo sobre o estabelecimento permanente na tributação indireta, Rita de La FERIA registra que houve uma primeira onda de alterações legislativas tratando de tipos específicos de serviços, como serviços de telecomunicações, rádio, transmissão de televisão e eletricidade e gás; as alterações mais importantes constaram, em fevereiro de 2008, do intitulado pacote IVA, cujos elementos mais recentes passaram a vigorar em 2015, e que alterou também as regras gerais do local de fornecimento, bem como aquelas aplicáveis ao comércio eletrônico. “O objetivo final de todas as regras de lugar de

fornecimento é atuar como representantes de uma regra básica: o imposto deve ser cobrado no local de consumo dos bens ou serviços” (DE LA FERIA, 2015, pp. 2-3).

A complexidade resultante da diversidade de definições legais utilizadas para determinar o local de fornecimento de cada transação, para Rita de La Feria, é o produto de pressões externas e fraquezas internas. A pressão externa advém do surgimento de novas realidades econômicas globais, notadamente da nova economia digital, “fazendo com que as transações transfronteiriças, sem qualquer elemento territorial ou físico, se tornem o novo normal” (DE LA FERIA, 2015, p. 3).

A resposta da UE a esta nova realidade, para Rita de La Feria, tem sido lenta e pesada, demonstrando claramente as deficiências do processo legislativo fiscal da EU. Isso porque como todas as decisões têm de ser tomadas por unanimidade de 28 Estados-Membros¹⁴, “não só é difícil ver qualquer nova legislação aprovada, mas mesmo quando aprovada, a nova legislação tem a natureza apenas de um compromisso, muitas vezes irregular e propositalmente vago”¹⁵ (DE LAFERIA, 2015, p. 3).

Observa-se, no ordenamento jurídico comunitário, entre os fatores que elevam a complexidade do *place of supply rules*, o importante papel de uma nova e atualizada concepção de estabelecimento permanente no sistema de IVA da União Europeia. Contudo, sofrendo pressões externas dos membros e presenciando dificuldades internas na aprovação de nova legislação sobre o IVA, a Corte de Justiça da União Europeia foi quem – no lugar dos países membros – teve de assumir a liderança para o esclarecimento do conceito e papel do estabelecimento permanente, ainda sob os paradigmas de um

¹⁴ Essa dura regra da União Europeia, citada pela professora Rita de La Feria, remete-nos à unanimidade existente no âmbito do CONFAZ brasileiro para a aprovação de suas deliberações relativas ao ICMS.

¹⁵ Tradução livre de: “the first wave of amendments dealt with specific types of services, such as telecommunication services, radio, television broadcasting, and electronically supplied services, and electricity and gas; the most significant amendments came in the wake of approval in February 2008, of the so-called VAT package, whose latest elements have only entered into force in 2015, and which included changes to the general place of supply rules, as well as to those specifically applicable to e-commerce. The ultimate aim of all place of supply rules is to act as proxies for one basic rule: tax should be charged at the place of consumption of the goods or services. The complexity, therefore, resulting from the myriad of legal proxies used to determine the place of supply of each transaction, is the product of a mixture of external pressures, and internal weaknesses. External, uncontrolled, pressure arises from the emergence of new global economic realities, primarily the new digital economy, making cross-border transactions, lacking in any territorial or physical element, become the new normal. The EU response to this new reality has been slow and cumbersome, openly displaying the weaknesses of the EU legislative tax procedure: with all decisions having to be taken by unanimity voting of now 28 Member States, not only it is difficult to see any new legislation approved, but even when approved, new legislation is by nature a compromise, often patchy, and purposively vague” (DE LA FERIA, 2015, pp. 2-3).

sistema jurídico pensado, principalmente, para uma economia nacional, física, em vez de globalizada e digital (DE LAFERIA, 2015, p. 3).

Com efeito, ainda é necessário um desenvolvimento de medidas que possibilitem uma melhor compatibilidade entre os ordenamentos jurídicos europeus para que sejam enfrentadas as dificuldades tributárias no contexto da digitalização econômica.

No cenário nacional, impende destacar recente tese de doutorado de José Evande Carvalho Araújo que, investigando a aplicação no Brasil das recomendações da OCDE para a tributação do consumo no contexto da economia digital, concluiu que:

a economia digital, além de trazer ao Brasil os mesmos desafios gerais à tributação do consumo que impõe aos demais países do mundo, agrava problemas estruturais do ordenamento tributário brasileiro, que prejudicam sua eficiência e eficácia na tributação dos novos modelos de negócios. Apesar de as soluções para esses problemas só poderem se dar com alterações na estrutura dos tributos sobre o consumo brasileiros, as recomendações da OCDE para os desafios da digitalização podem ser internalizadas tanto no cenário atual quanto em diversas configurações de sistemas tributários mais próximos dos cânones internacionais, com resultados potenciais progressivamente melhores conforme o nível dos ajustes. A adaptação ao padrão internacional nos diversos cenários é possibilitada pelos avanços tecnológicos disponíveis aos fiscos, como as notas fiscais eletrônicas e ambientes de informática compartilhados para cumprimento de obrigações acessórias, que permitem sua atuação de forma integrada (ARAUJO, 2021, p. 241)

Essas são as principais iniciativas e recomendações produzidas no âmbito da OCDE e da União Europeia para enfrentamento dos desafios da territorialidade tributária em razão do desenvolvimento da economia digital na sociedade globalizada. Nelas tem figurado a opção pela tributação no destino. Sobre essa escolha e seus impactos, devem ser apresentadas algumas observações sobre seus reflexos, o que será abordado no item seguinte.

3.9. OS PARÂMETROS DA ORIGEM E DO DESTINO

Quando os Estados estão a instituir seus tributos indiretos, enfrentam alguns problemas decorrentes da conexão dos fatos objeto da tributação com mais de um ordenamento jurídico-tributário. No Direito Tributário Internacional, vigora o entendimento de que, nos casos de impostos de consumo, os elementos de conexão são a

origem ou o destino dos bens ou serviços transacionados (NABAIS, 2000, p. 195). No primeiro, a tributação se dá no país onde houve a produção e, no segundo, tributam-se as operações na localidade onde houve o consumo.

Tem-se entendido que o princípio da origem “é prejudicial ao comércio internacional, já que se o país produtor da mercadoria, ao exportá-la, incluir no seu valor algum tipo de tributo, certamente esse país estará perdendo mercado para outros países que não agem dessa maneira” (MOREIRA JUNIOR, 2003, p. 37). É famosa na comunidade jurídica a expressão: “não se exportam tributos”.

Assim, via de regra, adota-se o princípio de destino (MOREIRA JUNIOR, 2003, p. 37) e a tributação se dá no país de consumo final do produto ou serviço, e não no país em que localizado o fornecedor do produto ou o prestador do serviço.

O Alberto Xavier bem resume o que acontece em razão dessa situação. Em suas palavras,

Os impostos de consumo sobre as transações são geralmente lançados no país consumidor, revertendo em benefício dos Estados nos quais são consumidos os bens que incidem. Precisamente por isso, o país de origem, isto é, o país no qual o bem foi produzido, procede normalmente à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação; e por razões simétricas, o país do destino, onde o bem irá ser consumido, institui um encargo compensatório sobre as mercadorias importadas, em ordem a colocá-las ao menos em pé de igualdade com os produtos nacionais.

O sistema assim descrito – adotando o princípio do “país do destino” – permite, pela eliminação da dupla tributação e da evasão fiscal, evitar perturbações nas condições da concorrência, conduzindo a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais (XAVIER, 2007, pp. 264-265).

Nessa quadra, releva a importância de os tratados internacionais que tratam de comércio exterior e seus efeitos tributários se preocuparem em buscar impedir que ocorra distorções causados pelas ordens jurídico-tributárias internas. Isso porque, se não houver esse cuidado, podem surgir problemas de planejamento fiscal agressivo e de concorrência fiscal desleal.

Dessa maneira, em razão dessas características e de maneira a assegurar a neutralidade nas operações internacionais, a incidência tributária, na maioria dos países, ocorre de acordo com o princípio do destino e não com o princípio da origem. Observa-

se ser “usual que as exportações de produtos e serviços sejam isentas – imunes, ou tributadas à alíquota zero – no país do exportador, enquanto as importações de produtos e serviços sejam tributadas, no país do importador, submetidas às regras de tributação neste existente” (FERRARI, 2020, p. 250).

Cumprido ressaltar, ainda, que o princípio do destino busca impedir a criação de diferenças nos valores de serviços e produtos, por conta da tributação diferenciada em cada jurisdição fiscal. Além disso, “garante a tributação onde, de fato, ocorre o consumo final. Do contrário, tributar-se-ia o somente o valor agregado em cada país, impossibilitando a arrecadação onde localizado o consumidor” (FERRARI, 2020, p. 258).

O Professor Alberto Xavier destaca também que, quando se está a tratar de impostos sobre prestação de serviços devido às peculiaridades do objeto da tributação, a efetivação dos princípios da territorialidade e do destino demandam a adoção de avançados elementos de conexão capazes de se realizar a definição da localização dos serviços prestados por residentes de um país a residentes de outro país (XAVIER, 2007, p. 268). Tal dificuldade é espelhada no comércio de intangíveis.

Melina Rocha, examinando o documento *Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST* da OCDE e a questão dos modelos de tributação de serviços e intangíveis fornecidos por não-residente, registra que:

com relação às regras para a determinação do local da tributação para fornecimentos de serviços e intangíveis entre duas jurisdições, as diretrizes partem do pressuposto de que a neutralidade do IVA no comércio internacional é atingida pela implementação do princípio do destino, que assegura que a arrecadação do imposto seja feita pelo país onde o consumo final ocorre. Este princípio foi incorporado na Diretriz 3.1 “para fins de imposto sobre consumo, serviços prestados internacionalmente e intangíveis devem ser tributados de acordo com as regras da jurisdição de consumo.

Para que a aplicação da Diretriz 3.1 seja possível, é preciso que os sistemas de IVA tenham mecanismos para identificar onde o consumo final de serviços e intangíveis ocorre. Para isso, os países precisam adotar regras de local de tributação com base no princípio do destino tanto para fornecimentos entre empresas quanto para consumidores finais. (ROCHA, 2020, p. 6)

Observa-se, portanto, que o princípio do destino tem vigorado como opção primordial para o enfrentamento dos desafios da territorialidade tributária do consumo até o momento (DE LA FERIA, 2015, p. 1). Todavia, deve-se apontar alguns problemas

que ainda permanecem decorrentes dessa opção. Um dos problemas advindos da adoção do princípio do destino, é possível afirmar, são os custos gerados para os contribuintes.

No Brasil, a Emenda Constitucional nº. 87/2015 e seus desdobramentos são um caso recente bastante elucidativo para a verificação do custo da aplicação do princípio do destino da tributação do consumo no contexto da economia digital. Em síntese, a referida emenda alterou dispositivos constitucionais determinando caber ao Estado de destino o diferencial de alíquotas do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS nos casos de operações de venda interestadual para consumidor final, contribuinte ou não do imposto. Antes da alteração constitucional, o referido diferencial apenas era devido na hipótese de operações de saída para consumidor final contribuinte localizado em outro Estado.

Essa reforma do texto constitucional foi motivada, especialmente, pelo crescente incremento nas vendas pela internet. Isso porque, muitas vezes, os centros de distribuição de mercadorias se situavam em uma determinada região do país, concentrando ali todo o ICMS devido na operação. “De outro lado, o Estado consumidor, para o qual a mercadoria se destinava e que tinha sido responsável pela própria ocorrência do fato jurídico tributário do imposto, não recebia nenhuma parcela desse tributo” (PISCITELLI, 2016, p. 197).

No ponto que interessa à presente dissertação, resta evidente que, para sua implementação, a alteração constitucional criou para os contribuintes deveres instrumentais que oneram o negócio¹⁶. O peso financeiro dos custos operacionais para as empresas pode não ser economicamente sustentável, especialmente se considerada:

a maior complexidade agregada às operações interestaduais, na medida em que o remetente teria o dever de conhecer as particularidades dos estados de destino, além do dever de inscrição estadual na unidade da federação para onde seu bem será remetido, e, ainda, o fato de o convênio ter supostamente previsto bases de cálculo não originalmente contempladas na EC (PISCITELLI, 2016, p. 198).

É evidente que o custo operacional da adoção do princípio do destino terá reflexos nas operações comerciais a serem realizadas. Aumento de preços de bens e

¹⁶ Não se desconhece as discussões judiciais que se formaram a partir da EC nº. 87/2015, notadamente no âmbito das ADIs nºs 5464 e 5469 que tramitaram no STF, discutindo aspectos relacionados ao momento da cobrança do DIFAL, necessidade de lei complementar, anterioridade, entre outros. Todavia, esses pontos não tocam o tema da presente dissertação, por isso não foram analisados aqui.

serviços, planejamentos fiscais agressivos e a diminuição de operações transfronteiriças são alguns desses reflexos.

Outros problemas advindos dos desafios da territorialidade tributária do consumo na economia digital também impactam a sociedade. Esses problemas serão aprofundados no item seguinte.

3.10. PROBLEMAS DA TERRITORIALIDADE TRIBUTÁRIA NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NA ECONOMIA DIGITAL

As dificuldades para a territorialidade tributária no âmbito da tributação do consumo, no contexto da economia digital, foram contextualizadas e detalhadas nos itens e capítulos anteriores. Outrossim, essas dificuldades causam problemas para o ambiente de negócios e para as ordens políticas e jurídicas.

Em primeiro lugar, deve-se ressaltar que “o aumento do comércio internacional também abriu as portas para o planejamento fiscal internacional, legítimo e agressivo” (ROCHA, 2019, p. 61). Em um contexto de digitalização da economia e de avanço da negociação de intangíveis, houve uma aceleração da criação de formas e práticas de planejamentos fiscais capazes de reduzir significativamente os tributos a serem recolhidos pelas empresas. Algumas dessas situações foram apontadas em momentos anteriores da presente dissertação.

Além disso, resta evidente que o modelo internacional de repartição de competências tributárias foi pensado e estabelecido especialmente para bens e serviços tangíveis. Dessa maneira, como nos modelos de negócios no contexto da economia digital há um fornecimento quase que exclusivo de utilidades intangíveis, os desafios para a estruturação de um modelo de tributação adequado, justo e eficiente são claros e árduos.

Sobre o tema, em recente tese de doutoramento, bem registrou José Evande Carvalho de Araújo que:

na tributação do consumo, a possibilidade de atuação em determinado país sem a necessidade de nele ter presença física é desafiadora principalmente pela dificuldade de os fiscos detectarem essas operações, em especial se elas se passarem totalmente no mundo digital. Além disso, existem obstáculos que variam dependendo se o comprador

estiver em um país que adote o princípio da origem ou do destino (ARAÚJO, 2021, p. 50).

Verifica-se, de fato, que a economia digital apresenta grandes desafios para o aspecto territorial da tributação indireta gerando problemas fiscais. Entre tais problemas, destaca-se “o forte crescimento da comercialização de serviços e intangíveis, especialmente por meio de vendas a consumidores privados, em que, com frequência, há baixa ou nenhuma tributação” (BOSSA, 2020, p. 44).

De um lado, nas operações B2B, observa-se que estas, em princípio, não demandariam grandes desafios, pois o pagamento do imposto pela empresa adquirente gera a possibilidade de seu creditamento. Dessa maneira, o não recolhimento do tributo nessas operações não causaria perda de arrecadação, pois a empresa contribuinte, em tese, deverá pagar o tributo no momento da venda (saída), não tendo direito a crédito se previamente não recolheu o imposto quando da aquisição (entrada) (ROCHA, 2020, p. 4).

Por outro lado, nas operações B2C a situação é distinta. Antes, porém, é necessário ressaltar a diferenciação fiscal prática entre as operações B2B e B2C. Nas últimas, o desafio está localizado nos produtos e serviços “entregues, disponibilizados, fornecidos, consumidos por meio eletrônico/digital, de forma intangível [...Nas primeiras] Ao contrário, a fiscalização e controle de operações com produtos físicos, por serem tangíveis, são realizados mais facilmente” (ROCHA, 2020, p. 4).

Essa diferença nas duas modalidades de operações ensejou um tratamento distinto no âmbito das recomendações da OCDE, como observado em item anterior que tratou das iniciativas daquela organização, no qual foram apontadas diferentes regras para cada tipo de operação.

Em trabalho no qual especificamente foram tratados aspectos dos novos modelos de negócios da economia digital, foi defendido que o mencionado desafio resulta

Do grande crescimento do fornecimento de serviços remotos e intangíveis entre duas ou mais jurisdições, diretamente entre pessoas jurídicas fornecedoras e consumidores privados (em inglês business-to-consumer – B2C), sem a necessidade de presença física (direta ou indireta) do fornecedor na jurisdição do consumidor.

Por envolverem o fornecimento de serviços e intangíveis on-line, sem desembaraço aduaneiro de produto e sem a presença física do fornecedor no País do consumidor, normalmente as operações B2C

acabam sujeitas à baixa ou nenhuma tributação, criando, igualmente distorções. (BOSSA, 2020, p. 45).

Do cenário acima descrito, sob a ótica da administração tributária, podem surgir algumas situações distintas no âmbito da tributação relacionadas a alocação do poder de tributar, mas, para o que interessa à presente dissertação, isto é, na tributação do consumo na qual prevalece o princípio do destino, pode-se afirmar que haverá uma dificuldade “na efetiva arrecadação do VAT, vez que dependerá da declaração pessoal do consumidor acompanhada do respectivo recolhimento ou do registro do fornecedor estrangeiro, a quem caberá a arrecadação do tributo no país consumidor” (BOSSA, 2020, p. 46).

Vale pontuar que essas dificuldades experimentadas no campo das operações B2C também poderão ser vistas em negócios B2B, na hipótese de envolverem empresas que não aproveitem créditos fiscais.

Nesse contexto da territorialidade tributária e seus desafios na economia digital, Melina Rocha reforça a ideia de que o problema não se encontra no modelo de arrecadação por IVA¹⁷, mas sim na forma administrativa de implementar e operacionalizar a cobrança, isto é, no *enforcement* (ROCHA, 2020, p. 4), necessário ao bom funcionamento do ordenamento tributário e do Estado Fiscal.

Pode-se afirmar que os desafios da territorialidade tributária do consumo na era digital remetem também à questão do incremento dos custos operacionais causado pela adoção das recomendações para a tributação no destino, atingindo os contribuintes. O impacto desses custos na economia digital pode ser significativo. Esse problema deve ser considerado de forma especial no aprimoramento do ordenamento tributário, inclusive em futura reforma tributária.

Outro aspecto importante decorrente dos desafios da territorialidade tributária no contexto da economia digital é o problema da relação entre o local de consumo e a perda de riqueza. Pode ocorrer que a falta de tributação ou o recolhimento de impostos

¹⁷ No ponto, cabe registrar que o Brasil ainda carece de um IVA moderno. O Brasil precisa de uma reforma tributária abrangente no que se refere à tributação do consumo a fim de aproximá-lo com os países mais competitivos (BRAZUNA, 2018, p. 845). Todavia, a discussão acerca da implementação deste IVA no Brasil extrapola os limites da presente pesquisa e poderia embasar, inclusive, dissertações específicas sobre a temática.

apenas referentes ao lucro do fornecedor em seu país de origem deixem a localidade onde ocorreu o efetivo consumo dos bens ou serviços sem a sua parcela legítima de tributos.

Esse quadro implicará na esdrúxula situação na qual consumidores, eventualmente, remeterão parcela do produto de seu trabalho para jurisdições fiscais que em nada contribuem para a geração daquela manifestação de riqueza e que não lhe retornarão com qualquer forma de prestação estatal. É evidente que haverá um prejuízo relevante, nesses casos, para o Estado Fiscal onde residem esses consumidores.

Ilustrando a situação da distorção entre local de consumo e perda de riqueza, Suzana Tavares da Silva, Marta Vicente e Marta Costa Santos citam que:

de forma metafórica, mas muito significativa, o Primeiro Ministro britânico, no Fórum Económico Mundial, apelou para a necessidade de travar situações de ausência de tributação aproveitadas pelas grandes multinacionais. Em palavras próprias: «*(companies) need to wake up and smell the coffee, because the public who buy from them have had enough*». David Cameron referia-se à cadeia de café Starbucks, que, nos últimos três anos, não pagou qualquer montante de imposto sobre as pessoas colectivas no Reino Unido, apesar de ter realizado vendas de £ 1.2 bilhões por ano naquele país (SILVA, VICENTE e SANTOS, 2015, pp. 110-111).

Outro caso ocorrido que bem demonstra os problemas da territorialidade tributária no contexto da economia digital, quer seja no aspecto das obrigações fiscais operacionais, ou na perda da riqueza do local do consumo, está ocorrendo com a empresa Booking.com na Itália.

Booking.com, com sede na Holanda, atua como um agenciador “genuíno” e público na prestação de serviços de hospedagem por terceiros. No caso específico, como as propriedades estão localizadas na Itália, Booking.com NL aparentemente presumiu que os proprietários teriam de reter o IVA italiano, de acordo com o mecanismo de cobrança reversa.

No entanto, as autoridades fiscais italianas entendem que Booking.com NL é a responsável devedora pelo IVA naquele país, se os proprietários dos imóveis não indicarem seus dados fiscais referentes ao IVA. Assim, em tais circunstâncias, se o proprietário (como destinatário do serviço fornecido pela Booking.com NL) não for contribuinte e se o IVA é devido no local da prestação do serviço de intermediação, isto é, na Itália, o tributo italiano será devido pelo fornecedor, no caso a Booking.com NL.

A partir disso, a Booking.com NL está sendo alvo de uma cobrança tributária no valor de 150 milhões de euros, derivado da movimentação de 700 milhões de euros em comissões pagas na Itália, por aproximadamente 900.000 proprietários italianos entre 2013 e 2019 (GRAMBECK, 2022, p. 129).

Nota-se, assim, que o tratamento correto do IVA dos serviços prestados pelas plataformas digitais continua a ser uma questão complicada também no âmbito da União Europeia. Lá, a discussão ainda é bastante complexa e controversa, como visto em item anterior. Enquanto não houver uma regra vinculativa, existe o risco de divergência de interpretação de regras pelos Estados-Membros da União Europeia. Isso não pode se manter, pois causará a não tributação ou dupla tributação, bem como litígios fiscais, como o caso da Booking.com NL. No caso, a complexidade da questão está tanto na natureza jurídico-tributária dos proprietários de imóveis (se seriam responsáveis pelos negócios ou não), quanto na questão territorial, pois a Booking.com NL tem sede em um país e opera seus negócios, tem seus consumidores e auferes seus lucros em outro, onde não tem presença física (GRAMBECK, 2022, p. 132).

No cenário nacional, a tributação das plataformas digitais é assunto novo e instigante. No intuito de compatibilizar a legislação tributária à nova realidade, os Municípios já atualizaram suas listas de ISS para buscar identificar e tributar as atividades prestadas pelos *marketplaces* (CANEN, 2021, p. 95).

Como já examinado em item específico anterior, as plataformas digitais prestam diversas atividades, muitas vezes simultâneas. Assim, para que cobranças indevidas de ISS sejam evitadas, são necessárias a adoção providências burocráticas de gestão, com evidente demonstração do local de prestação do serviço e cumprimento de obrigações acessórias nos diversos Municípios (CANEN, 2021, p. 95).

Doris Canen sustenta, por tudo isso, que “os desafios são muitos e, tanto as autoridades fiscais, quanto os contribuintes, estão aprendendo, ainda, a navegar e a aplicar as regras no novo mundo digital” (CANEN, 2021, p. 96). Esses desafios tributários experimentados nas operações de plataformas digitais levam, com alguma frequência, “a guerras fiscais locais e ao embate entre, por um lado, a necessidade de tributação e, por outro, o incentivo ao crescimento das atividades digitais, que podem ser desencorajadas pela insegurança jurídica tributária” (CANEN, 2021, p. 96).

No caso específico dos problemas tributários no campo da tecnologia da computação da nuvem, por outro lado, é preciso considerar que uma de suas principais características é a utilização da tecnologia de *big data*, a qual importa em coleta de significativa quantidade de dados para que, depois de analisados, estes sejam aplicados na produção de publicidade direcionada, com o objetivo de oferecer produtos e serviços da preferência dos consumidores. Dessa característica, tem-se que o valor agregado do processamento de dados gerará o aumento da rentabilidade da empresa (BOSSA, 2020, pp. 43-44).

Assim, é possível questionar se a “criação de valor, consistente no processamento de dados para publicidade direcionada, pode ser considerada tributável no local em que os dados do usuário são gerados?” (BOSSA, 2020, p. 44). Essa questão é muito importante, pois é necessário definir se a riqueza foi gerada pelos “donos” dos dados ou no local da análise dos dados e para quem ficará a parcela dessa riqueza representada pelos tributos. Essa definição poderá importar, também, em mais um claro exemplo de problema de perda de riqueza no local do consumo, decorrente dos desafios da territorialidade tributária na era digital.

Deve-se ressaltar também, como um problema advindo dos mencionados desafios, aquele representado por situações de concorrência fiscal desleal. Isso porque “vivemos num mundo de economias globalizadas, abertas, independentes, que leva à competitividade das nações, não apenas dos agentes económicos em geral, como era de costume” (CATARINO, 2011, p. 186).

João Ricardo Catarino, da Universidade de Lisboa, abordou profundamente a competitividade fiscal internacional desenvolvida pela globalização. Em trabalho específico em que tratou do problema da concorrência fiscal entre os Estados, o autor português sustentou que:

Sucedem que um elemento estruturante, senão mesmo decisivo, desta competitividade é o que decorre da política fiscal dos Estados. A acção destes nos planos financeiro, económico e social como forma de atrair investimentos, foi vista, até há poucos anos, como algo estruturante, inerente à função de soberania. Mais ainda, tais políticas, em especial nos domínios da tributação das sociedades e da poupança, eram tidas como algo essencialmente positivo na medida em que se traduziam numa redução das cargas fiscais excessivas e como meio de compensação de desvantagens competitivas naturais, como as de ordem geográfica ou escassez de recursos naturais, sempre bem vista, sendo pois objecto de um juízo de valor benéfico ou positivo.

Hoje, porém, a visão que se tem da acção dos Estados é bastante diferente. O que alguns designam de “mercado dos impostos” leva à concorrência fiscal. Esta, em economia aberta, não produz apenas efeitos puramente internos, como era habitual, mas tem-se traduzido numa erosão das receitas fiscais de outros Estados. Ou seja, num plano de acção globalizado e aberto e sobretudo quando os Estados se acham integrados em espaços económicos integrados, como é o caso da União Europeia ou até do Mercosul, embora com diferentes intensidades, a acção concorrencial fiscal de uns pode prejudicar os interesses de outros. O fenómeno é de tal modo relevante que há bem pouco tempo a Chanceler Merckl afirmou que a política fiscal da Irlanda que consagra uma baixa tributação no imposto sobre as sociedades nesse país e nos ganhos de capitais, era agressiva em parte pela capacidade financeira que resultava dos fundos estruturais vindos da União. Se no lembrarmos que a Alemanha é o maior contribuinte líquido, entenderemos o significado profundo dessa declaração. Os Estados não estão dispostos a sofrer as consequências nefastas das políticas fiscais agressivas dos outros, a que estão especialmente expostos em espaços económicos integrados.

[...] Ora, a concorrência fiscal tem uma dupla face: De um lado, dentro de certos limites, pode ser e é benéfica, na medida em que estimula o crescimento económico, serve de factor de dinamização das economias e leva a uma certa medida de harmonização de facto dos sistemas fiscais. Mas também pode ter efeitos perversos. A concorrência aberta e desenfreada entre os sistemas fiscais tende a conduzir à erosão das bases fiscais dos Estados-membros, agravando os défices públicos e a maiores dificuldades na manutenção por parte das amplas políticas públicas, sobretudo sociais, indutores de fortes gastos públicos. Pode assim justificar-se a tomada de medidas que visem evitar o falseamento da concorrência no mercado interno europeu, impedindo, restringindo práticas prejudiciais induzidas pelo comportamento fiscal dos Estados (CATARINO, 2011, p. 187-188).

Dessa maneira, verifica-se que uma das consequências diretas da concorrência entre países consiste na mudança das bases de tributação. Há uma alteração, onerando-se cada vez mais as bases menos móveis, como o consumo, a propriedade e o trabalho, e, tributa-se menos o capital e o investimento internacional. Com isso, os grandes contribuintes internacionais têm vantagens e não hesitam em transferir seus recursos para jurisdições fiscais mais favoráveis, causando desequilíbrio financeiro aos países que precisam prestar serviços públicos e assegurar os direitos básicos de seus cidadãos (ELALI, 2009, p. 416). Essa é uma grave consequência da concorrência fiscal.

Sérgio André Rocha destaca que, por conta de tal situação, “há pelo menos duas décadas, a OCDE vem dedicando esforços para controlar a chamada Concorrência Fiscal Prejudicial (Harmful Tax Competition)” (ROCHA, 2019, p. 64). O mencionado professor defende ainda que:

o ambiente econômico pós-globalização mudou os padrões da tributação internacional. Se, no início, o objetivo dos tratados internacionais tributários era evitar a bitributação, em uma economia globalizada os objetivos mais importantes de tais tratados se tornaram combater a concorrência fiscal prejudicial, promover a transparência e controlar a evasão fiscal e o planejamento fiscal agressivo” (ROCHA, 2019, pp. 65-66).

No âmbito interno brasileiro, acontece algo análogo quando se observa os diversos casos de “guerra fiscal”, nos quais os entes federativos – especialmente Estados x Estados e Municípios x Municípios – criam uma verdadeira corrida para atrair os contribuintes para seu território, utilizando para tanto a ferramenta dos benefícios fiscais.

A Lei Complementar nº. 160, de 07 de agosto de 2017 é fruto desta situação conflituosa entre os entes federativos brasileiros e buscou remediar a “guerra” instalada entre os Estados.

Com este intuito, a mencionada LC dispôs acerca de convênio que permita aos Estados e ao Distrito Federal deliberarem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2o do art. 155 da CF e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Verifica-se, dessa maneira, que até internamente no país a concorrência fiscal desleal pode causar danos significativos. No caso brasileiro, os malefícios dessas práticas podem atingir diretamente aspectos federativos, impactando as finanças públicas e as relações entre Estados e Municípios.

Com efeito, a economia digital também demanda que haja uma revisão profunda do nosso sistema de repartição de competências entre os diversos setores econômicos - industrial, comercial, de prestação de serviços e financeiros -, na medida em que as novas tecnologias eliminam as barreiras entre esses segmentos (BRAZUNA, 2018, p. 845).

Os problemas descritos precisam ser estudados pela comunidade acadêmica de forma profunda e urgente, pois, como se verificou no decorrer da dissertação, os desafios para a territorialidade tributária no contexto da economia digital estão cada vez mais dinâmicos e com significativos impactos.

Além disso, é necessária também uma resposta dos Estados ante esses problemas. E essa resposta dificilmente será a acertada e eficaz se for promovida e implementada de maneira unilateral por um Estado ou apenas bilateralmente pelos países.

Sérgio André Rocha defende, nesse sentido, que:

Uma economia global requer uma administração tributária global. A maioria dos países ocidentais tributa seus residentes em bases mundiais. Contudo, a administração tributária segue territorial. Surge um novo paradoxo. Os mesmos países que competem por receitas tributárias devem cooperar entre si para enfrentar os desafios apresentados pelas multinacionais no século XXI. O princípio da transparência se torna um dos mais relevantes pilares da tributação internacional nesta nova era. Se nas origens do Direito Internacional Tributário foram as guerras os motores da mudança, já que os maiores avanços da tributação internacional se deram após a Primeira e a Segunda Guerras Mundiais, em um período de paz entre as grandes potências bélicas do globo foi a crise econômica o fator de impulsão da mudança [...] Outra característica marcante da tributação internacional contemporânea é o surgimento do multilateralismo. O Direito Internacional Tributário do século XX foi marcado pelo bilateralismo e a concorrência. Já no século XXI, tendo em vista a ineficácia de iniciativas unilaterais ou bilaterais para lidarem com os problemas decorrentes da concorrência fiscal prejudicial e do planejamento tributário internacional agressivo, despontam as iniciativas multilaterais como centrais no novo contexto, impulsionando a relevância de acordos multilaterais como nunca antes visto (ROCHA, 2019, pp. 66-67 e 76-77).

A importância do multilateralismo no Direito Internacional é indiscutível. No Direito Tributário Internacional não pode ser diferente. Medidas isoladas e esparsas não são capazes de solucionar o problema global da territorialidade tributária. “Na concorrência fiscal danosa, fica difícil aceitar que a tributação irrisória e a recusa em colaborar com administrações fiscais sejam as melhores estratégias a serem adotadas pelos países” (SIQUEIRA, 2018, p. 100). Há necessidade de coordenação!

Hélio Eduardo de Paiva Araújo aprofundou o tema da importância do multilateralismo no Direito Tributário Internacional, enquanto instrumento de reconciliação das distorções fiscais existentes. O mencionado autor concluiu que:

a nova direção da tributação internacional exige mudanças revolucionárias nas abordagens. O roteiro ideal para o sistema internacional em geral e para o BEPS em particular só pode ser bem-sucedido se os antigos princípios (ou seja, a soberania fiscal) forem substituídos por novos (ou seja, multilateralismo e maior coordenação e cooperação) e que as novas regras sejam redesenhadas com base na

exigência dos novos princípios. [...] Por fim, o multilateralismo ficou aquém no avanço das reformas de reestruturação que considerariam a necessidades de todos os Estados e de preparar o caminho para uma política fiscal global mais coordenada e harmonizada sistema. O risco de relevantes medidas descoordenadas permanece palpável. Enquanto o instrumento multilateral é claramente uma evolução, permanece aquém das necessidades da comunidade global (ARAÚJO, 2020, pp. 200-201).

Nessa linha, Wei Cui acredita que, para identificar a próxima transformação da tributação internacional, é necessária a compreensão de que a solução do problema perpassa pela coordenação internacional entre os atores internacionais, em oposição a atuação apenas de instituições internas dos Estados (CUI, 2020, p. 260).

Muito ainda se tem para avançar nas soluções dos desafios da territorialidade tributária, especialmente na tributação do consumo, no contexto da economia digital. Contudo, com a demonstração aprofundada dos problemas existentes, como apresentada na presente dissertação, é possível entender a importância da questão, bem como incentivar o desenvolvimento de estudos nessa direção para a busca da solução.

CONCLUSÃO

Ficou demonstrado pela descrição da história da tributação que, de certa forma, a arrecadação foi definida por decisões políticas. Observou-se, ademais, que a tributação acompanha as mudanças das estruturas socioeconômicas.

Nesse sentido, nota-se que a tecnologia tem evoluído e causado profundas modificações nas formas de comunicação, de trabalho, de negócios, de geração de renda, de consumo e de transações econômicas. O tripé “indústria, comércio e prestação de serviços” tem sofrido relevantes alterações e os modelos conhecidos foram e continuam sendo bastante alterados em uma velocidade bem superior àquela que os ordenamentos jurídicos tentavam acompanhar há poucas décadas.

A tributação na era digital ganha maior importância quando se verifica, no atual cenário econômico-mundial, o aumento das relações comerciais entre empresas e indivíduos de países diversos, relações essas que ultrapassam fronteiras geográficas e nas quais sobrepõe a negociação de intangíveis e a prestação de serviços, especialmente a partir do exterior.

Como também verificado, os elementos do Estado têm sofrido reflexos diretos do desenvolvimento político-social das Nações e dos Povos com o passar da história. Com o avançar dos tempos, esses elementos foram se alterando em importância e significado, notadamente o território.

O aspecto territorial da norma tributária é bastante relevante para a definição da incidência tributária, bem como da competência do ente tributante. Essas ideias e conceitos referentes ao critério espacial da norma tributária se prestam, especialmente, à ponderação sobre a existência de limites territoriais ao exercício da competência tributária, decorrência da própria soberania fiscal de cada Estado.

Há muito já desafiam os Estados as dificuldades enfrentadas pela tributação no que concerne ao lugar do fato ou da conduta, à competência e à coercitividade da norma e demais aspectos espaciais e territoriais.

Ressalta-se que a questão se torna mais complexa quando, ao invés de todos os fatos componentes da conduta objeto da norma tributária terem tomado lugar no mesmo espaço, acontecer de esses fatos estarem dispersos no espaço em distintos lugares geográficos. E na era digital, como visto, tal situação tem se tornado bastante usual.

Com efeito, as inovações tecnológicas oriundas do desenvolvimento humano, tendo como marco notório a expansão da internet, impactaram diversos conceitos jurídicos e políticos, inclusive o de território. A concepção clássica do princípio da territorialidade já se apresenta insuficiente para constituir um critério para o estabelecimento de competências relacionadas às questões tributárias internacionais.

Surgiram situações nas quais, por vezes, pode ser observada a ocorrência, em ordenamentos tributários distintos e paritários, de dupla tributação em uma única operação negocial. Na economia digital, diante das constantes inovações não previstas pelos ordenamentos, essa “colisão de sistemas fiscais” tem sido mais frequente.

Atualmente, mais do que em outros tempos, para que a um ente político seja permitido tributar fatos imponíveis, no âmbito de sua competência, é necessária a utilização de algum critério de conexão que autorize a incidência legal para que, assim, constituam-se os créditos tributários. Assim, os elementos de conexão são peças fundamentais para a análise e aplicação concreta do princípio da territorialidade.

Sendo assim, manter uma concepção antiga do princípio da territorialidade, no momento que os elementos de ligação com o território já não são mais apenas de natureza reais, mas sim pessoais, impõe a necessidade de uma adaptação, mormente quando se verifica a desmaterialização das fronteiras e dos negócios capitaneada pela economia digital.

Notou-se, nessa esteira, que o conceito tradicional de estabelecimento permanente também não mais atende as situações observadas na era digital. Os conceitos precisam ser revisitados e repensados. A desatualização de conceito tão importante como o de estabelecimento permanente não é privilégio exclusivo da tributação da renda.

A situação de conceitos defasados não é diversa quando se analisa a tributação do consumo objeto específico da presente dissertação. Toda essa digitalização e intangibilização dos bens e serviços, das utilidades e dos negócios têm causado severos

obstáculos para a tributação das operações de consumo, especialmente no que toca a questões como o local do pagamento do imposto e à definição do sujeito ativo da imposição tributária.

Observou-se que os elementos de conexão terão que estar mais bem adaptados para enfrentar os problemas que os novos modelos de negócios e de geração de riqueza que se desenvolvem no contexto da economia digital criam para a territorialidade no âmbito da tributação do consumo. Isso porque verifica-se que os novos negócios que surgiram não se amoldam aos conceitos sedimentados usualmente nos sistemas tributários. A diferenciação entre bens ou mercadorias e serviços já há muito deixou de ser tarefa simples ao operador do Direito. Observa-se mais áreas cinzentas do que separações claras entre uma e outra categoria.

Verificou-se, portanto, que as novas características do consumo na economia digital causaram mudanças profundas nas formas de riqueza e nos seus modos de circulação, demandando que novas bases de incidência fossem apontadas pelo legislador, sob pena de não se captar a capacidade contributiva manifestada.

Assim, é necessário que o Direito Tributário, por meio da atividade do legislador, continue perseguindo as novas e diferentes formas de riqueza, bem como as inovadoras maneiras de se consumir as novas tecnologias, no intuito de se arrecadar recursos para se financiar as atividades estatais. Nesse mister o aspecto da territorialidade tributária deve ser considerado ponto fundamental de análise para o desenvolvimento do ordenamento tributário.

As novas tecnologias não irão esperar a legislação se alterar para avançar. A velocidade dos novos avanços e o descompasso com o ordenamento jurídico são latentes e desafiantes. Essas tecnologias possibilitaram que empresas da economia digital atuem economicamente em um país sem lá possuírem filiais ou representação significativa, apresentando escala internacional sem presença física (*cross-jurisdictional scale without mass*). Mais especificamente quanto à tributação do consumo, a atuação em determinado país sem a necessidade de nele ter presença física é desafiadora para as administrações tributárias, especialmente se as transações se passarem totalmente no âmbito digital.

Como amplamente tratado na dissertação, as novas materialidades tributárias observadas com o surgimento de novas tecnologias na economia digital apresentam ainda

como uma de suas características mais marcantes o desprendimento do território e a relativização da ideia de fronteira para os negócios. Tal característica resta marcante, especialmente nas plataformas digitais e nas tecnologias de computação na nuvem, internet das coisas e impressão 3D e tem reflexos na territorialidade tributária, como especificamente abordado na dissertação.

Nas plataformas digitais é possível que os fornecedores prestem serviços digitais a partir do exterior ou possuam ativos em outro país, enquanto os consumidores daquela utilidade (usuários) podem residir em um país, mas usar o ativo em outro. Isso dificulta tanto a definição do local de consumo e a eventual fiscalização tributária. Em razão dos desafios observados na tributação das plataformas digitais, é necessário que qualquer discussão acerca de reforma tributária aborde um modelo de tributação para essa tecnologia, que representa uma forma de negócio tão relevante na economia digital.

A Constituição brasileira, como é cediço, atribuiu a cada um dos entes federativos uma esfera de instituição de tributos, denominada competência tributária. Mesmo antes dos avanços tecnológicos da economia digital, já se observava alguns casos de difícil enquadramento dessas competências em razão da fluidez das categorias escolhidas como base para sua definição. Daí já se criavam os denominados conflitos de competência em matéria tributária.

As novas realidades tecnológicas como a Internet das Coisas exacerbaram ainda mais tais conflitos de competência, notadamente por apresentar uma manifesta intersecção entre ser uma mercadoria ou representar uma prestação de serviços, podendo ensejar, assim, a imputação tributária de distintos impostos de titularidade de diferentes entes tributantes de diferentes localidades. Isso porque objetos inteligentes constituem, a princípio, mercadorias, mas realizam outras funções, sobretudo a transmissão de dados, podendo, assim, aventar-se a possibilidade de haver uma prestação de serviço.

Quanto à tecnologia da impressão 3D, observa-se que, grosso modo, ela permite basicamente duas possibilidades: o consumidor final adquirir de uma empresa um objeto já materializado, produzido em impressora 3D pela empresa fornecedora; ou o consumidor final, em vez de adquirir o objeto em si, adquirir o arquivo digital do modelo 3D desse mesmo objeto e realizar a impressão em impressora 3D de sua propriedade. Disso já se observa, mais uma vez, a fluidez e as diferentes possibilidades da realidade

negocial que podem existir simultaneamente, criando relevantes dificuldades para a atividade legislativa que tem a aspiração de prever e apontar fatos que serão objetos de tributação, causando severas dificuldades para a definição territorial da competência e da incidência tributárias.

De outro giro, é evidente a necessidade de uma melhor cooperação na área da tributação internacional para se fazer frente à crise econômica, aprofundada pela pandemia do Covid-19 e pelo conflito entre Rússia e Ucrânia. Uma dessas fontes tributárias relevante capazes de colaborar são os negócios realizados na economia digital, especialmente naquelas operações de consumo transfronteiriças realizadas pelas empresas multinacionais.

Quanto às convenções internacionais, observou-se na dissertação que a digitalização dos negócios e a desmaterialização das fronteiras geográficas fragilizaram bastante os antigos entendimentos sobre a territorialidade tributária que respaldaram o desenvolvimento dos tratados internacionais. Soluções bilaterais, no contexto da economia digital, já não são mais tão efetivas e suficientes para lidar com os desafios causados na territorialidade tributária nas operações de consumo. Para a questão estão sendo demandadas medidas envolvendo um número maior de atores internacionais.

Além disso, ainda é necessário um desenvolvimento de medidas que possibilitem uma melhor compatibilidade entre os ordenamentos jurídicos internacionais para que sejam enfrentadas as dificuldades tributárias no contexto da digitalização econômica.

Na dissertação, verificou-se também que o princípio do destino tem vigorado como escolha principal para o enfrentamento dos desafios da territorialidade tributária do consumo até o momento. Todavia, essa opção tem causado alguns problemas para o ambiente de negócios e para as ordens políticas e jurídicas.

Um desses problemas é representado pelo forte crescimento da comercialização de serviços e intangíveis, especialmente por meio de vendas a consumidores não contribuintes, em que, com frequência, há baixa ou nenhuma tributação.

Pode-se afirmar também que os desafios da territorialidade tributária do consumo na era digital remetem também ao problema do aumento dos custos operacionais

causado pela adoção das recomendações para a tributação no destino, atingindo os contribuintes. O impacto desses custos na economia digital pode ser significativo. Esse problema precisa ser considerado de forma especial no aprimoramento do ordenamento tributário, inclusive em futura reforma tributária.

Outro aspecto importante decorrente das dificuldades surgidas da territorialidade tributária no contexto da economia digital é o problema da relação entre o local de consumo e a perda de riqueza. Pode ocorrer que a falta de tributação ou o recolhimento de impostos apenas referentes ao lucro do fornecedor em seu país de origem deixem a localidade onde ocorreu o efetivo consumo dos bens ou serviços sem a sua parcela legítima de tributos, isto é, sem a riqueza produzida naquele país.

No caso específico dos problemas tributários no campo da tecnologia da computação da nuvem é preciso considerar que uma de suas principais características é a utilização da tecnologia de *big data*, a qual importa em coleta de significativa quantidade de dados para que, depois de analisados, estes sejam aplicados na produção de publicidade direcionada, com o objetivo de oferecer produtos e serviços da preferência dos consumidores. Dessa característica, tem-se que o valor agregado do processamento de dados gerará o aumento da rentabilidade da empresa.

Essa questão é muito importante, pois é necessário definir se a riqueza foi gerada pelos “donos” dos dados ou no local da análise dos dados e para quem ficará a parcela dessa riqueza representada pelos tributos. Essa definição poderá importar, também, em mais um claro caso de problema de perda de riqueza no local do consumo, decorrente dos desafios da territorialidade tributária na era digital.

Deve-se ressaltar também, como um problema advindo dos mencionados desafios, aquele representado por situações de concorrência fiscal desleal entre os entes tributantes. Cada vez mais, os países têm se utilizado de benefícios fiscais para atrair investimentos em seu território. Isso é fonte de um desequilíbrio fiscal global, com impacto direto nas contas públicas dos países.

Os problemas acima repisados precisam ser estudados pela comunidade acadêmica de forma profunda e urgente, pois, como se verificou no decorrer da dissertação, os desafios para a territorialidade tributária no contexto do consumo na economia digital estão cada vez mais dinâmicos e com significativos impactos.

Além disso, é necessária também uma resposta dos Estados ante esses problemas. E a resposta para essa complexa situação dificilmente será a acertada e eficaz se for promovida e implementada de maneira unilateral por um Estado ou apenas bilateralmente pelos países.

A importância do multilateralismo no Direito Internacional é indiscutível. No Direito Tributário Internacional não pode ser diferente. Medidas isoladas e esparsas não são capazes de solucionar o problema global da territorialidade tributária. É necessária a ação coordenada dos Estados e dos organismos internacionais.

Muito ainda se tem para avançar nas soluções dos desafios da territorialidade tributária, especialmente na tributação do consumo, no contexto da economia digital. Contudo, com a demonstração aprofundada dos problemas existentes, como apresentada na presente dissertação, é possível entender a importância da questão, bem como incentivar o desenvolvimento de estudos nessa direção para a busca da solução.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAÚJO, Hélio Eduardo de Paiva. **Multilateralism versus Exceptionalism in International Tax: Would the multilateral instrument be a reconciliation?** In: Revista Direito Tributário Internacional Atual, nº 7, p. 182-03. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020.
- ARAÚJO, José Evande C. **A Tributação do Consumo da Economia Digital no Brasil. Perspectivas com a incorporação das diretrizes internacionais.** Tese de doutorado apresentado no Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP em 2021.
- ARAÚJO, José Evande C.; AFONSO, José Roberto. **A Tributação do Lucro das Gigantes de Tecnologia: Possibilidades para o Brasil.** In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.
- ARDANT, Gabriel. **Histoire de L’Impôt.** Livro I. Paris: Fayard, 1971.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ÁVILA, Márcio. **A Soberania e o Direito Tributário Internacional.** In: Revista da Faculdade de Direito da UERJ, V. 2, n. 22, jul./dez. 2012.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade. Por uma teoria geral da política.** Trad. Marco Aurélio Nogueira; Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.
- BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos.** Trad. Carlos Nelson Coutinho; Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. 7ª reimpressão.
- BOSSA, Gisele Barra (Coord.). **Computação na nuvem e as diretrizes internacionais.** In: BOSSA, Gisele Barra; PISCITELLI, Tatiana (Coord.). Tributação da Nuvem. São Paulo: Ed. RT, 2020.

BRAUDEL, Fernand. **La Dynamique du Capitalisme**. Paris: Les Éditions Arthaud, 1985.

BRAZUNA, José Luís Ribeiro. **Reforma Tributária: desafios da evolução da economia digital versus complexidade da Federação brasileira**. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Coord.). *Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

BRITTO, Lucas Galvão de. **O Lugar e o Tributo. Ensaio sobre a competência e definição do critério espacial na regra-matriz de incidência tributária**. São Paulo: Noeses, 2014.

BURDEAU, Georges. **L'État**. Paris: Édition du Seuil, 1970.

BURG, David F. **A World History of Tax Rebellions: an encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present**. Londres: Routledge, 2005.

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

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação, elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CATARINO, João Ricardo. **Globalização e Competitividade Fiscal Internacional. Limites e proposições**. In: *Nomos. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*. v. 31, n. 2. Fortaleza: Edições Universidade Federal do Ceará, jul/dez, 2011.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto R.; FUCK, Luciano F. **Desafios Tributários na Era Digital**. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

CUI, Wei. **What Is Unilateralism in International Taxation?** In: *American Journal of International Law Unbound*, vol. 114, 261-264, 2020. Disponível em:

<https://ssrn.com/abstract=3686349>

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DE LA FERIA, Rita. **Permanent Establishments in Indirect Taxation, 2015**. 2015.

Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2718143> ou

<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2718143>.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010. E-book. Disponível em:

<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/9788502146648>. Acesso em: 11 out. 2022

ELALI, André. **A Crise Financeira Global sob a ótica da Concorrência Fiscal Internacional**. In: *Revista Direito GV*. v. 5 n. 2, jul-dez, 2009.

ELALI, André. ALBUQUERQUE, Jair Cabral. **Efeitos da Digitalização da Economia sobre a Alocação do Direito de Tributar** In: *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, nº 8, p. 13-32. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2021.

FERRARI, Bruna Camargo. **A tributação indireta da computação em nuvem**. In: PISCITELLI, Tatiana. (Coord.) *Tributação da Nuvem*. São Paulo: Ed. RT, 2020.

FERREIRA, Luiz Guilherme de M.; NOBREGA, Marcos. **Tributação na Economia Digital e Conflito de Competência**. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. **Tributação da Economia Digital na esfera Internacional**: vol. 4. Rio de Janeiro : FGV Direito Rio, 2022.

GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Tributação e Novas Tecnologias. Reformular as Incidências ou o Modo de Arrecadar? Um “SIMPLES” Informático**. In: MONTEIRO, Alexandre;

FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo (Coord.) *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.

GRAMBECK, Hans-Martin. **Online Intermediation Services – The Italian Case of Booking.com**. In: *International VAT Monitor IBFD*. mai-jun, 2022. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/journal/online-intermediation-services-italian-case-bookingcom>.

HASKEL, Johathan; WESTLAKE, Stian. **Capitalism without capital: the rise of the intangible economy**. Princeton University Press, 2018.

MACEDO, Alberto. **Impressão 3D e a Tributação do Consumo no Brasil**. In: PISCITELLI, Tatiana; LARA, Daniela. (Coord.) *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Ed. RT, 2018.

MICKLETHWAIT, John; WOOLDRIDGE, Adrian. **A Quarta Revolução Industrial: a corrida para reinventar o Estado**. Trad. Afonso Celso de Cunha Serra. São Paulo: Portifolio-Penguin, 2015.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão**. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MOURA, Fabio Clasen de. **Imposto sobre Serviços: Operações Intermunicipais e Internacionais (importação e exportação)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2000.

NOBREGA, Talita Lima Medre. **Tributação e Novas Tecnologias. Indústria 4.0 e os impactos no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2022.

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***. Paris: OECD Publishing, 2015.

OECD. ***International VAT/GST Guidelines***. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: [<http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>]. Acesso em: 24.04.2018.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; PINTO, Felipe Kertesz Renault. **Tax Challenges of the Digital Economy in Brazil**. In: RDIET, Brasília, V. 13, nº 1, p. 449 – 466, Jan-Jun, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. **Impressão 3D: Debates e Consequências Fiscais no Brasil** In: CANEN, Doris (Coord.) Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: debates atuais. Belo Horizonte: Editora Dialética, 2021.

_____ **Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE?** In: Revista Direito Tributário Atual. 43-2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/43-2019/tributacao-indireta-da-economiadigital-o-brasil-esta-pronto-para-aderir-as-orientacoes-da-ocde/>

_____ **Os Desafios da Tributação do Comércio Eletrônico**. In: Revista de Direito Tributário Contemporâneo: RDTC, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 195-216, jul./ago. 2016.

ROCHA, Melina. **Tributação da Economia Digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções**. In: Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo, vol. 16, n. 3, p. 1-15, set-dez, 2020.

ROCHA, Sergio André. **Direito Internacional Tributário: das origens ao contexto atual**. In: Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 17, n. 102, p. 51-77, Nov-Dez, 2019.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Universalidade e Fonte**. In FERRAZ, Roberto (org.). Princípios e Limites da Tributação, São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____ **Direito Tributário**, 9ª. ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. **Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado**. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; MAITTO, Ricardo

(Coord.) **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas.** São Paulo: Saraiva, 2018.

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

SILVA, Suzana Tavares da. **Direito Fiscal: Teoria Geral.** Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.

SILVA, Suzana Tavares; VICENTE, Marta; SANTOS, Marta Costa. **Os Benefícios da Harmonização Fiscal e os Respectivos Riscos face ao Actual Modelo de Desenvolvimento Económico.** In *Federalismo e Tributação*, 100-120. Belo Horizonte, Minas Gerais, Brasil: Arraes Editores, 2015.

SIQUEIRA, Marcelo Rodrigues de. **Jogos Fiscais. Novas regras e estratégias no mundo globalizado.** Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2018.

SUNDARARAJAN, Arun. **Economia Compartilhada: o fim do emprego e a ascensão do capitalismo de multidão.** Trad. André Botelho. São Paulo: SENAC, 2018.

TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário.** In MACHADO, Brandão (coord). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo: Saraiva, 1984, pp. 517-530.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação. Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.

ZIPPELIUS, Reinhold. **Teoria Geral do Estado. Ciência Política.** Trad. Antônio Francisco de Sousa, Antônio Franco. São Paulo: Saraiva, 2016.

ZU, Yige, **Developing VAT Treaties: International Tax Cooperation in Times of Global Recovery.** In: *Legal Studies* 42, 159-177. <https://doi.org/10.1017/lst.2021.37>, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3894250>.