UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

ANNA KARLA DA SILVA BRISOLA

PROJETO BEPS DA OCDE E MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NA ECONOMIA DIGITAL

JOÃO PESSOA – PB
2023

ANNA KARLA DA SILVA BRISOLA

PROJETO BEPS DA OCDE E MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NA ECONOMIA DIGITAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (PPGCJ/UFPB), como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestra em Ciências Jurídicas na Área de Concentração: Direito Econômico e Linha de Pesquisa 2: Estado, Mercado e Sujeitos Sociais: Juridicidade e Economicidade.

Orientadora: Prof.ª Dr.ª Ana Paula Basso.

JOÃO PESSOA – PB

2023

Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

B859p Brisola, Anna Karla da Silva.
Projeto BEPS da OCDE e medidas de combate ao planejamento tributário agressivo na economia digital / Anna Karla da Silva Brisola. - João Pessoa, 2023.
134 f. : il.

Orientação: Ana Paula Basso.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCJ.

1. Tributação. 2. Imposto global. 3. Renda - Tributos. 4. BEPS - Base Erosion and Profit Shiting. 5. Economia digital. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

UFPB/BC CDU 336.221(043)

Elaborado por WALQUELINE DA SILVA ARAUJO - CRB-15/514

Ata da Banca Examinadora do Mestrando ANNA KARLA DA SILVA BRISOLA candidato ao grau de Mestre em Ciências Jurídicas.

Às 09h00 do dia 22 de junho de 2023, por meio de sessão de defesa remota (https://meet.google.com/cfi-uqpu-iyt), conforme recomendado pela Portaria n° 323/GR/Reitoria/UFPB e Portaria n° 54/PRPG/UFPB reuniu-se a Comissão Examinadora formada pelos seguintes Professores Doutores: ANA PAULA BASSO (Orientadora PPGCJ/UFPB), JAILTON MACENA DE ARAÚJO (Avaliador Interno PPGCJ/UFPB) e ALESSANDRA MACHADO BRANDÃO TEIXEIRA (Avaliadora Externa/ PUCMinas), para avaliar a dissertação de mestrado da aluna ANNA KARLA DA SILVA BRISOLA, intitulada: "PROJETO BEPS DA OCDE E MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NA ECONOMIA DIGITAL", candidata ao grau de Mestre em Ciências Jurídicas, área de concentração em Direito Econômico. Compareceram à cerimônia, além do candidato, professores, alunos e convidados. Dando início à solenidade, a professora ANA PAULA BASSO (Orientadora PPGCJ/UFPB) apresentou a Comissão Examinadora, passando a palavra à mestranda, que discorreu sobre o tema dentro do prazo regimental. A candidata foi a seguir arguida pelos examinadores na forma regimental. Ato contínuo, passou então a Comissão, em caráter secreto, à avaliação e ao julgamento do referido trabalho, concluindo por atribuir-lhe o conceito APROVADO, o qual foi proclamado pela Presidência da Comissão, achando-se a candidata legalmente habilitada a receber o grau de Mestre em Ciências Jurídicas, cabendo à Universidade Federal da Paraíba providenciar, como de direito, o diploma de Mestre a que a mesma faz jus. Nada mais havendo a declarar, a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, Talita de Castro Santos, Administradora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, lavrei a presente ata, que assino junto com o presidente da comissão, atestando sua realização e participação dos demais componentes da Comissão Examinadora. João Pessoa, 22 de junho de 2023. xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

Emitido em 22/06/2023

ATA Nº 01/2023 - PPGCJ (11.01.46.04)
(Nº do Documento: 1)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

(Assinado digitalmente em 15/07/2023 16:32)
JAILTON MACENA DE ARAÚJO
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
1724875

(Assinado digitalmente em 28/06/2023 18:40)
TALITA DE CASTRO SANTOS
ADMINISTRADOR
1020360

(Assinado digitalmente em 28/06/2023 22:58)
ANA PAULA BASSO
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
1058740

Para verificar a autenticidade deste documento entre em https://sipac.ufpb.br/documentos/ informando seu número: **1**, ano: **2023**, documento (espécie): **ATA**, data de emissão: **28/06/2023** e o código de verificação: **8699a9b4ca**

Aos meus pais, Josenilda e José, por todo o zelo e dedicação à minha educação; e a Ytallo e Ayla, por serem o meu lar e a minha motivação diária.

AGRADECIMENTOS

A misericórdia e a graça de Deus são meus motivos de gratidão diários, d'Ele provém a minha força, esperança e decorrem todos os feitos da minha vida.

A minha mãe, Josenilda, quando eu ainda pequena dedicava-se a me ensinar a ler e aprender as letras e vogais, que hoje resultam nessa dissertação. Ao meu pai, José Carlos, que plantou a semente do mestrado no meu coração.

Não poderia deixar de mencionar o imprescindível papel que meu marido, Ytallo Layon, desempenha na minha vida, sendo meu refúgio de amor, motivação, respeito e carinho, o meu companheiro em todos os percursos.

As gratulações não poderiam deixar de ser relatadas sem incluir minha amada filha Ayla, mesmo tão pequena, ensina-me todos os dias sobre o amor, mudando a minha existência para sempre.

Agradeço a minha orientadora a Professora Dra. Ana Paula Basso, além de uma excelente orientadora é uma pessoa meiga e gentil, com quem tive o prazer de conviver no estágio docência e nesta pesquisa.

Aos meus colegas de profissão e estagiárias da Marcos Inácio Advogados, em especial do Núcleo Tributário e Aduaneiro, pelo incentivo nas atividades acadêmicas e por todo aprendizado no período que integrei o escritório, em especial ao meu mentor, Diego de Sousa Paulino, a primeira pessoa que confiou no meu trabalho e ofertou-me a chance de mostrar o meu melhor, sou grata por todos os conselhos, correções e elogios.

Gratidão a Eliene Pereira por todo o suporte e carinho com a minha filha nesses momentos de exílio do pesquisador.

Minha singela homenagem a todos os professores que passaram pelo meu caminho, do maternal ao mestrado, cada um deixou seu legado. Em especial, a minha banca examinadora composta pela Professora Dra. Alessandra Brandão e o Professor Dr. Jailton Macena que com seus apontamentos contribuíram para a evolução dessa dissertação.

Aos meus amigos, vocês tornam a vida mais leve e divertida.

RESUMO

A globalização permitiu que as empresas passassem a ser multinacionais, ao mesmo tempo em que a tecnologia possibilitou volatilidade e ampla utilização de bens intangíveis, inaugurando um novo modelo de economia, com atuação virtual, serviços gratuitos geradores de novos produtos, usuários e profissionais de serviços técnicos em vários países. Contudo, esse novo contexto passou a facilitar a alocação de recursos em zonas de tributação favorecidas e o aproveitamento de lacunas legislativas entre os Estados para alcançar uma significativa redução da carga tributária, o que se denomina de planejamento tributário agressivo. Outra dificuldade se refere aos elementos de conexão, ou seja, o vínculo entre países para a tributação da renda, de modo que, seja por meio da residência, fonte, nacionalidade ou estabelecimento permanente, esses dados restaram corroídos frente às características desses modelos de negócios. Assim, os Estados, buscando atrair investimento e capital para o desenvolvimento da sua nação, passaram a conceder reduções de imposto de renda para essas empresas. Já outros países, esses passaram a instituir a *digital service tax* de forma unilateral, o que gerou uma concorrência fiscal entres os Estados. Nesse cenário, com vista a combater essas práticas nocivas e alcançar o consenso mundial, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) criou o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shiting*), ou Erosão de Base e Transferência de Lucros, posteriormente, evoluindo para o Projeto BEPS 2.0 com uma solução de Dois Pilares. O Pilar Um procurou estabelecer um nexo com os países de mercado onde a renda é gerada. O Pilar Dois trouxe a previsão de um imposto global mínimo. A partir daí a relevância deste estudo, já que, por se tratar de uma medida relativamente recente, o Projeto BEPS enseja uma análise mais acurada, preferencialmente, relacionando-o a outras medidas que vão de encontro ao planejamento tributário agressivo no contexto da economia digital. A temática eleita, portanto, é uma preocupação global para coibir a evasão fiscal e alcançar justiça fiscal. Desse modo, questiona-se: além do imposto global mínimo, de quais outras medidas o Estado brasileiro pode se valer para combater o planejamento tributário agressivo na economia digital? Parte-se da hipótese de que o Estado brasileiro tem interesse em participar no cenário internacional do combate contra o planejamento tributário agressivo nos moldes definidos pela OCDE, com a intenção de se tornar membro dessa organização. Soma-se a isso a ideia de que o Projeto

BEPS 2.0, combinado com outras medidas protetivas, tende a promover benefícios tanto para as multinacionais quanto para a nação brasileira. Com o intuito de responder ao questionamento proposto, tem-se por objetivo geral: estudar as medidas de combate contra o planejamento tributário agressivo que podem ser adotadas pelo Estado brasileiro. No tocante aos objetivos específicos, pode-se enumerar: I. discorrer sobre o surgimento e as consequências da economia digital no Brasil; II. descrever o planejamento tributário agressivo do caso Apple; III. analisar os princípios e os elementos de conexão da tributação internacional da renda das pessoas jurídicas e a tendência atual da economia global por meio do Projeto BEPS da OCDE; e IV. explanar a justiça fiscal e as possíveis medidas de combate contra as práticas de planejamento tributário agressivo. Para alcançar esses objetivos, foi adotada a abordagem qualitativa, valendo-se, ainda, dos métodos descritivo e exploratório e da técnica bibliográfica de levantamento de dados. Como principais referenciais teóricos, recorreu-se aos estudos de Caliendo (2009), Schoueri (2005, 2011, 2019, 2020a, 2020b) e Xavier (2010, 2015). O estudo aponta para a necessidade de revogação de normas tributárias em desuso e posterior suprimento legislativo, assim como uma interpretação tipológica da Constituição para o imposto global mínimo; por fim, para a cooperação e a arbitragem tributária como alternativas eficazes e rápidas na resolução de conflitos, envolvendo empresas digitais. Ademais, quanto ao imposto global mínimo, pode-se dizer que este diminuirá a concorrência fiscal prejudicial e garantirá a uniformidade mundial na tributação da renda.

Palavras-chave: tributação; imposto global; renda; BEPS; economia digital.

ABSTRACT

Globalization allowed companies to become multinationals, at the same time that technology enabled volatility and wide use of intangible assets, inaugurating a new model of economy, with virtual operations, free services that generate new products, users and technical service professionals in several countries. However, this new context facilitated the allocation of resources in favored tax zones and the use of legislative gaps between States to achieve a lower or no tax burden, which is called aggressive tax planning. Another difficulty refers to the connecting elements, that is, the link between countries for income taxation, so that, whether through residence, source, nationality or permanent establishment, these data remained eroded before the characteristics of these business models. Thus, the States, seeking to attract investment and capital for the development of their nation, began to grant income tax reductions, exemptions and deductions to these companies. Other countries, on the other hand, began to institute the digital service tax unilaterally, which generated tax competition between States. In this scenario, with a view to combating these harmful practices and reaching global consensus, the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) created the BEPS Project (Base Erosion and Profit Shiting), later evolving to the BEPS 2.0 Project with a Two Pillar solution. Pillar One sought to establish a link with the market countries where income is generated. Pillar Two foresaw the possibility of a minimum global tax. Hence the relevance of this study, once, as it is a relatively recent measure, the BEPS Project entails a more accurate analysis, preferably relating it to other measures that go against aggressive tax planning in the context of the digital economy. The theme chosen, therefore, is a global concern to restrain tax evasion and achieve tax justice. In this way, the following question arises: in addition to the minimum global tax, what other measures can the Brazilian State use to combat aggressive tax planning in the digital economy? It starts from the hypothesis that the Brazilian State is interested in participating in the international scenario of the fight against aggressive tax planning as defined by the OECD, with the intention of becoming a member of this organization. Added to this, there is the idea that the BEPS 2.0 Project, combined with other protective measures, tends to promote benefits both for multinationals and for the Brazilian nation. In order to answer the proposed question, the general objective is: to study the measures to combat aggressive tax planning that can be adopted by the Brazilian State. With regard

to the specific objectives, the following ones can be listed: I. discuss the emergence and consequences of the digital economy in Brazil; II. describe the aggressive tax planning of the Apple case; III. analyze the connecting principles and elements of international corporate income taxation and the current trend of the global economy through the OECD BEPS Project; and IV. explain tax justice and possible countermeasures against aggressive tax planning practices. To achieve these objectives, a qualitative approach was adopted, also using descriptive and exploratory methods and the bibliographic technique of data collection. As main theoretical references, the studies of Caliendo (2009), Schoueri (2005, 2011, 2019, 2020a, 2020b) and Xavier (2010, 2015) were used. The study points to the need to repeal obsolete tax norms and subsequent legislative supply, as well as a typological interpretation of the Constitution for the minimum global tax; finally, for cooperation and tax arbitration as effective and quick alternatives in conflict resolution involving digital companies. Furthermore, as for the minimum global tax, it can be said that it will reduce harmful tax competition and ensure worldwide uniformity in income taxation.

Keywords: taxation; global tax; income; BEPS; digital economy.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Estruturação de uma loja de aplicativos 43
Figura 2 – Organização empresarial da Apple Inc. 44
Figura 3 – Estrutura do tratamento fiscal concedido à Apple pela Irlanda 52

LISTA DAS ABREVIATURAS

ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AOE	Apple Operations Europe
AOI	Apple Operations Internacional
ASI	Apple Sales Ireland
BEAT	*Base Erosion Anti-Abuse Tax*
BEPS	*Base Erosion and Profit Shiting* [Erosão de base e transferência de lucros]
CCJ	Centro de Ciências Jurídicas
CFC	*Controlled Foreign Corporations*
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COVID-19	*Coronavirus Disease 2019* (Doença por Coronavírus 2019)
CSLL	Contribuições sobre o Lucro Líquido
DST	*Digital Service Tax*
ESG	*Environment Social Governance*
ESPII	Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional
ETR	*Effective Tax Rate* (Taxa de Imposto Efetivo)
EUA	Estados Unidos da América
FIA	Fundação Instituto de Administração
FNDCT	Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico
GILTI	*Global Intangible Low-Taxed Income*
GloBE	*Anti Global Base Erosion* (Regra Global de Combate à Erosão da Base Tributária)
IBS	Imposto sobre Operações de Bens e Serviços
IIR	*Income Inclusion Rule* (Regra de Inclusão da Renda)
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IP	*Internet Protocol*
IRRF	Imposto de Renda na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
MLC	Convenção Multilateral

OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OECD	*Organization for Economic Co-operation and Development*
OMS	Organização Mundial da Saúde
ONU	Organização das Nações Unidas
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
PPGCJ	Programa de Pós-Gradução em Ciências Jurídicas
SA	*State Aid*
SARS-CoV-2	*Severe Acute Respiratory Syndrome Coronavirus 2* (Síndrome Respiratória Aguda Grave 2)
STTR	*Subject to Tax Rule* (Regra de Sujeição à Tributação)
TCJA	*Tax Cuts Jobs Act*
TIC	Tecnologia da Informação e Comunicação
UFPB	Universidade Federal da Paraíba
USP	Universidade Estadual de São Paulo
UTPR	*Undertaxed Payments Rule* (Regra de Pagamento de Tributação Reduzida)

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 15

2 ECONOMIA DIGITAL: DO SURGIMENTO ÀS SUAS CONSEQUÊNCIAS NO ESTADO E NA SOBERANIA 22

2.1 COVID-19: REPERCUSSÕES NO ESTADO E NA ECONOMIA DIGITAL 24
2.2 PAPEL DO ESTADO COMO PROMOTOR DO DESENVOLVIMENTO EM CONTRAPARTIDA AO CUSTO DOS DIREITOS 27
2.3 A EROSÃO DAS ESTRUTURAS DA SOBERANIA NO CONTEXTO DA ECONOMIA DIGITAL 31
2.4 DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E A NECESSIDADE DE EQUILÍBRIO COM O DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS 34

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NO CASO APPLE: SUA RELAÇÃO COM A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS NA RENDA DA PESSOAS JURÍDICA 39

3.1 VENDAS DE APLICATIVO PELA INTERNET E A ESTRUTURA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO PROJETO BEPS/2015 INSPIRADO NO CASO APPLE 41
3.1.1 Residência Fiscal na Irlanda e nos Estados Unidos e a Dupla Não Tributação Econômica 46
3.1.2 As Dificuldades de Fixar os Preços de Transferência para Bens Intangíveis 48
3.1.3 O Regime de Tributação nos Lucros – *Controlled Foreign Corporations* (CFC) e o Regime *Check-The-Box* nos Estados Unidos e a Ausência de Pagamento de Imposto de Renda pela ASI 49
3.1.4 *Rulings* e os Acordos Firmados entre a Apple e a Irlanda 50

4 DIFICULDADES DOS PRINCÍPIOS E OS ELEMENTOS DE CONEXÃO DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E A TENDÊNCIA ATUAL DO PROJETO BEPS DA OCDE 55

4.1 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E CONTORNOS NA NOVA ECONOMIA 56
4.2 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE E OS DESAFIOS ATUAIS COM A NOVA ECONOMIA 60
4.3 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO NA ÓTICA DA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS DIGITAIS 62
4.3.1 Critérios Objetivos e Subjetivos da Tributação da Renda do Comércio Digital 63

4.3.1.1 Problemáticas do Critério da Nacionalidade nas Empresas Transnacionais Informatizadas 63
4.3.2 Residência e Domicílio e suas Controvérsias para as Multinacionais Tecnológicas 65
4.3.3 Fonte dos Rendimentos e Ausência de Uniformidade na Qualificação 66
4.3.4 Estabelecimento Permanente como Inovação e Insuficiência 68
4.4 PROJETO BEPS DA OCDE E OS NOVOS CRITÉRIOS PARA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL 71
4.4.1 Projeto BEPS da OCDE – Ação 01 de 2015 a 2022 – do Surgimento à Atualidade 72
4.4.2 Projeto BEPS 2.0 e as Condutas de Enfrentamento aos Desafios da Economia Digital 75
4.4.2.1 Pilar Um e as Contribuições ao Sistema Brasileiro 75
4.4.2.2 Pilar Dois e as Contribuições ao Sistema Brasileiro 77

5 JUSTIÇA FISCAL E EFICIÊNCIA: POSSÍVEIS MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO PELO ESTADO BRASILEIRO 80

5.1 DEBATE ENTRE JUSTIÇA FISCAL E EFICIÊNCIA 80
5.2 TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO SISTEMA BRASILEIRO E A REFORMA TRIBUTÁRIA 82
5.2.1 Critério Material e Espacial do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas 82
5.2.2 Reforma Tributária, Serviços Digitais e Impactos com Tributação Internacional Trazida pelo Projeto BEPS 2.0 88
5.2.3 Imposto Global Mínimo e sua Compatibilidade com a Legislação Brasileira 91
5.3 POSSÍVEIS MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NA ÓTICA DO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO 101
5.3.1 Suprimento Legislativo e as Controvérsias na Normatização das Legislações Brasileiras 101
5.3.2 Tipo e Conceito: Modelo Hermenêutico Constitucional 103
5.3.3 Cooperação Administrativa Internacional em Matéria Tributária 107
5.3.4 Arbitragem para a Solução de Concorrência Fiscal e Práticas Abusivas 111

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 115

REFERÊNCIAS 121

1 INTRODUÇÃO

Neste estudo, tem-se por objeto de análise a tributação da renda na economia digital, observando-se a sua juridicidade e economicidade. O imperativo de ampliação de estudos envolvendo esse objeto se despontou, sobretudo, com o advento da globalização e da revolução digital.

A globalização permitiu que empresas se tornassem multinacionais, que, aliada à economia digital, trouxe modificações no mundo, assim como a necessidade de se repensarem os modelos atuais de tributação. A revolução tecnológica, por sua vez, teve como marco a popularização da internet, a partir da década de 90, responsável por trazer modificações sociais, políticas e econômicas no mundo, fazendo eclodir grandes empresas, que interferem diretamente na economia global, dado que, agora, as companhias conseguem ultrapassar fronteiras de forma virtual.

A formatação desses negócios caracteriza-se por terem estabelecimentos virtuais, serviços gratuitos geradores de novos produtos, usuários e profissionais de serviços técnicos em vários países. A geração de renda ocorre da junção do capital financeiro e humano, resultando em propriedade intelectual. Na economia digital, essa origem de valor, alimentada por dados e redes de usuários, tanto facilita a alocação de recursos e bens intangíveis, em paralelo a uma realidade virtual, quanto promove a acumulação de discrepâncias e lacunas entre os sistemas normativos internacionais, dificultando os Estados a aplicarem o seu poder de tributar.

É sabido que a volatilidade desse modelo econômico resulta da sua rapidez e inovação, por outro lado, é de praxe que as empresas busquem pela redução de custos e por tratamento tributário mais vantajoso, decorrentes do próprio direito de economizar tributos. Contudo, por vezes, as multinacionais de serviços tecnológicos aplicam os lucros em regimes fiscais favorecidos, com vista a diminuir ou ilidir o pagamento dos impostos, realizando planejamento tributário agressivo, como, por exemplo, o realizado pela Apple, que gerou uma dupla não tributação, ou seja, o país da origem dos rendimentos e o da residência não tributaram a renda declarada.

Outra problemática enfrentada nesses cenários é quanto aos critérios da tributação internacional da renda, de modo que os princípios e os elementos de conexão tradicionais sofrem debates, como, por exemplo, sobre a ausência de um estabelecimento permanente, as discrepâncias entre as definições de fonte, as várias residências fiscais em países distintos, entre outras situações.

Esses fatores causam a erosão das bases tributáveis, visto que o ente estatal deixa de arrecadar receitas derivadas para a sua manutenção, desequilibrando o sistema tributário. Por outro lado, as empresas que não realizam esse tipo de conduta, passam a ter dificuldades de conseguir igualar os preços na concorrência, afetando o mercado. Por fim, os sujeitos sociais passam a ser onerados com uma maior carga tributária para suprir o desfalque[1], surgindo a necessidade de aplicação da justiça fiscal, devido a distorções de mercado e enfraquecimento dos princípios da livre iniciativa e defesa da concorrência.

Ademais, outro fator que fez os países quererem avançar ainda mais nos estudos sobre a economia digital foi a pandemia da Doença por Coronavírus 2019, ou *Coronavirus Disease 2019* (COVID-19)[2], causada pelo vírus da Síndrome Respiratória Aguda Grave 2, ou *Severe Acute Respiratory Syndrome Coronavirus 2* (SARS-CoV-2). Isso se deve, segundo Young, à "perda econômica global estimada entre 5% e 10% do Produto Interno Bruto (PIB) mundial, entre R$ 23 trilhões e R$ 46 trilhões"[3], necessitando do aumento da sua arrecadação.

Com base nessas dificuldades enfrentadas pelos países para tributar – decorrentes das práticas de planejamento tributário agressivo e corrosão dos elementos de conexão –, aliadas à necessidade dos países de garantir os empregos dos seus cidadãos e atrair investimento para a sua região, foi que se passou a ofertar reduções de imposto de renda corporativo, isenções e deduções, assim como alguns países, como a França, a Itália e o Reino Unido, passaram a adotar medidas unilaterais, instituindo o Imposto sobre Serviços Digitais, ou *Digital Service Tax* (DST), acabando por gerar uma concorrência fiscal entre os Estados, como restou claro no caso Apple, relatado neste estudo, em que a Irlanda firmou acordo com a *big tech*, e, em alguns casos, até mesmo uma dupla tributação, em que se tem o país do mercado consumidor e da residência da pessoa jurídica cobrando sobre o mesmo fato gerador.

Assim, com o objetivo de alcançar o consenso global, em 2014, o G-20, por meio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), ou

---

[1] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OCDE, 2014, p. 8.

[2] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Report on Pillar One Blueprint. Paris: OECD, 14 Oct. 2020, p. 4. Disponível em: https://doi.org/10.1787/beba0634-en. Acesso em: 3 jan. 2021.

[3] YOUNG, Carlos Eduardo Frickman. De nanômentros a trilhões: os problemas de medir o tamanho econômico da pandemia. *In*: YOUNG, Carlos Eduardo Frickman; MATHIAS, João Felippe Cury. **Covid-19, meio ambiente e políticas públicas**. São Paulo: Hucitec, 2020, p. 33.

Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), publicou o Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shiting*, ou, em uma tradução livre: Erosão de base e transferência de lucros), que contém 15 (quinze) ações, em destaque, a Ação 01, intitulada: *Abordar os desafios fiscais da economia digital*.

Como esse Projeto não foi suficiente para resolver as problemáticas e com foco em implementar as medidas práticas de combate, a OCDE então lançou, em 2020, o Projeto BEPS 2.0, composto pelos Pilares Um e Dois, o qual foi aprovado por 138 (cento e trinta e oito) jurisdições, inclusive o Brasil. A solução do Pilar Um, engloba empresas multinacionais que possuam rendimento global de 20 (vinte) bilhões de euros e lucratividade acima de 10% (dez por cento), calculados com base na média de lucratividade, com implementação a partir de 2023. Foi criada também uma regra de nexo de finalidade especial, que permite a alocação de recursos entre jurisdições pela empresa transnacional, tendo como parâmetro 1 (um) milhão de euros, e, em países com PIB inferior a 40 (quarenta) bilhões de euros, haverá uma diminuição para 250 (duzentos e cinquenta) mil euros, inclusive para o Brasil será adotada essa regra, tendo em vista que em 2020 o PIB foi de R$ 7,5 (sete vírgula cinco) trilhões[4], que, convertendo para euros[5], equivale a aproximadamente 11 (onze) bilhões de euros. Também foi privilegiado o princípio da fonte com base na receita alocada de jurisdições com foco onde os bens e serviços são consumidos[6].

Em termos de solução, o Pilar Dois traz a possibilidade de aplicação conjunta daquelas que são denominadas de Regra Global de Combate à Erosão da Base Tributária, ou *Anti Global Base Erosion* (GloBE), com as regras de direito interno, com previsão de um imposto global mínimo, com implementação até dezembro de 2023[7]. A GloBE subdivide-se em Regra de Inclusão de Renda, ou *Income Inclusion Rule* (IIR), uma espécie de tributo complementar que recairia sobre a entidade controladora; Regra de Pagamento de Tributação Reduzida, ou *Undertaxed Payments*

---

[4] INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Produto Interno Bruto – PIB. **IBGE**, Rio de Janeiro, c2022. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Acesso em: 22 jan. 2022.

[5] Com a cotação do euro no site da https://economia.uol.com.br/cotacoes/cambio/euro-uniao-europeia/, em 22 de janeiro de 2022, com 6,18 para compra.

[6] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021**. Paris: OECD, 2021, p. 1-2. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm. Acesso em: 22 jan. 2021.

[7] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation. **OECD**, Paris, c2020. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/. Acesso em: 7 jan. 2020.

Rule (UTPR), a qual implica que, para aquelas receitas que já foram reduzidas ou não estão sujeitas a imposto de renda, ocorreria uma redução da isenção ou um ajuste na tributação; e Regra de Sujeição à Tributação, ou *Subject to Tax Rule* (STTR), que permite a imposição de forma limitada para as jurisdições que utilizam o critério da fonte, sendo a alíquota mínima de 9% (nove por cento). Ademais, será sujeito passivo da exação a empresa multinacional que atingir o limite de 750 (setecentos e cinquenta) milhões de euros[8], sendo a GloBE considerada por alguns autores, como Avi-Yonah e Young Ran[9], como o maior movimento no Direito Tributário Internacional desde 1920.

Segundo o que a OCDE apresenta, o imposto de renda para pessoas jurídicas é uma importante fonte de receita para economias de mercado em países em desenvolvimento, compondo uma parcela na América Latina e Caribe de 15,8% (quinze, vírgula oito por cento)[10]. No cenário internacional, o Brasil participou da aprovação da declaração de uma solução de Dois pilares, estando o Projeto BEPS 2.0, portanto, no seu ângulo de visão enquanto uma das medidas protetivas voltadas para o combate contra o planejamento tributário agressivo na economia digital.

Assim, este estudo se justifica pela necessidade de os países buscarem medidas conjuntas para equalizar a concorrência fiscal e averiguar alternativas para combater a erosão das bases tributáveis. As discussões propostas para este estudo constituem em alguns dos desafios do direito tributário internacional, levando-se em consideração a velocidade de inovação da economia digital e a necessidade de promover a justiça fiscal.

Em outros termos, a temática eleita vem sendo uma preocupação global dos Estados para coibir o planejamento tributário agressivo e alcançar justiça fiscal, devido

---

[8] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021**. Paris: OECD, 2021, p. 3-5. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm. Acesso em: 22 jan. 2021.

[9] AVI-YONAH, Reuven S.; KIM, Young Ran (Christine). Tax Harmony: The Promise and Pitfalls of the Global Minimum Tax. [43 Michigan J. Int'l L., 505 (2022); University of Utah College of Law, Research Paper No. 498; U of Michigan Law & Econ, Research Paper No. 22-019, U of Michigan Public Law Research, Paper No. 22-019]. **SSRN**, Rochester, NY, 11 May 2022. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=4102332. Acesso em: 25 abr. 2023.

[10] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. New OECD data highlight multinational tax avoidance risks and the need for swift implementation of international reform. **OECD**, Paris, 17 nov. 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/new-oecd-data-highlight-multinational-tax-avoidance-risks-and-the-need-for-swift-implementation-of-international-reform.htm. Acesso em: 25 abr. 2023.

à revolução digital por que o mundo tem passado e o modo com que os conceitos tradicionais de tempo, espaço, soberania e meios de trabalho vêm sendo constantemente colocados em xeque.

Ressalta-se a relevância deste estudo pelo diálogo que se procura estabelecer com a Área de Concentração: Direito Econômico e Linha de Pesquisa 2: Linha de Pesquisa 2: Estado, Mercado e Sujeitos Sociais: Juridicidade e Economicidade do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (PPGCJ/UFPB).

A partir da problemática apresentada acima, neste estudo, levanta-se a seguinte questão: além do imposto global mínimo, de quais outras medidas o Estado brasileiro pode se valer para combater o planejamento tributário agressivo na economia digital?

Parte-se da hipótese de que o Estado brasileiro tem interesse em participar no cenário internacional do combate contra o planejamento tributário agressivo nos moldes definidos pela OCDE, com a intenção de se tornar membro. Soma-se a isso a ideia de que o Projeto BEPS 2.0, combinado com outras medidas protetivas, tende a promover benefícios tanto para as multinacionais quanto para a nação brasileira.

Com o intuito de responder ao questionamento proposto, tem-se por objetivo geral: estudar as medidas de combate contra o planejamento tributário agressivo que podem ser adotadas pelo Estado brasileiro. No tocante aos objetivos específicos, pode-se enumerar: I. discorrer sobre o surgimento e as consequências da economia digital no Brasil; II. descrever o planejamento tributário agressivo do caso Apple; III. analisar os princípios e os elementos de conexão da tributação internacional da renda das pessoas jurídicas e a tendência atual da economia global por meio do Projeto BEPS da OCDE; e IV. explanar a justiça fiscal e as possíveis medidas de combate contra as práticas de planejamento tributário agressivo.

Para alcançar esses objetivos, foi adotada a abordagem qualitativa, valendo-se, ainda, dos métodos descritivo e exploratório e da técnica bibliográfica de levantamento de dados. Faz-se, portanto, uma análise econômica do direito, mais precisamente, da tributação, da ação dos agentes econômicos, do Estado e das empresas de tecnologia, para entender as suas peculiaridades e as condutas que vão de encontro ao planejamento tributário agressivo, levando-se em consideração a maleabilidade da economia digital, com ampla capacidade de modificação, assim

como o fato de a implantação de normas internacionais de tributação induzir novos comportamentos.

Para dar conta dessa análise, recorre-se aos pressupostos teóricos de autores como Caliendo (2009), Schoueri (2005, 2011, 2019, 2020a, 2020b) e Xavier (2010, 2015). No caso de Caliendo (2009), para se apresentar uma reflexão jurídica sobre justiça fiscal e eficiência, valendo-se do conceito de coerência intersistemática. Já em relação a Schoueri (2005, 2011, 2019, 2020a, 2020b), para uma interpretação tipológica. E Xavier (2010, 2015), para se refletir acerca do direito tributário internacional.

Ainda sobre o conhecimento teórico-doutrinário e normativo, aborda-se o conceito de renda, previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição de 1988, assim como as características da Economia Digital, dos Projetos BEPS da OCDE e do planejamento tributário agressivo, em particular, do caso Apple, a fim de compreender as dificuldades relacionadas aos princípios e aos elementos de conexão de tributação perante as exigências do contexto econômico atual.

Além desta seção introdutória, o trabalho encontra-se dividido em quatro seções principais, de modo que, na segunda seção, discorre-se sobre a economia digital, seu surgimento e características, os efeitos da pandemia da COVID-19 nos países e na arrecadação, o papel do Estado na promoção do desenvolvimento e, por fim, o dever fundamental de pagar impostos, frente ao direito de economizar tributos com o intuito de alcançar o equilíbrio tributário.

Compreendidos os parâmetros mínimos como referencial do papel do Estado, na terceira seção, analisa-se o planejamento tributário agressivo realizado pela Apple. Esse caso foi escolhido como principal neste estudo, primeiramente, por envolver uma das empresas mais valiosas e lucrativas do mundo, que interfere na economia de forma significativa, seja pela movimentação das suas receitas, como por servir de modelo de negócio para outras sociedades, além de as lacunas legislativas, combinando o elemento de conexão da residência (que será tratado na próxima seção) entre os países da Irlanda e dos Estados Unidos da América (EUA) para se alcançar uma dupla não tributação da economia serem alguns dos fatores que desapontaram os estudos da OCDE na implementação de uma solução para o planejamento tributário agressivo. Ademais, o caso representa a primeira vitória dos contribuintes no Tribunal da União Europeia.

Na quarta seção, analisam-se as dificuldades encontradas pela OCDE e pelos países na tributação internacional da renda, mais precisamente quanto aos seus princípios e elementos de conexão. Identificado os desafios, os países passaram a buscar soluções e novos critérios para a tributação, resultando na solução de 2 (dois) pilares – Pilar Um e Pilar Dois – trazida pela OCDE no Projeto BEPS 2.0.

Frente aos novos critérios de tributação, na quinta seção, explana-se sobre a justiça fiscal e a necessidade de que esta seja efetiva. Para isso, especifica-se como ocorre a tributação da renda das pessoas jurídicas no sistema brasileiro, assim como a reforma tributária em andamento no Congresso Nacional brasileiro e a preocupação em tributar a economia digital e sua compatibilidade com o Projeto BEPS da OCDE. Em seguida, aborda-se o imposto global mínimo, sua estrutura e normativas, a fim de verificar se este favorece o Estado brasileiro, e quais são os seus anseios desta nação em participar da implementação. Por fim, discutem-se as medidas que também podem ser adotadas ou reforçadas para enfrentar os desafios da economia digital, como suprimento legislativo, interpretação tipológica, cooperação internacional e arbitragem.

Na seção seis, são, então, apresentadas as considerações finais deste estudo.

2 ECONOMIA DIGITAL: DO SURGIMENTO ÀS SUAS CONSEQUÊNCIAS NO ESTADO E NA SOBERANIA

As revoluções são marcadas pelo desenvolvimento de tecnologias. A primeira delas, foi a agrária, que posteriormente, desencadeou a primeira revolução industrial entre 1760 e 1840, através de construção de ferrovias. Depois, a segunda revolução de 1850 a 1955, gerada com o advento da eletricidade, seguida, da terceira revolução com início na década de 1960, através do desenvolvimento de semicondutores e computação mainframe, pessoal e internet. E, atualmente, com o século XXI, a quarta revolução chamada de digital, tendo como referencial, a internet móvel, sua propagação e a inteligência artificial[11]. Ainda seguindo a doutrina de Schwab[12] "estes marcaram a transição da força muscular para a força mecânica, evoluindo para onde hoje, com a quarta revolução industrial, o poder cognitivo aprimorado está aumentando a produção humana". A diferença entre as revoluções anteriores e a quarta revolução reside na fusão de tecnologias e interação nos domínios físicos, digital e biológico[13].

No campo econômico, essa revolução ficou conhecida como Economia Digital, expressão utilizada a partir de 1990, para referenciar aquelas atividades econômicas em que utilizavam transações comerciais pelo meio digital. O seu rápido desenvolvimento foi desencadeando "cloud computing, impressão 3D, nanotecnologia, internet das coisas, moedas virtuais"[14]. "meio aos efeitos da "economia compartilhada", de modo que "o processo produtivo passa a ser mais integrado e os intangíveis representam o grande componente de valor das empresas"[15].

Conforme o que Englisch[16] afirma, atualmente não é possível diferenciar economia digital da convencional, em razão de o processo de digitalização de todo o meio econômico e a necessidade de desenvolvimento dos setores produtivos com o

---

11 SCHWAB, K. **The fourth industrial revolution**. New York, NY: Crown Business, 2017, p.11.
12 Ibid., loc. cit.
13 Ibid., loc. cit.
14 FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.
15 Ibid.
16 ENGLISCH, Joachim. BEPS Action 1: Digital Economy: EU Law Implications. **British Tax Review**, [S.l.], p. 280-307, 5 Jun. 2015, p. 281. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2924494. Acesso em: 25 out. 2022.

uso da tecnologia da informação e comunicação (TIC) exigirem uma mudança de todos os setores, decorrentes do estímulo promovido pela concorrência. A empresa que consegue gerar um produto ou serviço mais tecnológico, ágil, com custos reduzidos e que permite alcançar o maior número de pessoas começou a sobressair-se no mercado, levando as sociedades empresárias tradicionais a um movimento de adesão e busca por integrar tecnologia no seu processo produtivo. Nesse contexto, pode-se dizer que as principais características apontadas pelo mercado digital são: mobilidade dos intangíveis e sua capacidade de transmissão; efeitos de rede; negócios multifacetados que necessitam de usuários e interação, o que agrega valor e gera um ativo; uso de informações, por meio da coleta, armazenamento e tratamento dos dados[17].

Entretanto, a problemática que cinge a tributação internacional das empresas é decorrente da globalização aliada à economia digital, que amplificou ainda mais a necessidade de se pensar o modelo tradicional das legislações vigentes. Diante disso, instaurou-se um movimento mundial entre as principais entidades internacionais com o objetivo de discutir essas novas modificações, sendo a "OCDE, inclusive, [...] uma das principais fontes de referência em termos de estudos da economia digital"[18].

A propósito, a OCDE, em conjunto com o G-20, grupo de vinte países, em 2014, criou o Projeto BEPS com 15 Ações, entre elas a Ação 1, sobre os desafios fiscais da economia digital. O escopo da ação tem como ponto-chave identificar as problemáticas da tributação direta e indireta sob uma ótica global, partindo das seguintes premissas: presença digital significativa; valor gerado; utilização de produtos e serviços digitais; qualificação de rendimentos e aplicação dos rendimentos gerados e normas do país de origem[19].

A OCDE conceitua economia digital, levando em consideração o uso maciço, que envolve (i) bens intangíveis; (ii) negócios multilaterais, formados por produtos gratuitos que geram novas oportunidades de exploração econômica; e (iii) dificuldade

---

[17] PICONEZ, Matheus Bertholo. Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo. *In*: FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. E-book.

[18] FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. **Tributação da Economia Digital na Esfera Federal**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021, p. 11.

[19] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OCDE, 2014, p. 15.

de identificar o país em que o valor foi originado, o que acaba por gerar empecilhos na tributação com os seguintes critérios: localizar a origem ou residência desse lucro; a competência tributária; e identificar as lacunas normativas entre os sistemas que diminuem ou zeram o pagamento[20].

Assim, conforme o que a OCDE concebe, as repercussões da nova economia estão intimamente ligadas com a soberania nacional, principalmente porque cada país tem liberdade de estabelecer as suas próprias regras. Desse modo, uma coerência internacional se torna necessária para fins de não haver dupla ou ausência de tributação dos rendimentos[21].

Em virtude das características que lhe são próprias e novas, esse tipo de estrutura traz consequências à tributação e à sua relação com o Estado, o que foi ainda mais agravado com a pandemia da COVID-19. Nesta seção, portanto, discute-se o conceito de soberania e a erosão das suas estruturas na sociedade digital, trazendo a passagem do Estado liberal para o Estado do bem-estar social e a crise do constitucionalismo atual.

2.1 COVID-19: REPERCUSSÕES NO ESTADO E NA ECONOMIA DIGITAL

São evidentes as modificações que a economia digital trouxe no mundo: a realidade deixou de ser apenas física, passando a ser também virtual, e, do mesmo modo que possibilitou novas oportunidades, fez surgir problemas antes inimagináveis. Tirole[22] aponta como os principais conflitos atuais a confiança nas plataformas *web*, a manutenção da solidariedade nos sistemas sanitários, o temor frente à automatização do trabalho e a dificuldade cada vez maior da tributação.

Hoje, o principal ativo da economia digital são os dados; por meio das informações dos usuários, eles conseguem manipular comportamentos e, até mesmo, sistemas democráticos. Se, antes de 2020, a economia informatizada já era avançada, depois da COVID-19 – que ensejou a declaração de Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional (ESPII), pela Organização Mundial da Saúde (OMS),

---

[20] Ibid., loc. cit.
[21] Ibid., loc. cit.
[22] TIROLE, Jean. **La economia del bien común**. Barcelona: Penguin Random House Grupo Editorial, 2017, p. 350.

sendo, em 11 de março de 2020, caracterizada como pandemia[23], que gerou um isolamento total e parcial de 2020 a 2021 de toda população mundial –, a evolução da tecnologia foi exponencial, uma vez que o consumo digital e o uso das redes aumentaram de forma expressiva.

Tirole[24] afirma que o maior valor da tecnologia está fundamentado no tratamento de dados, os quais são os ativos necessários para criação de sistemas e realidades virtuais, questionando ainda se seria possível "[...] controlar o acesso a nossos dados, bem como sua confidencialidade, [e se] seremos prisioneiros de uma empresa, profissão ou o Estado que manterá zelosamente o controle de acesso a esses dados".

Outra importante modificação nas empresas foram a cultura digital e a de *home office*, as quais passaram a enfrentar a necessidade de mudanças ou deixariam de funcionar, em razão dos isolamentos e das medidas restritivas. Em uma pesquisa realizada pela Fundação Instituto de Administração (FIA), em conjunto com a Universidade Estadual de São Paulo (USP), revelou-se que, de um levantamento com 139 (cento e trinta e nove) empresas atuantes em todo o Brasil, 41% (quarenta e um por cento) adotaram o formato de trabalho em casa[25]. Já em um estudo realizado pela DELL Technologies[26], com o objetivo de medir as transformações digitais no mundo, concluiu-se que, em 2020, 80% (oitenta por cento) dos negócios aceleraram ao menos um programa de transformação digital.

As crises sucessivas provocadas pela pandemia da COVID-19 acabaram por gerar um enfraquecimento do Estado, além de que os setores que mais se beneficiaram com esse momento foram as empresas de tecnologia, que tiveram os seus faturamentos aumentados[27]. Se por um lado essas *big tech* só cresceram ainda

---

[23] ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE. Histórico da pandemia de COVID-19. **OPAS**, Brasília, c2022. Disponível em: https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19. Acesso em: 8 nov. 2022.

[24] TIROLE, op. cit., p. 354.

[25] JORNAL USP. Pesquisa: gestão de pessoas na crise COVID-19. Relatório Final. **Jornal USP**, São Paulo, 2020. Disponível em: https://jornal.usp.br/wp-content/uploads/2020/11/Pesquisa-Gest%C3%A3o-de-Pessoas-na-Crise-de-Covid-19-ITA.pdf. Acesso em: 6 mar. 2022.

[26] DELL TECHNOLOGIES. Measuring digital transformation progress around the world. DELL Technologies, [S.l.], c2023. Disponível em: https://www.dell.com/en-us/dt/perspectives/digital-transformation-index.htm. Acesso em: 6 mar. 2022.

[27] Reportagem da CNN Brasil em 30/07/2020 anuncia que as big techs tiveram sua maior retração com forte números de crescimento, ficando em imunes ao momento pandêmico. Cf. CNN BRASIL. Amazon, Apple, Facebook e Google 'ignoram' pandemia e lucram mais. **CNN Brasil**, São Paulo, 30 jul. 2020. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/business/amazon-apple-facebook-e-google-ignoram-pandemia-e-lucram-mais/. Acesso em: 29 jan. 2022.

mais, por outro, os Estados tiveram os seus PIB[28] diminuídos, de modo que o mercado nacional sofreu com a queda de faturamento, e os trabalhadores com o desemprego.

As mudanças não pararam: as grandes empresas de tecnologia já passaram a investir em uma realidade virtual paralela. Diante disso, muitos questionamentos surgem, a exemplo de como será o papel do Estado nessa realidade virtual ou, ainda, como será a tributação das operações financeiras realizadas dentro desse espaço. Tudo isso faz gerar a necessidade de se repensar o papel do Estado como promotor do desenvolvimento.

À vista disso, foi publicado, em março de 2019, pela OCDE, o Projeto *Going Digital*, que foi divido em 3 (três) fases. A Fase Dois, que ocorreu de 2019 a 2020, abordou novos desafios e perspectivas, com foco na inteligência artificial e no *blockchain*, além de empregos, inclusão social e estrutura de mercado. No tocante à Fase Três, que foi de 2021 a 2022, debruçou-se sobre a "governança de dados e bem-estar", em decorrência da crise do coronavírus, que ressaltou como os dados são as bases da tecnologia da informação. O contexto pandêmico de 2020-2022 que o mundo vivenciou revelou a crise da governança de dados pelos Estados, uma vez que precisavam de informações pessoais em tempo real da saúde das pessoas[29].

Nesse cenário atual, novas complexidades irão surgindo, o que acaba por desafiar não somente a sociedade, mas a estrutura da administração pública, exigindo a sua própria digitalização, criação de novas ferramentas e, até mesmo, de políticas públicas[30]. Segundo o que a OCDE[31] considera, isso decorre do fato de que as tecnologias e os dados conseguem se transformar e alcançar interação entre os atores sociais, o que acaba por gerar elevada quantidade de dados com valores econômico e social.

É nesse sentido que se reforçam as perguntas propostas por Tirole sobre o controle dos dados pelo Estado ou pelas empresas e de quem os manterá de fora

---

[28] Com exceção de Taiwan, China e Turquia, todos os países listados na reportagem publicada no site da Invest News apresentaram resultado negativo. Cf. TREVISAN, Karina. Quais países tiveram mais impacto na economia com a covid-19? Veja ranking. **Invest News**, [S.l.], 5 mar. 2021. Disponível em: https://investnews.com.br/economia/pandemia-transforma-previsoes-de-alta-do-pib-em-tombos-veja-ranking/. Acesso em: 29 jan. 2022.

[29] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Going Digital Project. **OECD**, Paris, Mar. 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/digital/going-digital-project/. Acesso em: 7 nov. 2022.

[30] FOSSATI, op. cit., p. 14.

[31] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Going Digital Project. **OECD**, Paris, Mar. 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/digital/going-digital-project/. Acesso em: 7 nov. 2022.

zelosa e respeitando os direitos fundamentais do indivíduo, ou mesmo até onde o controle não levaria a sociedade a ser totalmente vigiada. Trata-se de um limite muito tênue, para o qual são necessárias longas reflexões que não serão debatidas nesse trabalho. No entanto, sob a ótica da administração fazendária, há a necessidade de acompanhamento das transformações digitais, a digitalização dos dados societários, contábeis e financeiros para o cruzamento de informações e localização de condutas criminosas.

Nos últimos anos, a Receita Federal do Brasil tem passado por esse processo, com a criação de sistemas para armazenamento das obrigações acessórias e até mesmo protocolo de processos administrativos. Esse movimento foi reforçado ainda mais com o Decreto nº 10.609/2021, que instituiu a Política Nacional de Modernização do Estado e o Fórum Nacional de Modernização, com previsão no seu artigo 5º, inciso V, de transformação digital do ente público e da sociedade com atenção à governança de dados e digitalização da economia[32].

Assim, surge a necessidade de se repensar a importância do Estado para o desenvolvimento em um mundo digital com novas escassezes e que a prioridade dos direitos tutelados foi modificada, assim como o fato de ter ocorrido o surgimento de novas demandas de proteção.

2.2 PAPEL DO ESTADO COMO PROMOTOR DO DESENVOLVIMENTO EM CONTRAPARTIDA AO CUSTO DOS DIREITOS

Delimitada a premissa do Estado como fruto do pacto firmado por indivíduos, ressalta-se também a necessidade de, no Direito, como "lei jurídica universal"[33], discutir-se sobre o papel do ente público para a normatização. Muito se fala na diferença entre crescimento e desenvolvimento econômico. Não necessariamente, o crescimento, por meio do qual se analisam apenas a expansão econômica e a modernização, gera melhores condições econômicas para a população. O conceito

---

[32] Art. 5º A Política Nacional de Modernização do Estado será implementada com observância aos seguintes eixos temáticos: [...] V - governo e sociedade digital - transformação digital do País, com atenção à governança de dados, à internet das coisas, à digitalização da economia, à digitalização de serviços, à integração das bases e à estrutura de conectividade.

[33] LIMA, Newton de Oliveira. **O conceito de estado e a fundamentação do estado de direito em Kant e Kelsen**. 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2015, p. 145. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/tede/8347?locale=pt_BR. Acesso em: 5 ago. 2023.

de desenvolvimento é ainda mais amplo, preocupando-se com questões institucionais, políticas, jurídicas, sociais, econômicas e ambientais[34].

O desenvolvimento "pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam"[35]. O papel do mercado na promoção do desenvolvimento já tem sido reconhecido pela doutrina, necessitando-se que seja aliado ao do Estado com o custeio social e de uma boa gestão pública dos recursos[36].

O ente público como promotor do desenvolvimento necessita da concretização do bem-estar social, e isso somente é alcançado quando ocorre planejamento com interdependência[37]. Com a pandemia da COVID-19, a maior parte do mundo sofreu com a crise sanitária e econômica, enquanto o uso da tecnologia e seus recursos avançou sem medida, aliado à produção da renda e sua centralização.

Bercovici[38] afirma que o debate sobre a atuação do poder público no mercado tem sido contestado cada vez mais, havendo até mesmo o questionamento sobre se a sua atuação deve se limitar a um papel atuante ou apenas de observador. O referido autor, quando redigia o seu texto, deparava-se apenas com a globalização, trazendo categoricamente o debate sobre se o Brasil iria integrar a globalização aos seus objetivos nacionais ou se iria se comportar como mero observador[39]. Ele ainda chegou a afirmar posteriormente que o Estado que não planeja o seu futuro renuncia à sua própria soberania. Esse discurso nunca ficou tão atual com a sociedade digital. As consequências perante os desafios atuais, promovidos pelo cenário global, impactam diretamente o desenvolvimento nacional, levando-se em consideração o custo dos direitos e o fato de a tributação impactar o campo econômico e a regulação do mercado.

O desenvolvimento sob a ótica social tem um custo, e os resultados que transbordam da lucratividade dos donos do capital para a realização dos direitos sociais, principalmente, para os mais necessitados, não podem ser abrangidos e protegidos sem financiamento. A forma como ocorre a gestão desses recursos de forma a canalizá-los para as necessidades das comunidades, resolvendo os seus problemas peculiares e pontuais, intrínsecos a cada conjectura, é particularidade que

---

[34] BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 53-54.
[35] SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010, p. 16.
[36] Ibid., p. 20; 22.
[37] BERCOVICI, op. cit., p. 53.
[38] Ibid., p. 65.
[39] Ibid., p. 66; 68.

o Estado diante do seu povo deve reconhecer, respondendo aos anseios da soberania e do papel do Estado como promotor do desenvolvimento.

Para Bercovici[40], é através da promoção do desenvolvimento que se alcança o bem-estar social, sendo o Estado o seu principal promotor, o qual precisa ter autonomias financeira, política e social. A tributação liga-se intimamente ao desenvolvimento, porque ela é a principal fonte de arrecadação, a partir da qual o ente público alcança autonomia para implementação do fio condutor do desenvolvimento, coordenando os meios necessários para readequar os órgãos e suas estruturas[41]. Assim, para Kant, na visão de Lima[42], o papel do Estado é ser racional para educar os particulares ao desenvolvimento seja sob a ótica da autonomia da vontade ou na obrigação de pacificação para implementar a vontade política.

Quando os indivíduos não pertencem a um povo, não estando sujeitos a um governo que tributa, eles não estão protegidos por nenhum ordenamento jurídico que garanta os seus direitos e exija os seus deveres[43]. Portanto, os direitos têm um custo orçamentário para que eles possam ter utilidades e eficácia no cotidiano[44]. “Os direitos não têm somente um custo orçamentário, mas também um custo social”[45]. Os direitos individuais exigem uma abstenção do Estado, uma conduta negativa, enquanto os direitos sociais são normas programáticas, reforçam uma prestação efetiva, conduta positiva do ente estatal, por meio de políticas públicas para a sua concretização[46].

Se o Estado não atua na busca pelo desenvolvimento, o mercado e as grandes sociedades empresárias de tecnologia não estarão preocupados com a realidade social; não se pode desconsiderar os benefícios sociais e econômicos que estas fomentam. Conforme explicitado no tópico anterior, essas empresas cresceram economicamente com a pandemia da COVID-19, período em que as sociedades empresárias locais se viram obrigadas a se informatizar cada vez mais; entretanto, foi durante esse mesmo período que, dos pontos de vista sanitário e social, verificou-se

---

40 Ibid., p. 50.
41 Ibid., p. 50.
42 LIMA, N., op. cit., p. 111.
43 SUNSTEIN, Cass R.; Holmes, Stephen. **O custo dos direitos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. Edição Kindle, p. 15.
44 Ibid., p. 16.
45 Ibid., p. 17.
46 CARVALHO, Cristiano. **A Solidariedade Social na Tributação**: realização da justiça ou ineficiência econômica. [Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, a. 3, v. 2, p. 79-103, verão 2010]. Coimbra: Almedina, 2010, p. 99.

a decadência dos sistemas públicos e da quantidade de pessoas vivendo abaixo de uma renda mínima.

A sociedade do risco pressupõe o reconhecimento dos riscos naturais e sociais a que os seres humanos estão expostos[47], principalmente com a globalização, que aumenta em escala mundial essa possibilidade. Isso se tornou ainda mais evidente no ano de 2020, com a crise sanitária da COVID-19. A sociedade do risco e a tributação estão intimamente ligadas, especialmente, porque a arrecadação de tributos é a basilar fonte de financiamento estatal, desde a superação do Estado liberal até o Estado social-democrático, assumindo várias prestações sociais, econômicas, trabalhistas e ambientais que antes eram responsabilidade dos indivíduos[48].

O Estado liberal, guardião das liberdades individuais, propagou-se com a Revolução Francesa por meio do movimento da burguesia, que buscava a participação do homem na formação da vontade estatal, valendo-se do princípio da representação, porém, voltada a privilégios e discriminações[49]. Foi durante a tendência liberal que surgiram ideais como separação dos poderes, para afastar as tendências absolutistas, e a necessidade de uma positivação dos direitos de primeira geração. Contudo, a técnica do liberalismo entrou em crise, sobretudo, porque se tratava apenas de uma ideia formal, que desconsiderava as desigualdades de fato existentes: econômicas, sociais, políticas e pessoais, fazendo surgir o Estado social[50].

O Estado do bem-estar social promoveu a busca pela igualdade e a solidariedade, sendo a tributação a principal fonte de recursos para a prestação de direitos, consequentemente, ensejando uma maior intervenção na economia para promover o desenvolvimento. Para Bercovici[51], é por meio da promoção do desenvolvimento que se alcança o bem-estar social, sendo o Estado o seu principal promotor; desse modo, o ente público precisa ter autonomias financeira, política e social.

Ademais, o Estado ainda detém a extrafiscalidade tributária como um importante instrumento para promover o desenvolvimento e a desburocratização[52],

---

47 ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 19.
48 Ibid., p. 23.
49 BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 42-43.
50 Ibid., p. 59-60.
51 BERCOVICI, op. cit., p. 50.
52 BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Concorrência e Desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. **Revista de Direito e Desenvolvimento**, UNIPÊ, João Pessoa-PB, a. 3, n. 5, jan.-jun., p. 13-40, 2012, p. 35. Disponível em:

uma vez que, estimulando e desestimulando comportamentos, ele consegue coordenar os interesses sociais, econômicos e políticos.

2.3 A EROSÃO DAS ESTRUTURAS DA SOBERANIA NO CONTEXTO DA ECONOMIA DIGITAL

Rousseau[53], ao tratar da soberania na sua época, definiu o poder absoluto dirigido pela vontade geral e decorrente do pacto social. Em que pesem os termos utilizados na obra de Rousseau não serem os atualmente adotados, a ideia de soberania como característica marcante do Estado permanece até os dias atuais. É por meio dela que, com a modernização da sociedade, o Estado passou a concentrar outros poderes, como a divisão do trabalho e o monopólio da tributação (fruto do capital), e, em outro eixo, o poder coercitivo de aplicar sanções – três grandes aspectos que controlam a vida em sociedade[54].

Principalmente, porque "[...] o mercado é uma instituição jurídica constituída pelo direito, posto pelo Estado, deste se reclama, a um tempo só, que garanta a liberdade econômica e, concomitantemente, opere a sua regulamentação [= regulação]"[55]. Desse modo, como o mercado é uma instituição jurídica posta e regulada pelo ente público – sendo por meio da produção do seu capital, que ocorre a tributação, uma das principais fontes do seu financiamento – pode-se afirmar que o conceito de soberania territorial está ligado à soberania fiscal do ente público[56].

Canotilho[57] afirma que "o Estado é, assim, uma forma histórica de organização jurídica do poder dotada de qualidades que a distinguem de outros 'poderes' e 'organizações de poderes'". A principal característica do Estado é a soberania, é por meio dela que ele exerce o poder supremo no plano interno, regendo os aspectos sociais, políticos e econômicos, e no plano internacional por meio da sua autonomia

---

https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/194. Acesso em: 4 ago. 2023.

53 ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução de Rolando Roque da Silva. [S.l.]: Ed. Ridendo Castigat Mores, 2002. Edição eletrônica, p. 16.

54 GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 14.

55 Ibid., p. 34.

56 SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 332.

57 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Editora Almedina, 2000, p. 89-90.

e independência[58]. Magalhães[59], por sua vez, traz a seguinte perspectiva acerca do conceito de soberania:

> Soberania, de fato (e pelo menos desde o século XVI) é reconhecida como uma modalidade da autolimitação do poder fundado no direito: a soberania do Estado moderno será representada como qualidade de um poder absoluto e arbitrário para servir de fundamento ao sistema político de um Estado que não será nem arbitrário, nem absoluto, nem exclusivo. Mas é exatamente nisto que consiste, como vimos, o caráter paradoxal da soberania estatal.

A soberania no plano interno se confirma por meio da Constituição. Canotilho[60], ao tratar do tema, põe em questionamento se o referente da Constituição deva ser a sociedade ou o Estado. É certo que, atualmente, diante da globalização e da revolução tecnológica, o questionamento que se impõe não é apenas esse, mas qual deva ser o referente da soberania frente às alterações promovidas pela economia digital. O poder global atual não se concentra apenas nos Estados: a economia global rege o mundo tanto no plano financeiro como comunicativo e, principalmente, no processo democrático, interferindo nas eleições, seja na coleta de dados das tendências ou nas propagandas massivas[61].

Calléjon[62] afirma que essa crise do constitucionalismo global afetou tanto o plano externo quanto o interno. No plano externo, deu-se por meio de imposições econômicas, de modo que os Estados se encontravam limitados de tributar essas atividades, uma vez que muitas operam no plano virtual ou que, por meio de serviços gratuitos, coletam dados que, posteriormente, são vendidos, afastando um dos principais atributos do conceito de soberania estatal, a saber, a territorialidade, aspecto importante para a determinação do critério espacial do tributo. No plano interno, traduziu-se por meio das interferências na sociedade, tendo como consequência a democracia, controlando e ditando os valores sociais, por meio das redes, internalizando a vontade desses poderes econômicos globais no plano interno[63].

---

58 Ibid., p. 89-90.

59 MAGALHÃES, Juliana N. **Formação do conceito de soberania**: história de um paradoxo. São Paulo: Editora Saraiva, 2015, p. 237.

60 CANOTILHO, op. cit., p. 87.

61 CALLÉJON, Francisco Balaguer. As duas grandes crises do constitucionalismo diante da globalização no século XXI. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJJL]**, Chapecó/Joaçaba-SC, v. 19, n. 3, p. 681-702, set.-dez. 2018, p. 681. Disponível em: https://doi.org/10.18593/ejjl.20205. Acesso em: 29 jan. 2022.

62 Ibid., p. 682-683.

63 Ibid., p. 683.

Diante da crise sanitária causada no mundo, muitos países viram na tributação uma alternativa para combater as consequências econômicas, como a diminuição de impostos para fomentar o consumo e o aproveitamento dos prejuízos fiscais decorrentes da pandemia, fomentando a economia para aquelas empresas que atuam e investem no país com uma tributação negativa, diferentemente daquelas que transportam o capital para dependências com tributação favorecida, que não poderão gozar de tais benesses[64]. Tal situação fez surgir o questionamento acerca da função da soberania, o que, ainda nas palavras de Magalhães[65], "[...] consiste em oferecer uma resposta para um problema social que não pode ser resolvido através da introdução de um conceito: o problema da fundação"[66].

Como afirmado por Albuquerque[67], estão ligados, de forma umbilical, "Estado, tributo e soberania". O conflito em um deles atua de forma reflexiva no outro, uma vez que é por meio do tributo que o Estado se mantém, e por meio da soberania que surge o poder de tributar. Entretanto, existem autores, como Zivelti[68], que discordam desse posicionamento. No caso do referido autor, por entender que: "O direito ou a obrigação tributária decorrem da lei, de sorte ser uma falácia atribuir a relação tributária um caráter funcional de soberania".

Desse modo, percebe-se que a economia digital tem causado a erosão das bases da soberania do Estado, especialmente as suas estruturas basilares, assentadas nos elementos territoriais e fiscais, precisando hoje o ente público pensar no seu novo referencial de soberania. O ativo mais importante, na sociedade tecnológica atual, são os dados. O Estado, como maior produtor e regulamentador dessas informações, deve se apropriar dele e se posicionar nesse espaço, tornando-o como atual referente do seu poder. Na sociedade pós-moderna do século XXI, não bastam apenas, para compor o conceito de soberania, a divisão do trabalho, o

---

64 ZILVETI, Fernando Aurelio. Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 8., Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto e Rodrigo Maito da Silveira. **Anais** [...]. São Paulo: IBDT, 2020. p. 225-226. Disponível em: https://ibdt.org.br/congresso/wp-content/uploads/2021/05/ANAIS_VIIICongresso_2020.pdf. Acesso em: 5 ago. 2023.

65 MAGALHÃES, op. cit., p. 236.

66 Ibid., loc. cit.

67 ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. **A reforma da tributação internacional da renda e seus reflexos sobre a política tributária internacional brasileira**. 2021. 157 f.; il. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2021, p. 16. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/44823. Acesso: 16 mar. 2023.

68 ZILVETI, Fernando Aurelio. A tributação sobre o comércio eletrônico: o caso *Amazon*. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 26, p. 231-245, jul./dez. 2011, p. 233.

monopólio da tributação e o poder coercitivo; é preciso atuar nos novos contornos do mundo digital, principalmente diante do papel que ele desempenha para a sociedade, conforme será abordado no próximo tópico. Magalhães[69] ainda adverte que "a soberania não é um círculo perfeito. Mesmo o espaço ilimitado do círculo requer limites [...]". Ou seja, esse círculo ilimitado exige limites na atuação do tratamento de dados pela sociedade digital, sob pena de ocorrer a sua erosão.

2.4 DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E A NECESSIDADE DE EQUILÍBRIO COM O DIREITO FUNDAMENTAL DE ECONOMIZAR TRIBUTOS

O artigo 1º da Constituição Federal de 1988 constitui os fundamentos da República Federativa do Brasil: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e o pluralismo político. O que coaduna perfeitamente com os preceitos trazidos por Kant[70] na sua obra de Paz Perpétua, ao defender que a Constituição estabelecida deve ser republicana, de acordo com os princípios de liberdade, tratando os indivíduos como seres humanos e aliada à noção de dignidade, considerando-os como cidadãos iguais. A soberania estatal refere-se ao poder constitucional de criar direitos e deveres fundamentais, estando a dignidade da pessoa humana como baliza do Estado democrático de direito[71]. Desse modo, é possível afirmar que "[...] os deveres fundamentais, para além de constituírem o pressuposto geral da existência e funcionamento do Estado e consequente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais no seu conjunto [...]"[72]. Portanto, para se ter direitos, é inevitável um estado fiscal[73].

Assim, pode-se apontar o liame da solidariedade com o dever fundamental de pagar impostos frente ao primado da soberania. O artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, trouxe a solidariedade como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil. O princípio da solidariedade social decorre do Estado do bem-estar social[74]. E, por fim, no artigo 4º, da Constituição de 1988, há a defesa da paz e

---

69 MAGALHÃES, op.cit., p. 39.
70 KANT, Immanuel. **À paz perpetua**: um projeto filosófico. Tradução e notas de Bruno Cunha. Petrópolis: Vozes, 2020, p. 38-39.
71 NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2012, p. 56.
72 Ibid., p. 59.
73 Ibid., p. 60.
74 CARVALHO, op. cit., p. 84.

a cooperação dos povos para o progresso da humanidade como princípios norteadores da república. Ademais, conforme apontado por Araujo[75], “o direito e o Estado devem desempenhar um papel de reestruturação dos valores sociais que tenham na cidadania e na participação social sua base”. Principalmente, no direito tributário, que a arrecadação é a fonte para a concretização dos direitos sociais.

Todavia, não se sustenta uma tributação indiscriminada, de modo que princípios como o da capacidade contributiva limitam e, ao mesmo tempo, protegem o patrimônio[76]. Ademais, não tem a tributação papel punitivo e não pode configurar efeito de confisco, e, sim, consistir em uma função fiscal e extrafiscal. Ela não pode se tornar tão nociva, que afete o princípio da livre iniciativa, fundamento da República Federativa do Brasil, nem mesmo universalmente constritiva, que viole a paz universal entre os países.

Carvalho[77] questiona no seu artigo o porquê de a tributação excessiva gerar tanta rejeição se a coletividade deseja o custeio de direitos. Ao longo do texto, ele responde que alguns autores como Cláudio Sanchetto entendem que isso se dá pela má administração da máquina pública e ausência de efetividade no provimento das políticas públicas, porém discorda de tal afirmação por entender que não existe essa separação entre administração e âmbito público, que, no final, o Estado do bem-estar social, por tornar tudo coletivo, acarreta apenas burocracia e custo social e acumula todas as prestações de serviços sociais no Estado, que somente consome aquilo que a sociedade produz.

Já autores como Zivelti[78] entendem que a tributação reduz as desigualdades causadas pela economia, tendo a função de nivelar o patrimônio, a partir do princípio da capacidade contributiva, o qual está disposto no artigo 145, parágrafo 1º, da

---

[75] ARAUJO, Jailton Macena de. Constituição, cidadania e trabalho: premissa para o reconhecimento de uma racionalidade estatal pautada na solidariedade. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro-RJ, n. 52, jan.-jun., p. 134-158, 2018, p. 136. Disponível em: https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/667. Acesso: 4 ago. 2023.

[76] CARVALHO, op. cit., loc. cit.

[77] Ibid., p. 86.

[78] ZILVETI, Fernando Aurelio. Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 8., Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto e Rodrigo Maito da Silveira. **Anais** [...]. São Paulo: IBDT, 2020. p. 235. Disponível em: https://ibdt.org.br/congresso/wp-content/uploads/2021/05/ANAIS_VIIICongresso_2020.pdf. Acesso em: 5 ago. 2023.

Constituição Federal de 1988[79], sendo consuetudinário da isonomia. Carvalho[80], por sua vez, aduz que tal princípio é direito individual que busca proteger a propriedade da tributação excessiva. “Não serve, portanto, como expediente, para a promoção de políticas públicas redistributivas de renda”[81], trazendo a necessidade de uma conduta negativa do ente estatal.

Discorda-se com a afirmação de que o princípio da capacidade contributiva não possa ter uma perspectiva social; em que pese a isonomia estar disposta nos direitos individuais, ele possui uma vertente que conduz a uma tentativa de nivelamento e distribuição de renda. Parte da doutrina diverge sobre o assunto, mas os que consideram ser um princípio que protege liberdades individuais entendem como uma orientação dirigida ao legislador para criar as leis tributárias que observem a capacidade econômica dos contribuintes[82]. “A capacidade contributiva é condição necessária, mas não condição suficiente para a incidência tributária. Mais que isso: a capacidade econômica não é parâmetro exclusivo – e suficiente – para a justiça do sistema tributário”[83].

Diante de todas as considerações tecidas acerca do Estado como promotor do desenvolvimento, é possível afirmar que o papel da tributação é financiar a atuação estatal e custear os direitos; logo, tem-se por consequência a criação de deveres. Contudo, o equilíbrio necessita ser buscado, como afirma Kant[84] “[...] porque a posse de poder corrompe inevitavelmente o juízo da livre razão”, e a tributação justa equaliza o direito fundamental de economizar impostos em contrapartida do dever fundamental de pagar. O excesso gera autoritarismo estatal, afetando a liberdade de inciativa e a defesa da concorrência, levando-se em consideração que grandes empresas conseguem se valer de planejamento tributário agressivo e alocação de recursos em regimes fiscais privilegiados enquanto a pequena e a média empresas ficam em

---

79 Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

80 CARVALHO, op. cit., p. 100.

81 Ibid., loc. cit.

82 LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva e da legalidade neste debate. Revista Direito Tributário Atual, IBDT, São Paulo, n. 45. p. 322-339, maio-ago. 2020, p. 329. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1211. Acesso em: 5 ago. 2022.

83 Ibid., loc. cit.

84 KANT, op. cit., p. 64.

situação desfavorecida, acabando por não conseguirem contribuir com a medida da sua capacidade.

Se do dever fundamental de pagar impostos decorre o princípio da solidariedade tributária, por outro lado, do direito fundamental de economizar impostos decorre o princípio da capacidade contributiva, estando todos em busca de uma tributação justa e solidária, ditames estes abarcados e objetivados pela Constituição de 1988.

Desse modo, é possível afirmar que o princípio da solidariedade está intimamente ligado ao dever de pagar impostos e ao conceito de desenvolvimento. Sem tributação, os Estados não conseguem concretizar os direitos fundamentais expressos no texto constitucional para o bem-estar social.

As condutas de evasão e elisão fiscais, de forma simulada, corroem a soberania, ou seja, quando a legislação estabelece que somente o Estado tem o poder de tributar (art. 7º do CTN[85]) e a hipótese de incidência descrita na norma jurídica concretiza-se no mundo dos fatos, no entanto, em virtude de uma prática ilícita ou imoral, evade-se o pagamento do tributo, a relação entre Estado, Soberania e tributo entra em crise.

Inclusive, Piconez[86] aponta para a ideia de que “sucede que referido poder de tributação é alicerçado no princípio da soberania fiscal, qual seja, a capacidade de um determinado ente tributante de perseguir sua política fiscal, sem restrições por influências externas”.

Ademais, sob a ótica kantiana, não se pode pautar apenas no campo da moralidade, mas no do dever[87]. No mesmo sentido, quando o dever fundamental de pagar impostos se torna excessivo, encontra limite no direito fundamental de economizar impostos, nos princípios da livre iniciativa e neutralidade tributária.

Doutro norte, há autores, como Rocha[88], que discordam dessa narrativa. Para o referido autor, esse tipo de discussão somente afasta o que realmente importa,

---

85 Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

86 PICONEZ, op. cit., p. 119.

87 KANT, op. cit., p. 74.

88 ROCHA, Sérgio André. O planejamento tributário na obra de Sampaio Dória. **Revista Fórum de Direito Tributário [RFDT]**, Belo Horizonte, a. 19, n. 109, p. 9-27, jan.-fev. 2021, p. 10, itálico do original. Disponível em: http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2021/05/SAR-Planejamento-Tributário-na-obra-de-Sampaio-Dória.pdf. Acesso em: 5 ago. 2023.

debruçar-se sobre casos práticos e suas formas de resolução, para que o aplicador do direito encontre na doutrina fundamento para isso, uma vez que o debate do direito fundamental de pagar impostos e de economizar tributos não resolveria problemas cotidianos, conforme se depreende do trecho a seguir:

> Segundo vemos, talvez o maior problema encontrado nos debates sobre o planejamento tributário nos últimos anos decorra das seguintes abordagens: (1) a excessiva relevância atribuída ao primeiro plano (ético, axiológico e principiológico); e (2) a confusão entre os dois planos do debate, estabelecendo-se como premissa que uma certa posição quanto aos aspectos éticos, axiológicos e principiológicos leva, necessariamente, a uma visão determinada das questões aplicativas e concretas.
>
> [...] A *primeira abordagem* é uma leitura parcial. Ela foca os aspectos éticos, axiológicos e principiológicos como se fossem os únicos relevantes. Como consequência, equiparam-se autores considerando apenas suas posições nesses campos, sem uma maior preocupação com o plano aplicativo concreto.

O debate do dever fundamental de pagar impostos e do direito de economizar tributos não resolve casos práticos, no entanto, constitui balizas para os estabelecimentos de premissas e pressupostos iniciais pelo intérprete da lei. Ao mesmo modo que se discorda do autor, concorda-se quanto à necessidade de serem instauradas, no âmbito doutrinário, situações que contribuam também para a resolução de casos.

Assim, estando em voga essas problemáticas, debruça-se na próxima seção sobre o planejamento tributário realizado pela Apple, objeto de estudo da OCDE, sobre um caso que demonstra a concorrência fiscal entre os Estados Unidos e a Irlanda e sobre como a digitalização da economia consegue se valer das lacunas legislativas para diminuir a carga tributária.

3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NO CASO APPLE: SUA RELAÇÃO COM A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁVEIS NA RENDA DA PESSOAS JURÍDICA

Inicialmente, torna-se necessário trazer a definição de planejamento tributário e as características que o apontam como agressivo. Conforme foi explanado no tópico anterior, o contribuinte tem o direito constitucional de economizar tributos, estando inclusive expresso no artigo 153 da Lei nº 6.404/1976 e constituindo um dever do administrador para uma boa gestão das finanças empresariais[89].

Segundo o que Greco[90] explica, o planejamento tributário envolve três temas, quais sejam, o econômico, jurídico e o político. O econômico, porque, muitas vezes, demostra a frustação do contribuinte com a carga tributária. O jurídico, pela utilização de conceitos legais para enquadrar ou não determinada situação. E político, porque demonstra a relação fisco-contribuinte.

Assim, para identificar se a economia de tributos foi lícita ou não, a doutrina divide, por uma questão epistemológica, em evasão, elusão e elisão fiscais. A evasão fiscal é o ato ilícito para evitar o pagamento dos tributos, quando se comete, portanto, infrações administrativas e crimes fiscais, ou seja, quando o fato gerador já ocorreu. A elusão fiscal é a conduta manipulada de determinado negócio jurídico para alterar a ocorrência do fato gerador, a qual é aparentemente lícita, mas o seu conteúdo é imoral/abusivo[91]. Por fim, tem-se a elisão, que é a conduta pré-existente ao fato gerador, antes do seu nascimento, nos termos da lei.

Assim, o planejamento tributário agressivo não possui uma delimitação fechada, uma vez que cada Administração Tributária pode partir de premissas interpretativas conforme a sua legislação, e por envolver estruturas globais complexas. O que se tem em comum no estabelecimento de um determinado caso como agressivo ou não são as estruturas empresariais, lícitas ou não, que permitam uma diminuição, ou até mesmo um esvaziamento da carga tributária[92].

---

89 CHAVES, Francisco Coutinho**. Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 12.

90 GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário revisitado. *In*: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017. p.17-23, p. 19.

91 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo-SP: Atlas, 2022, p. 136.

92 TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**,

Nesse sentido, o Projeto BEPS/2015 – *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*[93], no seu Anexo B, buscou exemplificar essas estruturas básicas de planejamento tributário realizados pelos grupos econômicos multinacionais para facilitar a identificação pelas autoridades fiscais. Em que pese o caso descrito ser hipotético, contém bastante similaridade com as arquiteturas empresariais e operações desenvolvidas pela Apple, Amazon e Google, inclusive quanto às jurisdições envolvidas: Irlanda, Luxemburgo e Holanda[94].

O Anexo B está dividido em quatro tipos de atividades: (i) venda de produtos em plataforma online; (ii) publicidade na internet; (iii) computação na nuvem; e (iv) loja virtual de aplicativos, como Apple Store, Play Store etc. O primeiro tipo foi inspirado na estrutura adotada pela Amazon[95], o segundo, com base no esquema da Google, e o quarto, adotado pela Apple.

Neste estudo, por uma questão metodológica e para uma abordagem mais aprofundada da postura adotada pela sociedade empresária, debruça-se sobre o planejamento tributário realizado pela Apple e a fiscalização realizada pela Comissão Europeia sobre a sua legalidade[96].

A Apple é uma empresa multinacional, com venda para consumidores diversificados, empresas, pessoas físicas e entes públicos[97]. Considerada em 2022, pelo Departamento de Pesquisa Statista, como a maior empresa do mundo, com uma capitalização de mercado em 2021 de 2,64 (dois vírgula sessenta e quatro) trilhões

---

IBDT, São Paulo, n. 2, p. 44-64, jan. 2017, p. 43. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819. Acesso em: 5 ago. 2023.

93 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015. Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 5 ago. 2023.

94 SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. *In*: FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 925.

95 Ibid., p. 926; 930; 934.

96 TING, Antony. iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue (March 19, 2014). **British Tax Review**, n. 1, 2014, p. 40. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2411297. Acesso em: 19 dez. 2022.

97 GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Caso Apple: digitalização da economia, planejamento fiscal internacional, tax rulings e regras de stated aid: a guerra fiscal internacional e seus desdobramentos. **Revista CNJ**, Brasília, v. 4, n. 2, p. 57-67, jul.-dez. 2020, p. 58. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/ojs/revista-cnj/article/view/179. Acesso em: 5 ago. 2023.

de dólares, além de ocupar o *ranking* das empresas mais lucrativas do mundo[98]; logo, é uma empresa que interfere na economia global e atuante em vários países.

Em 2013, a Comissão Europeia iniciou o procedimento fiscalizatório formal contra a Apple, a respeito de decisões concedidas entre 1991 e 2007, concluindo em 2016, pela violação de disposições tributárias e, condenando a Apple ao pagamento de 13 (treze) bilhões de euros para a Irlanda, conforme informação divulgada pela Direção-Geral da Concorrência da Comissão Europeia[99]. No entanto, a empresa apresentou recurso obtendo, pela primeira vez, decisão favorável ao contribuinte no Tribunal de Justiça da União Europeia em julho de 2020, conforme será mais bem explanado a seguir.

Em virtude da importância do caso, por ter sido um caso de dupla não tributação econômica e pela decisão da Comissão Europeia perante a ausência de violação pela *big tech* das normas tributárias dispostas na legislação, reside a necessidade de discuti-lo para identificar os dilemas enfrentados. Ademais, foi um caso a partir do qual restou evidente como a concorrência fiscal entre os países e a ausência de comunicação podem ser prejudiciais.

Desse modo, nesta seção, inicia-se uma abordagem, expondo como a OCDE estruturou no Anexo B a loja de aplicativos pela internet e como a Apple está organizada empresarialmente e os aspectos que causaram a dupla não tributação econômica.

3.1 VENDAS DE APLICATIVO PELA INTERNET E A ESTRUTURA DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO DO PROJETO BEPS/2015 INSPIRADO NO CASO APPLE

A estrutura hipotética descrita no Anexo B Projeto BEPS/2015 - *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, especificadamente no item B4, descreve um grupo de sociedade empresária que tem por objetivo a realização de vendas de aplicativos pela internet por meio de dispositivos móveis e portáteis, como celulares, *laptops*, *tablets* etc.

---

98 STATISTA. The 100 largest companies in the world by market capitalization in 2022. **Statista**, New York, NY, c2023. Disponível em: https://www.statista.com/statistics/263264/top-companies-in-the-world-by-market-capitalization/. Acesso em: 12 maio 2023.

99 GOMES; CANEN, op. cit., p. 58.

A atividade da RCo Group é a criação de sistemas operacionais para dispositivos portáteis, o qual é disponibilizado na loja de aplicações e de desenvolvedores terceirizados. Para que a venda e a aplicação ocorram por meio da loja, os desenvolvedores devem utilizar o *software* fornecido pela sociedade empresária, para que haja compatibilidade com o sistema operacional e a observância das exigências. A repartição de receitas com os desenvolvedores terceirizados ocorrem da seguinte forma: 75% (setenta e cinco por cento) das receitas das vendas são das empresas responsáveis pelo programa e 25% (vinte e cinco por cento) da empresa dona da loja de aplicativos, e o valor do aplicativo é fixado conforme as normas da RCo Group[100]. É imperioso ressaltar que a proprietária da loja de aplicativos é a RCo Group, cuja fabricação foi realizada por seus funcionários, diferentemente dos aplicativos disponibilizados em sua loja e elaborados por terceiros, os quais podem ser realizados por profissionais/empresas localizados em qualquer país.

As operações da sociedade encontram-se esquematizadas da seguinte forma: a RCo fica localizada no Estado R, tendo como subsidiária a empresa TCo residente no Estado T, com a qual foi firmado um contrato de venda sobre a tecnologia de loja de aplicativos, com desenvolvimento de *software* e suas atualizações. Em contraprestação, é feito o pagamento pelos serviços de pesquisa e desenvolvimento, margem de lucro e venda de *Internet Protocol* (IP).

Os riscos de desenvolvimento e contratação foram alocados pela TCo em virtude de ser responsável por transações, marketing de estratégia, gerenciamento de mercado local e domínio do IP. Ela também firma contratos de desenvolvimento com terceiros por meio de agências independentes através da cobrança sobre o custo líquido. As lojas de aplicativos são hospedadas em servidores localizados no Estado T, sob a propriedade da subsidiária TCo ou em países distintos do cliente.

A TCo também tem como subsidiária a SCo, localizada no Estado S e, responsável pela aplicação da promoção de marketing sem contato direito com os clientes. A TCo realiza a cobrança sobre a SCo de uma taxa de serviço. Todos os contratos firmados com clientes e desenvolvedores terceirizados ocorrem por meio

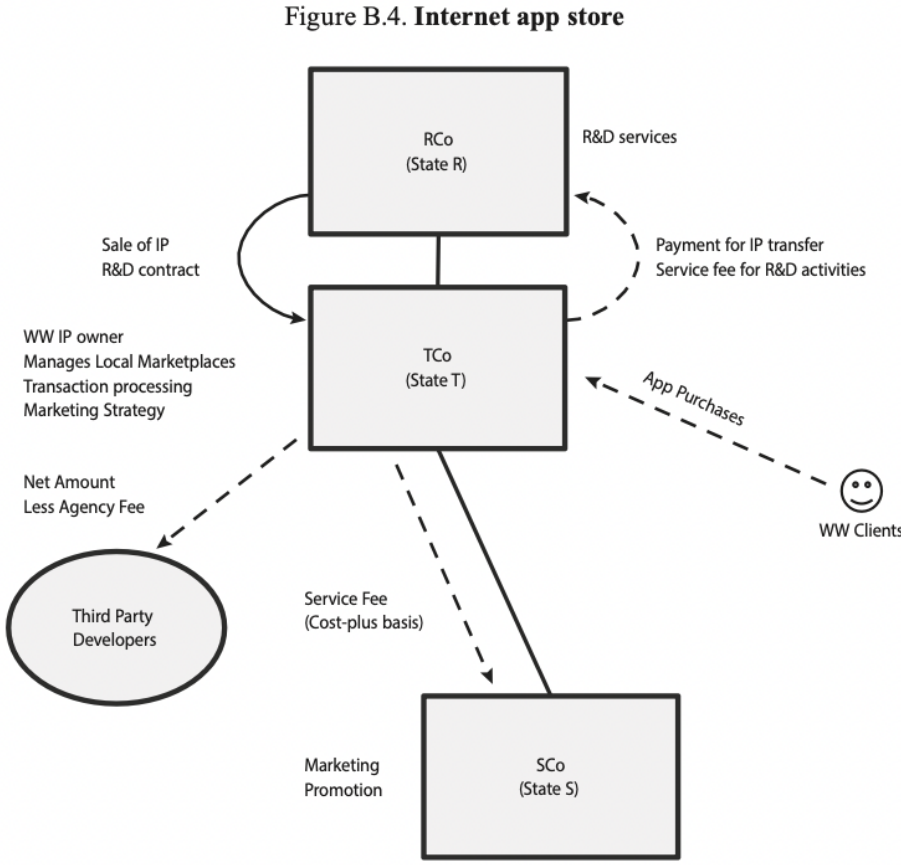
---

[100] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015**. Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 177-178. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 5 ago. 2023.

eletrônico e de forma automatizada, conhecidos no Brasil como contratos por adesão[101].

Por fim, os clientes compram os aplicativos por meio da TCo que retribui a RCo por meio do pagamento pela transferência do IP e da taxa de serviço pelo desenvolvimento e pesquisa de aplicações, conforme se observa no esquema abaixo:

Figura 1 – Estruturação de uma loja de aplicativos



Fonte: BEPS (2015).
Nota: imagem extraída do item 6, B.4, do Anexo B do Relatório da Ação 1 do BEPS.

As consequências tributárias da estrutura apontada pela OCDE são divididas da seguinte maneira: no Estado S, no Estado R e no Estado T. No Estado S, a subsidiária SCo tem as suas receitas tributadas de forma mínima, uma vez que a receita oriunda da venda dos aplicativos é tratada como receitas da TCo, não sendo permitida a tributação seja pela sua legislação interna ou pelo tratado de dupla não

[101] Ibid., loc. cit.

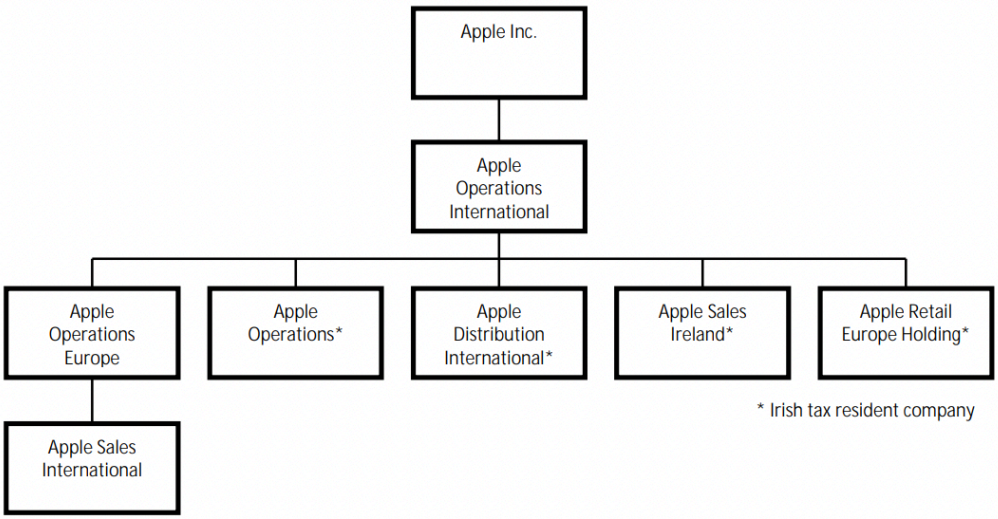
tributação impedir em virtude da ausência de estabelecimento permanente da TCo no Estado S[102].

No Estado T, tem-se o local onde a principal subsidiária do grupo e responsável pelos riscos da atividade paga o imposto corporativo pelos lucros auferidos sobre Holding, contudo, em virtude de um regime preferencial, tem direito a um percentual menor do imposto que o aplicável, pagando um valor a menor; sobre o pagamento dos serviços da TCo a RCo e SCo, não é aplicada nenhuma tributação, em virtude de tratado de dupla tributação[103].

Por fim, no Estado R, tem-se o local da residência da RCo, onde é cobrado imposto de renda de pessoa jurídica pelos lucros obtidos pela RCo e o ganho de capital pela venda da tecnologia e sobre o pagamento feito pelas atividades de pesquisa e desenvolvimento. No entanto, em virtude dos preços de transferência, o valor dos intangíveis podem ser considerados muito baixos e, dependendo da legislação do Estado R, pode-se gerar até mesmo créditos fiscais nos recebimentos decorrentes da pesquisa e desenvolvimento. O Estado R tributa sobre uma base territorial, não incidindo tributação sobre os rendimentos ou dividendos auferidos pela TCo[104].

O caso narrado pelo Projeto BEPS/2015 foi exemplificado com base no planejamento tributário realizado pela Apple e suas subsidiárias irlandesas[105] entre os anos de 2009 e 2012. O grupo na época era composto da seguinte forma:

Figura 2 – Organização empresarial da Apple Inc.



[102] Ibid., loc. cit.
[103] Ibid., loc. cit.
[104] Ibid., loc. cit.
[105] SILVEIRA, op. cit., p. 934.

Fonte: European Commission, State Aid SA 38373 (2014).

A Apple Inc. é constituída nos Estados Unidos da América – EUA, com a sua residência fiscal, enquanto as demais subsidiárias da Apple Operations International se encontram sediadas na Irlanda. Em decorrência disso, foram concedidos, em 1991 e 2007, *rulings* – acordos/decisões firmadas entre o fisco e o contribuinte sobre a tributação naquele país[106].

A estrutura societária e a divisão de atividades entre matriz e filiais aconteciam da seguinte forma: a Apple Inc., matriz, criada em 1976 no Estado da Califórnia nos Estados Unidos, é responsável pela fabricação e comercialização de *iphone*, *ipad, apple watch*, *apple TV*, *macOS*, *air tag*, *IOS*, entre outros, além da venda de *software*, serviços e aplicativos na loja da Apple Store.

A Apple Operations Internacional (AOI) "é uma *holding* do Grupo Apple, com função de administrar e coordenar as operações das diversas subsidiárias e centros de distribuição e revenda ao redor do mundo"[107]. Embora constituída na Irlanda, não é considerada residente fiscais para esse país, operando por meio de sucursal [108]. A AOI manteve a sua administração, controle e decisões nos Estados Unidos[109]. Desse modo, foi estimado que se tratava na verdade de uma empresa criada unicamente para evadir tributos, e acabavam não sendo tributados nos Estados Unidos, em razão das regras da tributação pelo local da constituição, nem na Irlanda, porque esta adota o critério da administração e controle, que ocorriam no solo americano[110].

As atividades da Apple Sales Ireland (ASI) consistem na aquisição de produtos pelos terceirizados, por exemplo, empresas fabricantes chinesas e posterior venda a filiais da Apple, tendo a sua operação de logística com venda com clientes e filiais desses produtos. Todas as decisões foram tomadas fora da Irlanda, assim como a Apple Operations Europe (AOE) mantém um acordo de compartilhamento de custos, pesquisa e desenvolvimento e propriedade intelectual com a Apple Inc., resultando,

---

[106] GOMES; CANEN, op. cit., p. 57.

[107] BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão; TRENTINI, Helena. Caso Apple: estratégias para dupla não tributação. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, USP, São Paulo-SP, n. 7, p. 13-28, abr.-jun. 2020, p. 3. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1141. Acesso em: 25 abr. 2023.

[108] EUROPEAN COMMISSION. State Aid SA.38373, 11 Jun. 2014. **EU**, European Commission, Brussels, 30 set. 2014, p. 6; 8. Disponível em: https://competition-cases.ec.europa.eu/cases/SA.38373. Acesso em: 5 ago. 2023.

[109] BARTKEVICIUS; TRENTINI, op. cit., p. 3.

[110] TING, op. cit., p. 44.

conforme State Aid (SA) Nº 38373, pelas autoridades fiscais irlandesas, em ausência de residência fiscal irlandesa[111]. Ao mesmo modo que a AOI, a ASI não possui residência fiscal em nenhum país e, até 2012, não tinha funcionários, sendo posteriormente remanejados 250 (duzentos e cinquenta) empregados pela sua controladora AOE[112].

Ting[113] afirma que os seguintes efeitos conjuntos influenciaram para a dupla não tributação econômica da Apple: (i) definição de residência fiscal; (ii) regras de preço de transferência para intangíveis; (iii) regime de *Controlled Foreign Corporation* (CFC) e *check-the-box* nos Estados Unidos; e (iv) jurisdição de baixa tributação; acrescenta-se ao que foi exposto pelo autor os (v) *rulings* concedidos pela Irlanda à Apple.

3.1.1 Residência Fiscal na Irlanda e nos Estados Unidos e a Dupla Não Tributação Econômica

Conforme será mais bem explanado na seção 4, para a tributação internacional da renda, os países adotam princípios e elementos de conexão, entre eles, a residência fiscal. Os Estados Unidos adotam como residência fiscal a constituição pelas leis americanas. Assim, como as subsidiárias estavam residentes na Irlanda, o país não conseguia tributar a renda obtida fora.

Por outro lado, a Irlanda, antes da alteração realizada pela Lei de Finanças Irlandesa em 2013 e 2014, *Section 23ª do Taxes Consolidation Act 1997* (Lei de Impostos Consolidadas), trazia 2 (duas) exceções, permitindo que sociedades constituídas no seu país não fossem residentes: (i) no caso de ser residente fiscal em outro país com Convenção de evitar a dupla tributação; ou (ii) se estivesse cotada em uma bolsa de valores reconhecida ou controlada por outra pessoa residente em um Estado membro ou países signatários de uma Convenção para evitar dupla tributação e suas filiais exercessem atividade comercial na Irlanda, esta última regra não exigia residência fiscal em outra jurisdição fiscal[114]. Desse modo, conforme decisão da

---

[111] EUROPEAN COMMISSION, op. cit., p. 8-9.
[112] TING, op. cit., p. 45.
[113] Ibid., loc. cit.
[114] UNIÃO EUROPEIA. Decisão (UE) 2017/1283 da Comissão de 30 de agosto de 2016. **EUR-LEX**, Bruxelas, 2016, l.187/6-187/7. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32017D1283. Acesso em: 31 jan. 2023.

Comissão da União Europeia, no caso da Apple, ocorreu a dupla não tributação devido:

> A ASI e a AOE estão constituídas na Irlanda. Durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor, a ASI e a AOE eram consideradas «sociedades pertinentes» para efeitos da Section 23ª do TCA 97, uma vez que ambas eram controladas em última instância por uma sociedade residente num país signatário de uma convenção fiscal, nomeadamente a Apple Inc., que é residente fiscal nos EUA, e, uma vez que a ASI e a AOE exerciam uma atividade comercial na Irlanda através das respetivas sucursais e eram geridas e controladas fora da Irlanda, as sociedades eram consideradas sociedades não residentes na Irlanda ao abrigo da exceção comercial constante da Section 23ª do TCA 97. A ASI e a AOE não tiveram presença tributável em qualquer outra jurisdição fiscal para além da Irlanda durante o período em que as decisões contestadas se encontravam em vigor. Com efeito, cada sociedade exerceu atividades através de uma única sucursal na Irlanda e, mais importante, as sociedades não tiveram qualquer presença tributável nos EUA), o país no qual a administração fiscal irlandesa, em aplicação da Section 23ª do TCA 97, considerava que eram geridas e controladas. No que se refere às sedes sociais da ASI e da AOE, estas não têm presença física nem funcionários sediados em qualquer jurisdição. Em suma, a ASI e a AOE estão constituídas na Irlanda, mas não eram residentes fiscais na Irlanda durante o período em que as decisões fiscais contestadas estavam em vigor. Essas sociedades também não eram residentes fiscais em qualquer outra jurisdição fiscal durante esse período, uma vez que as suas atividades noutras jurisdições e, designadamente, as atividades das suas sedes sociais, que careciam de presença física e funcionários, não davam origem a uma presença tributável nos EUA nem em qualquer outra jurisdição nos termos das regras de tributação aplicáveis. Durante o período em que as decisões fiscais contestadas se encontravam em vigor, a ASI e a AOE seriam, portanto,mais convenientemente descritas como «apátridas» para efeitos de residência fiscal Comissão Europeia[115] .

Como a Irlanda define residência pela administração e controle, e as subsidiárias realizavam todas as decisões do grupo nos EUA, acabou-se por não residirem em nenhum dos países, ocorrendo o caso de dupla não tributação econômica[116]. Quando os contribuintes aproveitam dessas lacunas legislativas existentes entre os países para alcançar uma carga inferior é chamada de arbitragem fiscal[117]. A combinação da aplicação do princípio da residência e da fonte resultou na arbitragem fiscal[118]. Como foi visto, a Irlanda alterou a sua legislação, e a OCDE vem

---

[115] Ibid., l.187/6-187/7.
[116] TING, op. cit., p. 46.
[117] OYAMADA, Bruno Akio. Tributação dos Instrumentos Financeiros Híbridos: desafios à implementação da Ação 2 do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, São Paulo, n. 7, p. 71-95, jun. 2020, p. 76. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1144. Acesso em: 5 ago. 2023.
[118] TING, op. cit., p. 46.

buscando medidas para evitar situações como essas por meio do imposto global mínimo.

3.1.2 As Dificuldades de Fixar os Preços de Transferência para Bens Intangíveis

Os regimes de preço de transferência é uma preocupação das autoridades fiscais, principalmente quando se trata de intangíveis. Schoueri[119] conceitua preço de transferência como o "[...] o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada".

Como o valor atribuído decorre de um mercado aberto e livre, pode acontecer de os valores não corresponderem ao fixado, o que causa consequências na tributação do imposto de renda e eventuais deduções de despesas, afetando os resultados contábeis[120]. Empresas independentes realizam operações comerciais e financeiras com condições impostas pelo mercado, diferentemente de sociedades associadas, que não são afetadas diretamente pelas suas exigências, possuindo mais liberdade de negociação[121].

Gomes[122] adverte que, nos termos da OCDE, as autoridades fiscais não devem presumir que as empresas associadas buscam manipular os lucros por meio dos preços de transferência, perante a possibilidade de uma dificuldade de se precisar o valor, concordando que é possível a correção do lucro para garantir o princípio *arm's length*, disposto no artigo 9º da Convenção Modelo da OCDE. Teixeira[123], por sua vez, afirma que o objetivo do método, segundo a OCDE, é fixar o "valor de mercado da transação", para assim, auferir se o preço foi maior ou menor que o praticado no negócio.

No presente caso em estudo, a Apple Sales Ireland (ASI) realiza um contrato de compartilhamento de custos com a Apple Inc. pela pesquisa e desenvolvimento e a divisão de propriedade econômica dos intangíveis. A ASI detém o direito de produção e venda dos produtos para Ásia e Europa. E a manutenção dos ativos

---

[119] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013, p. 11.
[120] Ibid., p. 11.
[121] GOMES; CANEN, op. cit., p. 63-64.
[122] Ibid., loc. cit.
[123] TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A disciplina dos preços de transferência no Brasil: uma avaliação. **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 22, p. 108-121, dez. 2008, p. 111. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1589. Acesso em: 5 ago. 2023.

intangíveis nos Estados Unidos também é estratégica, em virtude da proteção jurídica oferecida, ocorrendo da seguinte forma: a controladora compartilha os custos e tem direito aos lucros intangíveis e, se há contribuição, ela devolve com o pagamento do compartilhamento de custos, virando um ciclo de contribuição e pagamento entre elas[124].

3.1.3 O Regime de Tributação nos Lucros – *Controlled Foreign Corporations* (CFC) e o Regime *Check-The-Box* nos Estados Unidos e a Ausência de Pagamento de Imposto de Renda pela ASI

Os Estados Unidos, com vistas a combater a elusão fiscal, adotaram o *Controlled Foreign Corporations* (CFC) em 1962, consistindo na postergação do pagamento do imposto decorrente de receitas, dividendos, juros e *royalties* intragrupo. O seguinte regime foi originalmente pensado com o objetivo de isentar a renda de uma controlada, caso fosse fabricante e agregasse valor a mercadorias, popularmente conhecida no território americano como "exceção à fabricação". O intuito da norma é estimular multinacionais para a expansão de fabricação em território estrangeiro. Posteriormente, em 2008, foi modificada para também abarcar a contribuição com bens, mesmo que não fosse diretamente a empresa fabricante [125].

No entanto, a Apple Sales Ireland (ASI) não precisou utilizar a "exceção do contribuinte", mas pelo conflito e anulação causados pelo *"check-the-box".* Inicialmente, cumpre esclarecer que o regime do *check-the-box* iniciou nos Estados Unidos em 1997 para a tributação de pessoas jurídicas por meio de um regime de classificação fiscal das entidades constituídas sob a lei estadual, federal ou até mesmo estrangeiras, que poderiam escolher entre se classificar como: pessoa jurídica; parceria, quando existir mais de dois sócios; desconsiderada, se tiver apenas um sócio, que no Brasil se chama sociedade unipessoal e empresa sem personalidade jurídica[126]. As entidades por parceria recebem apenas um tipo de

---

[124] TING, op. cit., p. 47.
[125] Ibid., p. 50.
[126] FIELD, Heather M. Checking in on 'Check-the-Box'. **Loyola of Los Angeles Law Review**, [S.l.], Forthcoming, 18 Aug. 2008, p. 4-5. Disponível em: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1161318. Acesso em: 6 jan. 2023.

tributação e as sociedades anônimas, dupla tributação, com redução por meio da tributação sobre os dividendos e ganho de capital[127].

3.1.4 *Rulings* e os Acordos Firmados entre a Apple e a Irlanda

A Apple também foi submetida à fiscalização e investigação pelo suposto pagamento de tributos a menor, perante a ausência de residência fiscal e o *State Aid* concedido pela Irlanda. O ponto de partida da investigação foram os *rulings* – acordos/decisões firmadas entre o contribuinte e o fisco para a fixação da tributação[128].

Os *rulings* foram concedidos à Apple pela Irlanda de 1991 a 2007. As investigações iniciaram-se em 2012, em virtude do *State Aid*[129] para verificar se havia ocorrido concessão irregular ou não. O artigo 107 do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia versa sobre a concessão de *rulings* que afetem a concorrência, conforme se observa abaixo:

> Artigo 107º.
> (ex-artigo 87.o TCE)
> 1. Salvo disposição em contrário dos Tratados, são incompatíveis com o mercado interno, na medida em que afectem as trocas comerciais entre os Estados-Membros, os auxílios concedidos pelos Estados ou provenientes de recursos estatais, independentemente da forma que assumam, que falseiem ou ameacem falsear a concorrência, favorecendo certas empresas ou certas produções.
> 2. São compatíveis com o mercado interno:
> a) Os auxílios de natureza social atribuídos a consumidores individuais com a condição de serem concedidos sem qualquer discriminação relacionada com a origem dos produtos;
> b) Os auxílios destinados a remediar os danos causados por calamidades naturais ou por outros acontecimentos extraordinários;
> c) Os auxílios atribuídos à economia de certas regiões da República Federal da Alemanha afectadas pela divisão da Alemanha, desde que sejam necessários para compensar as desvantagens económicas causadas por esta divisão. Cinco anos após a entrada em vigor do Tratado de Lisboa, o Conselho, sob proposta da Comissão, pode adoptar uma decisão que revogue a presente alínea.
> 3. Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno:
> a) Os auxílios destinados a promover o desenvolvimento económico de regiões em que o nível de vida seja anormalmente baixo ou em que exista grave situação de subemprego, bem como o desenvolvimento das regiões referidas no artigo 349.o, tendo em conta a sua situação estrutural, económica e social;

---

[127] Ibid., p. 7.
[128] GOMES; CANEN, op. cit., p. 57.
[129] *Stated Aid*, segundo a Comissão Europeia, consiste em benefícios fiscais concedidos com fundamento no desenvolvimento econômico, devendo ser aplicado a toda União Europeia.

> b) Os auxílios destinados a fomentar a realização de um projecto importante de interesse europeu comum, ou a sanar uma perturbação grave da economia de um Estado-Membro;
> c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas actividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum;
> d) Os auxílios destinados a promover a cultura e a conservação do património, quando não alterem as condições das trocas comerciais e da concorrência na União num sentido contrário ao interesse comum;
> e) As outras categorias de auxílios determinadas por decisão do Conselho, sob proposta da Comissão.

As etapas de investigação do *State Aid* iniciam-se com uma notificação para a Comissão Europeia acerca da concessão de auxílios pelo Estado-membro da União Europeia, que somente podem ser implementados após a decisão da Comissão. Depois da notificação e antes da decisão, a Comissão inicia uma investigação preliminar que tem a duração de 2 (dois) meses. Existem situações em que o benefício pode ser implementado antes da notificação, são casos de exceção. Há também a diminuição do tempo de duração da investigação nos casos de procedimento simplificado de menor complexidade. Com fundamento no artigo 108 do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia[130], a Comissão pode iniciar um procedimento formal de investigação quando houver indícios de irregularidades ou quando o Estado concessor não colaborar com as oitivas[131].

---

[130] Artigo 108.º 1. A Comissão procederá, em cooperação com os Estados-Membros, ao exame permanente dos regimes de auxílios existentes nesses Estados. A Comissão proporá também aos Estados-Membros as medidas adequadas, que sejam exigidas pelo desenvolvimento progressivo ou pelo funcionamento do mercado interno. **2. Se a Comissão, depois de ter notificado os interessados para apresentarem as suas observações, verificar que um auxílio concedido por um Estado ou proveniente de recursos estatais não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, ou que esse auxílio está a ser aplicado de forma abusiva, decidirá que o Estado em causa deve suprimir ou modificar esse auxílio no prazo que ela fixar.** Se o Estado em causa não der cumprimento a esta decisão no prazo fixado, a Comissão ou qualquer outro Estado interessado podem recorrer directamente ao Tribunal de Justiça da União Europeia, em derrogação do disposto nos artigos 258.º e 259.º. A pedido de qualquer Estado-Membro, o Conselho, deliberando por unanimidade, pode decidir que um auxílio, instituído ou a instituir por esse Estado, deve considerar-se compatível com o mercado interno, em derrogação do disposto no artigo 107.º ou nos regulamentos previstos no artigo 109.º, se circunstâncias excepcionais justificarem tal decisão. Se, em relação a este auxílio, a Comissão tiver dado início ao procedimento previsto no primeiro parágrafo deste número, o pedido do Estado interessado dirigido ao Conselho terá por efeito suspender o referido procedimento até que o Conselho se pronuncie sobre a questão. Todavia, se o Conselho não se pronunciar no prazo de três meses a contar da data do pedido, a Comissão decidirá. 3. Para que possa apresentar as suas observações, deve a Comissão ser informada atempadamente dos projectos relativos à instituição ou alteração de quaisquer auxílios. Se a Comissão considerar que determinado projecto de auxílio não é compatível com o mercado interno nos termos do artigo 107.º, deve sem demora dar início ao procedimento previsto no número anterior. O Estado-Membro em causa não pode pôr em execução as medidas projectadas antes de tal procedimento haver sido objecto de uma decisão final. 4. A Comissão pode adoptar regulamentos relativos às categorias de auxílios estatais que, conforme determinado pelo Conselho nos termos do artigo 109.º, podem ficar dispensadas do procedimento previsto no n.º 3 do presente artigo.

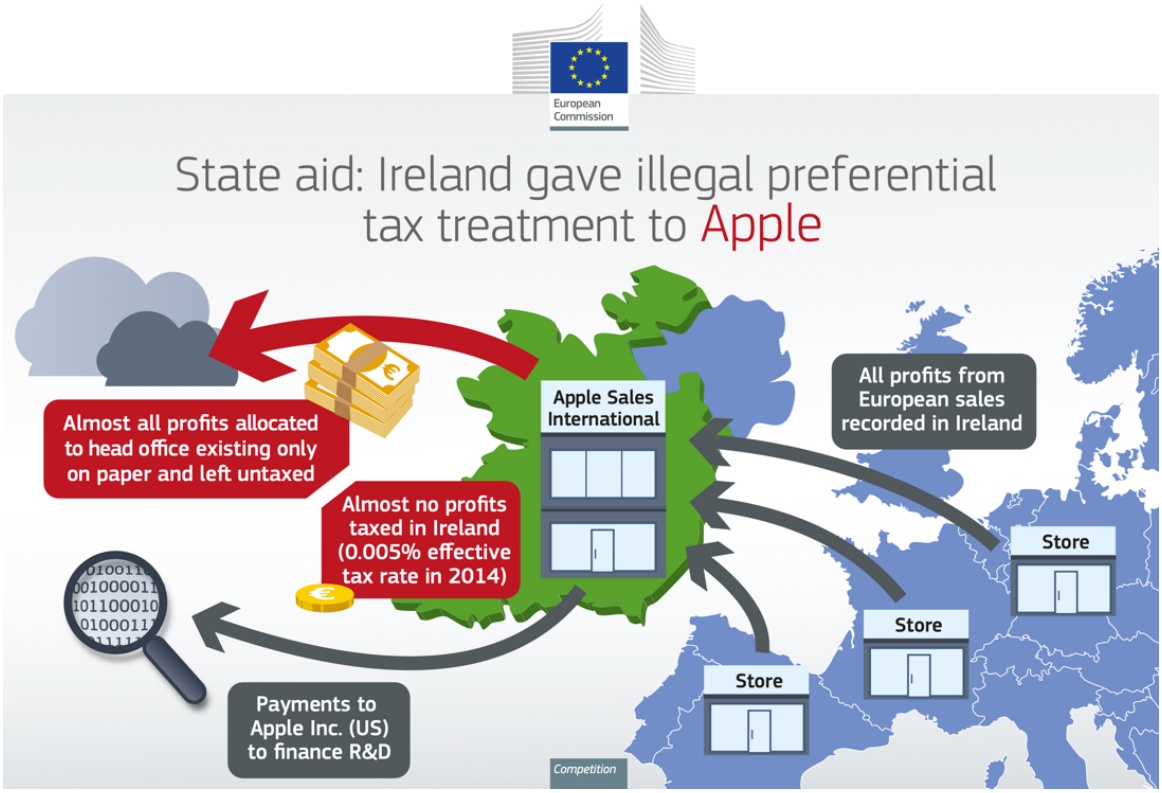
[131] GOMES; CANEN, op. cit.

No caso da Apple, a Comissão Europeia iniciou o procedimento fiscalizatório formal com base no artigo 108, item 2, do Tratado de funcionamento da União Europeia, com início datado em 12 de junho de 2013 e finalizou a decisão de primeiro grau em 2016, nestes termos:

> Em conclusão, a Comissão considera que a Irlanda, ao emitir as decisões fiscais contestadas que permitiram à ASI e à AOE determinar a sua obrigação fiscal anual decorrente do imposto sobre as sociedades na Irlanda nos anos em que essas decisões se encontravam em vigor, concedeu ilegalmente auxílios estatais à ASI, à AOE e ao grupo Apple, em violação do artigo 108º, n.º 3, do Tratado, que a Irlanda deve recuperar junto da ASI e da AOE, por força do artigo 16.º do Regulamento (UE) 2015/1589 [...][132].

Desse modo, a Apple foi condenada a pagar 13 (treze bilhões) de euros pela concessão ilegal de *rulings,* conforme demostra imagem abaixo:

Figura 3 – Estrutura do tratamento fiscal concedido à Apple pela Irlanda



Fonte: Comissão Europeia (2013).

No entanto, a Apple recorreu da decisão, alcançando a reforma em 2020, perante o Tribunal de Justiça da União Europeia, que concluiu pela ausência de forma jurídica que demonstrasse a efetiva vantagem econômica seletiva adotada pela

[132] UNIÃO EUROPEIA, op. cit.

multinacional. Em que pese a perda, a União Europeia informou que irá interpor recurso da decisão, não tendo transitada em julgado a decisão, estando pendente de julgamento. O valor que foi considerado devido pela Comissão Europeia encontra-se depositado em uma conta judicial, aguardando o desfecho final.

O processo de investigação da Apple também foi iniciado pelo Senado Americano, em 2013. No seu testemunho para o Subcomitê Permanente de Investigações do Senado nos Estados Unidos, “a Apple informou que provavelmente é a maior contribuinte de imposto de renda corporativo nos Estados Unidos, tendo pagado quase US$ 6 bilhões em impostos ao Tesouro dos EUA no ano fiscal de 2012”, em uma alíquota aproximada de 30,5% (trinta vírgula cinco por cento)[133]. Também corroborou que não realiza práticas de planejamento tributário agressivo. Explanou que o fato de a AOI não ser residente fiscal na Irlanda e nos EUA não significa que não foi tributada, que os seus dividendos consistiam em receitas estrangeiras; logo, foram tributados no país dos ganhos. Ademais, a AOI é uma CFC de propriedade da Apple Inc., e a receita de reinvestimento é tributada[134].

Desse modo, essa decisão do Tribunal Europeu consistiu na primeira decisão favorável aos contribuintes, trazendo precedentes aos novos casos. Diante disso, a OCDE vem buscando, por meio do seu Projeto BEPS, encontrar soluções para combater as práticas de ausência ou pagamento a menor de impostos.

O presente caso demonstra como a globalização aliada à concorrência fiscal prejudicial favoreceu o cenário do planejamento tributário agressivo, pois muitos países como a Irlanda se sentiram pressionados em diminuir o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas ou conceder isenções fiscais para a entrada de investimento estrangeiro e o desenvolvimento econômico[135].

Assim, com o aumento da concorrência fiscal, as alíquotas globais dos impostos corporativos passam a ser reduzidas e, no final, quase nenhum benefício é garantido pelo capital estrangeiro[136]. Por isso, há a preocupação da OCDE em combater a concorrência fiscal e o planejamento tributário agressivo. No entanto, a OCDE deixou de adotar o termo competição fiscal entre os Estados, porque eles têm

---

[133] US SENATE. Testimony of Apple Inc. Before The Permanent Subcommittee On Investigations. **US Senate**, Washington, D.C., 21 May 2013. Disponível em: https://www.hwsw.hu/kepek/hirek/2013/05/Apple_Testimony_to_PSI.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.
[134] Ibid.
[135] AVI-YONAH; KIM, op. cit., p. 507.
[136] Ibid., loc. cit.

legitimidade diante da soberania para estabelecer políticas fiscais de acordo com o seu sistema jurídico interno[137].

Diante desse cenário, na seção seguinte, abordam-se os principais desafios do direito tributário internacional e da OCDE no estabelecimento do liame com a economia digital e as novas medidas encontradas para resolver o impasse do planejamento tributário agressivo.

[137] MATSUNAGA, Marcos Hiedo Moura. Cooperação Mútua na era Pós-BEPS. **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 39, p. 307-324, jun. 2018, p. 312. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/471. Acesso em: 5 ago. 2023.

4 DIFICULDADES DOS PRINCÍPIOS E OS ELEMENTOS DE CONEXÃO DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA DAS PESSOAS JURÍDICAS E A TENDÊNCIA ATUAL DO PROJETO BEPS DA OCDE

Com vistas a exercer a competência tributária, os Estados buscam estabelecer parâmetros para a tributação internacional da renda. Alguns desses critérios foi a consignação de princípios comuns, quais sejam: da territorialidade e da universalidade.

Conforme afirmado por Xavier[138], a maior dificuldade dos sistemas tributários mais aperfeiçoados ocorre na tributação da renda global e do patrimônio, tendo em vista a sucessiva desmaterialização, gerando realidades abstratas e complexas, o que foi ainda mais acentuado com as empresas digitais, realidades virtuais, em decorrência das características acima citadas do comércio digital, quais sejam, mobilidade, efeitos da rede e uso de informações[139].

Segundo o que Englisch[140] explica, as principais dificuldades em relação à tributação da renda são: (i) a avaliação dos intangíveis, permitindo a sua venda por valores baixos, sem atualização nos preços de transferências; (ii) alocação contratual de riscos entre um grupo econômico com concentração de lucros em jurisdição de baixa tributação; e (iii) efeitos de rede por meio da disponibilização de serviços gratuitos e criação de uma base de dados para outras empresas, comumente usados em publicidades.

Isso acaba por gerar, como nomeado por Kleinbard, na sua obra *Throw Territorial Taxation From the Train*, como “renda sem Estado”, sendo esta uma espécie de limbo no pagamento do imposto, quando a renda obtida se encontra em um país de baixa ou nenhuma tributação, porém não sendo possível identificar a fonte dos rendimentos[141]. Diante desse cenário, verifica-se se os princípios da tributação internacional da renda e os elementos de conexão estão em atraso em relação à evolução tecnológica atual.

---

[138] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 21.
[139] PICONEZ, op. cit., p. 117.
[140] ENGLISCH, op. cit., p. 283.
[141] PICONEZ, op. cit., p. 123.

4.1 PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE E CONTORNOS NA NOVA ECONOMIA

O princípio da territorialidade no Direito Tributário Internacional está intrinsicamente ligado ao aspecto espacial da regra-matriz de incidência tributária, o local onde ocorrerá a tributação. Xavier[142] conceitua o princípio da territorialidade da seguinte forma: todos os rendimentos produzidos no exterior não incidem imposto de renda, seja ela decorrente da atividade direta do objeto social da empresa ou indireta decorrente de juros, investimentos etc., ou obtida pelas suas filiais e sucursais localizadas no exterior.

Schoueri[143], ao tratar sobre o tema, afirma que a sua origem remonta à própria noção de soberania fiscal dos Estados, guardando um liame com o conceito de território. Assim, a soberania fiscal pode ser disposta em soberanias pessoal e territorial. Soberania pessoal, pelo critério da nacionalidade, diz respeito ao poder de dispor e legislar das pessoas, independentemente de estarem ou não em seu território. E soberania territorial tem a ver com legislar, executar e jurisdicionar pessoas coisas ou fatos que estejam dentro do seu espaço territorial[144].

Desse modo, a territorialidade tem duplo sentido: real e pessoal. O sentido real está relacionado ao princípio da fonte, critério objetivo. Ao passo que a residência está ligada ao sentido pessoal, critério subjetivo[145]. Ademais, o princípio da territorialidade encontra fundamento na soberania seja pelo vínculo da nacionalidade, da fonte ou da residência, aliado ao território[146]. Desse modo, a territorialidade não é um fim em si mesmo, mas necessita dos elementos de conexão para a concretização da hipótese de incidência do tributo e delimitação da competência tributária de determinado Estado. Ausentes esses elementos, conjugados com o princípio da territorialidade, não há que se falar em tributação, tendo em vista que o referido princípio está intimamente atrelado ao princípio da capacidade contributiva[147]. Trata-se de medidas de justiça fiscal, de modo que aqueles que possuem vínculo com o território devem contribuir na medida da sua capacidade.

---

[142] XAVIER, op. cit., p. 432.
[143] SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326.
[144] XAVIER, op. cit., p. 11.
[145] SCHOUERI, op. cit., p. 327.
[146] Ibid., p. 332.
[147] Ibid., p. 342.

O direito tributário interno aplica o princípio da territorialidade da seguinte forma: no caso das pessoas jurídicas domiciliadas no exterior, somente se aplicam as normas internas se houver um elemento de conexão ao território. Por outro lado, as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil são tributadas na totalidade dos seus rendimentos, aplicando-se os elementos de conexão como residência e estabelecimento permanente, esteja situado no território ou com atividades preponderantes, ou da fonte, para os casos de extraterritorialidade[148].

Não obstante haver essa diretriz, com a atual e disruptiva revolução da economia digital, tem-se que as empresas não necessitam da presença física, apenas virtual, e conseguem, por meio de planejamentos tributários agressivos, alocar recursos em países com tributação favorecida, afastando qualquer elemento de conexão com o território, colocando em xeque a soberania estatal.

A título de exemplo, tem-se o caso da Google, que, com propagandas em anúncios on-line no mercado local, os Estados não conseguem tributar, primeiramente porque a prestadora de serviços não é residente no país e, também, pois os funcionários das subsidiárias não possuem poder de decisão[149]. Desse modo, não haveria competência de acordo com a legislação interna para tributar pela falta de atuação no território, nem um estabelecimento permanente por limitações de tratados internacionais[150].

Portanto, cada vez mais com a globalização e o avanço tecnológico, o princípio da territorialidade vem perdendo forças e se mostrando insuficiente para a determinação da competência tributária internacional, exigindo critérios suplementares, como a sua combinação com elementos de conexão aprimorados[151].

Entretanto, há quem discorde de tal entendimento, a exemplo de Przepiorka[152], que defende que a tributação em bases territoriais evita uma série de problemas para os rendimentos ativos, principalmente quando se pensa no princípio da territorialidade aliado ao elemento de conexão da residência, estimulando a competividade para as

---

[148] XAVIER, op. cit., p. 427.

[149] SILVA, Priscila S. M. da; BOMFIM, Tatiana. Publicidade on-line sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no Mundo. In: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 113.

[150] SILVA; BOMFIM, op. cit., p. 113.

[151] XAVIER, op. cit., p. 21-22.

[152] PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de tributação em bases territoriais no sistema jurídico brasileiro – ofensa ao princípio da universalidade? **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, São Paulo, n. 4, p. 142-165, jul.-dez. 2018, p. 149-151. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/585. Acesso em: 5 ago. 2023.

empresas nacionais com atuação no exterior. Nesse caso, as empresas que fossem residentes e tivessem rendimentos ativos no país passariam a ter uma isenção de rendimentos auferidos no exterior. Do mesmo modo, Przepiorka avalia essa possibilidade no contexto do ordenamento jurídico brasileiro, apontando para o fato de haver uma tendência internacional para a aplicação da tributação em bases territoriais para rendimentos ativos, incentivada inclusive por organizações internacionais desde a década de 1950[153].

Apesar das suas considerações defenderem a tributação em bases territoriais, Przepiorka[154] não deixa de ressaltar que, apesar de estar em decadência o princípio da universalidade diante da concorrência global e da mobilidade dos fatores de produção, é difícil que determinado país adote apenas um princípio, havendo uma tendência, como é o caso dos Estados Unidos da América (EUA), com a sua reforma tributária, para a adoção do sistema territorial parcial.

Esse sistema de territorialidade parcial foi implementado em 2017 por meio da chamada *Tax Cuts and Jobs Act – "Tax Reform Act*. Entre as mudanças, destacou-se o novo sistema territorial, conhecido como isenção de participação, ou *participation exemption*, o qual consiste na isenção ou redução de imposto de renda sobre rendimentos auferidos fora do território americano por empresas estado-unidenses, ou, então, caso a empresa americana tenha dividendos de empresa estrangeira, situação em que a empresa terá dedução dos valores recebidos[155].

Assim, percebe-se que a territorialidade parcial consiste em aplicar, em determinadas situações, a concessão de benefícios fiscais às empresas com participação no território do ente estatal, não se adotando a territorialidade em todas as situações, mas como estratégia para atrair a manutenção das empresas no seu território. A medida foi adotada durante o governo do ex-presidente Trump 2017-2021, constituindo-se numa tentativa de retomada das perdas de receitas que o país teve com a economia digital, que, aliada à globalização, favoreceu a realização de

---

[153] Ibid., p. 150.
[154] Ibid., p. 150-151; 154.
[155] SARAISKY, Steven M.; Hirschfeld, Philip R. International Tax Reform: Adoption of Territorial System and GILTI Tax. **Lexology**, London, 31 Jan. 2018. Disponível em: https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=97299f8b-ec86-4a91-9902-e09cc4af1a67. Acesso em: 15 nov. 2022.

planejamentos tributários agressivos e operações societárias com o objetivo de evitar o pagamento do tributo[156].

Santos[157], ao fazer um estudo sobre as motivações dos sistemas tributários na adoção da territorialidade, verifica que, atualmente, há uma mudança do sistema universal para o territorial, em razão não apenas da economia transnacional digital, mas de uma competição estatal para atrair contribuintes para as suas bases tributárias. Diferente de quando Xavier, no livro de Direito Tributário Internacional do Brasil, observava uma defasagem do princípio da territorialidade, descrevendo-o como "insuficiente para constituir um critério de delimitação de competência quanto às questões tributárias internacionais"[158].

Dessa forma, com a globalização, o princípio da territorialidade entrou em defasagem, principalmente porque não abarca empresas nacionais que tinham sede no exterior. Com a economia digital, colocou-se ainda mais em xeque o seu conceito, tendo em vista que muitas das transações desse setor acontecem de forma virtual. Em que pese essa perspectiva parecer ter entrado em defasagem, por outro lado, pode o princípio da territorialidade ser utilizado como atrativo dessas empresas, com vistas a reduzir a tributação e incentivá-las a estabelecerem a sua sede, filiais ou coligadas, criando um ambiente propício e que não crie distorções com o mercado interno.

Não obstante haver esse incentivo, tudo isso deve ser feito com muita cautela para não criar no âmbito internacional ainda mais discrepância com os outros ordenamentos jurídicos; logo, só é possível afirmar que princípio da territorialidade se encontra obsoleto, se o legislador e o intérprete da lei se negarem a adaptá-lo à realidade atual com coerência.

Na legislação brasileira, a tributação da renda das pessoas jurídicas era realizada em bases territoriais, trazida pela primeira vez por meio da Lei nº 9.249/1995, que originava desde o Regulamento do Imposto de Renda de 1980, no seu artigo 268[159]. No entanto, o sistema brasileiro de tributação internacional,

---

[156] SANTOS, Ramon Tomazela. Territorial tax systems: motivations and key considerations for effective change. **Tax Notes International**, [S.l.], v. 89, n. 10, p. 925-935, mar. 2018, p. 926.
[157] Ibid., p. 925.
[158] XAVIER, op. cit., p. 21.
[159] Art. 268. O lucro proveniente de atividades exercidas parte no País e parte no exterior somente será tributado na parte produzida no País (Lei nº 4.506/1964, art. 63).

paulatinamente, foi caminhando para a aplicação do princípio da universalidade, conforme se explana mais detalhadamente no próximo tópico.

4.2 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE E OS DESAFIOS ATUAIS COM A NOVA ECONOMIA

O princípio da universalidade, como o seu próprio nome já expressa, busca compreender situações que sobrepõe a tributação em bases mundiais à esfera territorial do Estado, contrapondo-as ao princípio da territorialidade pura, o que, porém, não impede a cumulação de ambos os princípios, sendo possível que um Estado aplique o princípio da universalidade e adote um elemento de conexão, como residência ou nacionalidade, que possui um liame com a territorialidade[160].

Pelo princípio da universalidade, tributa-se toda a renda da pessoa jurídica do país do domicílio, sejam as rendas auferidas no seu território sejam as rendas externas provenientes da sua atividade, abarcando as filiais ou subsidiárias, inclusive os dividendos das subsidiárias que tenham personalidade jurídica própria, pois esses serão deslocados para a sociedade controladora[161]. Com o mundo globalizado e a tendência mundial de empresas multinacionais, a maioria dos países desenvolvidos passou a adotar esse critério de tributação.

O Brasil, com vistas a seguir a tendência internacional, em 1987 e fevereiro de 1988, tentou implementar legislações quem possuíam tais abordagens, mas foram posteriormente revogadas. A Constituição Federal de 1988, no seu artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, adotou os critérios da generalidade, universalidade e progressividade no imposto de renda. O atual regulamento do imposto de renda, o Decreto nº 9.580/2018, prevê, no seu artigo 158, inciso I[162], cumulado com o artigo

[160] SCHOUERI, op. cit., p. 354-355.
[161] XAVIER, op. cit., p. 433.
[162] Art. 158. São contribuintes do imposto sobre a renda e terão seus lucros apurados de acordo com este Regulamento (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27): I - as pessoas jurídicas, a que se refere o Capítulo I deste Título; [...].

159[163], incisos I e II, e o artigo 267[164], traz a previsão da tributação da renda das pessoas jurídicas domiciliadas no país e das filiais ou sucursais das pessoas jurídicas com sede no exterior.

A esse respeito, Przepiorka[165] procura investigar se, em razão de o artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, ter trazido a previsão do princípio da universalidade, a adoção da tributação em bases territoriais violaria os ditames constitucionais, relembrando que o artigo 171[166], parágrafo 1º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, revogado em 1995, trazia a previsão de concessão de benefícios especiais e temporários para desenvolver atividades imprescindíveis para o desenvolvimento do país. O autor conclui que não haveria vedação para o retorno da territorialidade pura. Ademais, ele ainda ressalta que a tributação em bases universais vive um momento de crise, em decorrência da disputa fiscal e da mobilidade dos fatos de produção[167].

Santos[168], por sua vez, ao tecer considerações sobre a mudança do sistema universal para o território, traz as seguintes ressalvas: (i) aumento de transferências de lucros, porque os lucros estrangeiros poderiam ser repatriados sem tributação; (ii) necessidade de adotar um conjunto de estratégias com vistas a fortalecer a tributação sobre os preços de transferências; (iii) determinar de forma consistente a origem da renda, dificuldade que a maioria dos países possuem, conforme será melhor explanado no próximo tópico; e (iv) as regras de tributação internacional dos preços de transferência estabelecidas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) possuem falhas estruturais.

Se por um tempo o princípio da universalidade foi considerado avanço e sinônimo de aplicação por países desenvolvidos, hoje, com as dificuldades de se

---

[163] Art. 159. Consideram-se pessoas jurídicas, para fins do disposto no inciso I do caput do art. 158: I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27 ; Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42 ; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º) ; II - as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76 ; Lei nº 4.131, de 1962, art. 42; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º); [...].

[164] Art. 267. As disposições desta Seção aplicam-se também às filiais, às sucursais, às agências ou às representações, no País, das pessoas jurídicas com sede no exterior.

[165] PRZEPIORKA, op. cit., p. 152-153.

[166] Art. 171. São consideradas: (Revogado pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) [...] § 1º - A lei poderá, em relação à empresa brasileira de capital nacional: (Revogado pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) I - conceder proteção e benefícios especiais temporários para desenvolver atividades consideradas estratégicas para a defesa nacional ou imprescindíveis ao desenvolvimento do País; (Revogado pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

[167] PRZEPIORKA, op. cit., p. 154.

[168] SANTOS, Ramon Tomazela. Territorial tax systems: motivations and key considerations for effective change. **Tax Notes International**, [S.l.], v. 89, n. 10, p. 925-935, mar. 2018, p. 925.

tributar a economia digital, talvez seja um momento de se repensar a sua aplicação em determinadas situações.

4.3 OS ELEMENTOS DE CONEXÃO NA ÓTICA DA TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS DIGITAIS

Os elementos de conexão podem ser conceituados com o elo entre a competência tributária dos Estados e a ligação com o sujeito passivo da exação, determinando o âmbito de aplicação da legislação fiscal. Nas palavras de Xavier, "o elemento de conexão é um dos instrumentos nucleares em torno do qual se articula toda a estrutura da norma de conflito. [...] desempenhando a função de "lançar ponte [...]"[169]. Dessa forma, são classificados em (i) subjetivos, relacionados ao aspecto pessoal, dividindo-se nos critérios da nacionalidade ou residência; e (ii) objetivos, reportando-se a coisas ou fatos, gerando critérios como fonte, estabelecimento permanente, local da celebração do contrato etc. É imperioso ressalvar que as convenções internacionais e as leis internas não adotam apenas um critério, sendo frequente a utilização de pluralidade de conexões[170].

Os critérios de conexão surgem exatamente com o objetivo de evitar a bitributação e a dupla não tributação internacional. Conforme o que preceitua no Projeto BEPS da OCDE, a dupla não tributação também deve ser evitada, porque favorece planejamentos tributários agressivos e a evasão fiscal[171]. Ademais, a preocupação atual da bitributação não se limita apenas à jurídica (vedada pela Constituição de 1988), mas também econômica, como é o caso da cautela com os instrumentos financeiros híbridos[172,173]. Por outro lado, Xavier[174] reforça que a

---

169 XAVIER, op. cit., p. 213.
170 Ibid., p. 213-214.
171 OYAMADA, Bruno Akio. Tributação dos Instrumentos Financeiros Híbridos: desafios à implementação da Ação 2 do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, São Paulo, n. 7, p. 71-95, jun. 2020, p. 77. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1144. Acesso em: 5 ago. 2023.
172 Ibid., p. 74.
173 Oyamada cita como exemplo de evitar a bitributação econômica: "Nesse sentido, no Brasil, assim como em muitos outros países, os dividendos, rendimentos decorrentes da participação nos lucros a que fazem jus os detentores de instrumentos de capital, são, da perspectiva do seu beneficiário, isentos do Imposto sobre a Renda ("IR"). Por outro lado, para a pessoa jurídica que distribui tais valores, não é assegurada a dedutibilidade de tais importâncias na apuração da base de cálculo desse tributo. Já no caso dos rendimentos decorrentes de instrumentos de dívida, isto é, os juros, esses devem ser tributados pelo seu beneficiário, sendo, no entanto, assegurada a sua dedutibilidade, pela sociedade devedora, na apuração do lucro real." Cf. OYAMADA, op. cit., p. 74.
174 XAVIER, op. cit., p. 215.

infinidade de critérios de conexão e de intepretação causam a dupla tributação internacional, sendo gerada tanto pela diversidade de identidade como de interpretação do seu conteúdo[175]. Em vista disso, verificam-se os elementos de conexão e sua aplicação na tributação internacional da economia digital, sendo mais bem detalhado nos itens a seguir.

4.3.1 Critérios Objetivos e Subjetivos da Tributação da Renda do Comércio Digital

A Liga das Nações adota a máxima da primeira mordida da maçã, como princípio para resolução de dupla não tributação da renda, assim, a fonte dos rendimentos tem prioridade, e a nacionalidade fica obrigada à concessão de isenção ou crédito para evitar a dupla tributação, em razão da facilidade na sua identificação[176]. No entanto, com o comércio digital, esses critérios básicos não são suficientes para uma imposição tributária justa e eficiente. Desse modo, nos próximos tópicos, abordam-se os critérios subjetivos de conexão – nacionalidade e residência e o objetivo – a fonte dos rendimentos, com vista a debater suas problemáticas para fins de identificar possíveis medidas de enfrentamento.

4.3.1.1 Problemáticas do Critério da Nacionalidade nas Empresas Transnacionais Informatizadas

O critério da nacionalidade diz respeito ao vínculo político com o Estado. Na legislação brasileira, a pessoa jurídica pode ser considerada nacional quando é constituída de acordo com os ditames da legislação nacional. No Brasil, a adoção da nacionalidade da pessoa jurídica pode ocorrer de duas formas: constituição ou registro do seu estatuto no país (art. 11, *caput*, da Lei de Introdução ao Direito Brasileiro) ou ter a sede da sua administração e obedecer às leis internas (art. 60 do Decreto nº

[175] Alberto Xavier exemplifica: "[...] tanto pode haver dupla tributação do mesmo rendimento, por dois Estados adotarem elementos de conexão distintos - como o local da produção da renda e a residência do beneficiá-rio -, como por, adotando embora o mesmo elemento - por exemplo, a residência -, imprimirem a este conceito um sentido diverso, de tal modo que o mesmo sujeito pode ser tido por residente simultaneamente em ambos os Estados em concurso". Cf. Xavier, op. cit., p. 215-216.

[176] PICONEZ, op. cit., p. 125.

2.627/1940)[177]. Todavia, os Estados, frequentemente, adotam na celebração de tratados internacionais a teoria da incorporação, aplicando a nacionalidade conforme a lei que regulamentou os atos constitutivos empresariais[178].

Desse modo, quando se fala em empresa multinacional, esta é uma "empresa dotada de distintas 'residências' sim, a multinacional o é, mas não necessariamente de múltiplas nacionalidades"[179]. Tôrres[180], ao dispor dos termos e problemas enfrentados pelas empresas multinacionais, esclarece que prefere a adoção do termo "transnacional", porque não descreve forma jurídica típica; ademais, o acúmulo de residências e nacionalidades é causa dos principais problemas em matéria tributária, principalmente quando o país adota o princípio da universalidade e a tributação sobre a produção ou a transferência de lucros, causando práticas abusivas para diminuição ou afastamento dos tributos, o que ficou ainda mais intensificado com o comércio eletrônico e as práticas de B2C, B2B e B2E.

Por conseguinte, o principal problema do elemento de conexão da nacionalidade com empresas multinacionais de tecnologia é o fato de estas conseguirem atuar no mercado interno sem alcançar esse vínculo, devido à sua mobilidade com os bens intangíveis e à desnecessidade de se adequarem às leis nacionais para a sua atuação. Por outro lado, quando decidem fazer os registros e a sua constituição, adotando o critério da nacionalidade, acabam por elaborar planejamentos tributários agressivos com vistas a elidir o pagamento de tributos. A título de exemplo, tem-se o caso da Uber com sede nos Estados Unidos, que adota o critério da nacionalidade, mas que, afinal, tem como rendimentos tributados apenas os *royalties* de 1,45% (hum vírgula quarenta e cinco por cento), de modo que todo o restante é distribuído para outras companhias sediadas em locais de tributação favorecida[181].

---

[177] BRISOLA, Anna Karla da Silva; BARACHO, Hertha Urquiza. A Estreita Relação entre Tributação e Responsabilidade Social Corporativa das Empresas Multinacionais. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, a. 39, n. 49, p. 102-126, set.-dez. 2021, p. 107.

[178] XAVIER, op. cit., p. 244.

[179] TÔRRES, Heleno Taveira. Residência (no Direito Tributário Internacional). *In*: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 1205-1224, p. 1210.

[180] Ibid., loc. cit.

[181] SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. **Adequação Social Tributária**: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais. 2016. 212 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016. p. 117; 119. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/tede/8650?locale=pt_BR. Acesso em: 5 ago. 2023.

4.3.2 Residência e Domicílio e suas Controvérsias para as Multinacionais Tecnológicas

Primeiramente, cumpre esclarecer que o domicílio tributário para fins de tributação da renda internacional é distinto daquele disposto no artigo 127, inciso II, do Código Tributário Nacional[182,183], que se refere ao lugar definido em lei para fixar e dirimir os conflitos para fins de divisão territorial da competência tributária com o intuito de manter o pacto federativo[184]. O domicílio, diferentemente da residência, tem como requisito a presença duradoura e a intenção de permanecer[185]; enquanto a nacionalidade observa o local de constituição da empresa, a residência verifica o seu funcionamento. A residência fixa-se por meio do critério espacial da regra-matriz de incidência tributária; a nacionalidade, por meio do critério pessoal[186].

Assim, com vistas a tributar cada vez mais pessoas jurídicas, os Estados têm adotado o critério da residência, conjugando o princípio da universalidade com: constituição ou incorporação; sede social; direção efetiva ou sede da administração; da direção ou do poder de controle; estabelecimento de direção principal ou da atividade principal[187].

No direito tributário brasileiro, consideram-se pessoas jurídicas, no artigo 159, inciso I, do Decreto nº 9.580/2018, aquelas domiciliadas no país, seja para fins de nacionalidade ou de participação do capital. O artigo 75, inciso IV, do Código Civil de 2002, determina que o domicílio da pessoa jurídica é o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações ou onde elegerem no seu estatuto ou ato constitutivo.

Mais uma vez, o critério da residência também encontra óbice na tributação da economia digital diante da mobilidade dos seus maiores ativos, os dados, e quando as empresas decidem ter várias residências, acabando por enfrentarem situações de

---

[182] Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal: [...] II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.

[183] XAVIER, op. cit., p. 252.

[184] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 16291. Edição Kindle. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553604500/pageid/16. Acesso em: 21 jan. 2022.

[185] XAVIER, op. cit., p. 252.

[186] TÔRRES, op. cit., p. 1206.

[187] Ibid., p. 1211-1212.

dupla tributação internacional, em razão da discrepância de conceitos adotados pelas jurisdições.

Ademais, conforme asseverado por Piconez[188], a classificação do critério da residência pode ser por 2 (duas) vertentes: a que segue o local de constituição ou da efetiva administração. O Brasil e os EUA adotam a da constituição, contudo, a sua manipulação é facilitada. No tocante à adoção da efetiva administração, esta exige mais fiscalização da autoridade fiscal para conseguir localizar as informações necessárias. Ainda sobre esse assunto, o autor também apresenta a seguinte afirmação:

> Os países mais desenvolvidos – tipicamente exportadores de capital – aplicam a residência ou princípio de jurisdição do domicílio, enquanto países importadores de capital, em geral, tem interesse em aplicar o princípio da fonte no exercício de sua competência tributária sobre os eventos que acontecem dentro do seu território. Assim, se o critério da residência é adotado como principal critério para se tributar a economia digital, a grande parte das receitas derivadas de tais atividades serão alocadas para os países desenvolvidos. Por outro lado, se o elemento de conexão com determinada jurisdição tributária é o site do servidor ou, ainda, onde o conteúdo eletrônico é consumido, seria possível que países menos desenvolvidos obtenham rendas com base no fato de que a fonte dessa renda está em suas respectivas jurisdições.

Assim, percebe-se que a adoção ou não do critério da residência leva em consideração interesses de países desenvolvidos que possuem grande influência sob as discussões sobre a temática. Entretanto, para os países em desenvolvimento e principalmente com o comércio eletrônico, torna-se mais proveitosa e viável a aplicação da fonte, fazendo-se necessário enfrentar discussões sobre como equilibrar os interesses.

4.3.3 Fonte dos Rendimentos e Ausência de Uniformidade na Qualificação

O princípio da fonte traduz-se como a competência do Estado para tributar todo rendimento cuja origem remeta ao seu território; embora haja uma relação de proximidade dele com a territorialidade, cada um possui nuances próprias[189]. Existe discussão também no tocante à fonte e à residência, se um excluiria a apreciação do

---

[188] PICONEZ, op. cit., p. 125.

[189] SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípio da Fonte no Direito Internacional Tributário. *In*: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 477-485, p. 477.

outro em caso de operações transnacionais do comércio eletrônico, ou se a tributação deveria ocorrer pelo critério da fonte do rendimento ou da residência do beneficiário (adotando o princípio da universalidade)[190]. Schoueri[191] entende que o princípio da fonte seria, por razões práticas, o melhor critério para a tributação do comércio eletrônico.

Entretanto, a grande dificuldade que os países encontram no critério da fonte são as nomenclaturas e interpretações adotadas por cada um deles, levando-se em consideração que o termo fonte pode abranger tanto a ideia de produção como de pagamento. A fonte de produção refere-se ao local que gerou o rendimento, e a fonte de pagamento, de onde provém os recursos financeiros para a concretização do capital. Em que pese a existência dessas distinções, é possível a sua realização em um mesmo Estado[192]. O critério da fonte de pagamento também leva em consideração o conceito de residência e domicílio, podendo ocorrer o *dual residente companies*, quando uma mesma empresa é domiciliada em vários Estados, criando multiplicidades de fontes de pagamento e gerando dúvida sobre o ente competente para exercer o poder de tributar[193]. Essa situação leva a questionar se haveria a fonte de pagamento, personalidade jurídica própria ou um mero estabelecimento permanente.

Esses são alguns dos dilemas que a fonte do pagamento traz diante do cenário internacional[194]. No seu artigo sobre o tema, Schoueri[195] traz um exemplo da problemática e o que ele denomina de “pesadelo das autoridades fiscais”[196]. Como

---

[190] Ibid., p. 478.
[191] Ibid., loc. cit.
[192] Ibid., loc. cit.
[193] Ibid., loc. cit.
[194] Ibid., loc. cit.
[195] Ibid., p. 479.
[196] “Num ensolarado dia, Linda Jones acorda em sua residência em Boston e decide que, finalmente, chegou o dia de adquirir a cozinha de seus sonhos. Chega de vaguear por lojas de móveis e folhear catálogos de correio. Não. Ela fará isso diferentemente, com as vantagens do novo milênio: Linda comprará sua cozinha pela Internet. Poucos clicks em seu mouse e Linda encontra o que ela procura: *kitchens.com*, um site de desenho e vendas de cozinhas, pertencente a KitchenCo, uma multinacional cuja controladora tem como local de constituição e administração a Guiana. Linda inicia rapidamente uma conversa eletrônica com o representante de vendas na Guiana. Ela responde suas perguntas e envia eletronicamente uma cópia das medidas de sua cozinha. Ele, por seu lado, remete seus desejos a um desenhista que trabalha em seu condomínio com vista para o mar, nas Bermudas. O desenhista consegue preencher as especificações de Linda, valendo-se de um servidor em Buenos Aires. Um empregado da empresa, residente em Sydney, Austrália, onde a empresa não exerce qualquer outra atividade, elaborara o software de design especificamente com tal propósito. O computador de Buenos Aires consegue exercer alguma atividade de desenho: pode checar as medidas apresentadas por Linda e compará-las com o material disponível, elaborando uma lista de possibilidades dentro do orçamento de Linda e testar cada possibilidade, tendo em

solução, o autor aponta a necessidade da definição explícita de fonte em cada ordenamento jurídico[197]. O autor acrescenta, ainda, que seria imprescindível uma convenção global para redefinir de forma transparente critérios de forma unânime com vistas a elidir evasões fiscais, levando-se em consideração as lacunas legislativas que a falta de padronização gera. Em que pese tais considerações, há quem entenda que tal medida se trata de uma medida de dominação externa dos países desenvolvidos para monopolizar a expansão das suas empresas, chamada de Capitalismo Corporativo[198].

No Brasil, o artigo 741, *caput*, do Decreto nº 9.580/2018, prevê que: *"*Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos [...]". Ou seja, fala apenas das "fontes situadas no país", mas não especifica qual, se a fonte do rendimento ou a do pagamento. Xavier[199;200] entende que o legislador adotou tributação limitada, cumulando 2 (dois) requisitos, a fonte do rendimento e a do pagamento.

4.3.4 Estabelecimento Permanente como Inovação e Insuficiência

O estabelecimento permanente pode ser conceituado como uma ficção jurídica, criada pelos Estados para a tributação de empresas não residentes nos seus territórios, exclusivamente para fins tributários[201]. A Convenção Modelo da OCDE, no seu artigo 5º, conceitua estabelecimento permanente como o lugar fixo de negócios a partir do qual uma empresa realiza parte da sua atividade. É a chamada teoria da

---

vista segurança e durabilidade. O desenhista nas Bermudas pode valer-se de opções que ele buscou naquele computador, bem como um banco de dados da mesma fonte, de modo a chegar à cozinha dos sonhos de Linda. Após obter a aprovação eletrônica de Linda, o pedido é encaminhado para artesãos trabalhando na Itália, que servem como consultores, já que a construção da cozinha se dá na fábrica da empresa, na Malásia, com equipamentos fornecidos pela Alemanha. Finalmente, depois de Linda pagar, valendo-se de sua conta bancária eletrônica, a cozinha acabada é embarcada para ela da Malásia, para ser instalada em Boston. Para a instalação, Linda também recebe uma cópia do *software* de *design*, para adaptações de última hora". Cf. Schoueri, op. cit., p. 479.

[197] Ibid., p. 471.

[198] LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os Paradigmas da Tributação Internacional como Instrumentos de Dominação Externa. Revista Direito Tributário Internacional Atual, IBDT, São Paulo, n. 6, p. 35-56, set.-dez. 2019, p. 39. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1132. Acesso em: 5 ago. 2023.

[199] XAVIER, op. cit., p. 517.

[200] A lei exige, pois, que estejam localizadas no Brasil cumulativamente a fonte de produção e a fonte de pagamento.

[201] TÔRRES, op. cit., p. 1212.

"pertença econômica". Por outro lado, o artigo 7º[202] da Convenção Modelo da OCDE, ao tratar do estabelecimento, traz 2 (duas) premissas, salvo exceções dispostas em outros artigos, a saber: (i) os lucros de uma empresa de um Estado Contratante não podem ser tributos; e (ii) se a empresa do Estado Contratante tiver outro estabelecimento em outro Estado, então seus lucros serão tributados[203].

Xavier[204] assevera que o estabelecimento permanente foi uma derrogação ao princípio da residência e uma consagração ao princípio da fonte, cumulado com um novo requisito, qual seja, a exigência de um estabelecimento estável das atividades. O autor também conceitua estabelecimento permanente como "a instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte da sua atividade"[205]. Ele também reforça que apenas a Convenção com a China não adota o conceito da Convenção Modelo da OCDE de estabelecimento permanente, adotando a Convenção Modelo da (ONU)[206].

---

[202] Artigo 7º Lucro das empresas. 1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável. 2. Com ressalva do disposto no n.º 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua actividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estados contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria como se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas actividades ou actividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável. 3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direcção e as despesas gerais de administração, efectuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele. 4. Se for usual, num Estado contratante, determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do n.º 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adoptado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo. 5. Nenhum lucro será imputável a um estabelecimento estável pelo simples facto de este se limitar a comprar bens ou mercadorias para a empresa. 6. Para efeitos dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente. 7. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento tratados separadamente noutros artigos da Convenção, as respectivas disposições não serão afectadas pelas deste Artigo.

[203] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed Version 2017. Paris: OECD, 2017. Disponível em: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 17 jan. 2022.

[204] XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 552.

[205] Ibid., p. 554.

[206] Ibid., loc. cit.

Bianco e Silva[207], ao falarem sobre os estabelecimentos na Convenção Modelo da OCDE, afirmam que existem 2 (dois) tipos: o estabelecimento permanente material e o pessoal. O estabelecimento permanente material encontra-se previsto no artigo 5º, parágrafos 1º a 4º, e o pessoal nos parágrafos 5º e 6º. O estabelecimento permanente material, como o próprio nome diz, é aquele que se realiza a partir de um lugar físico, de instalações, depósitos etc. Eles ressaltam ainda que não basta a presença física, "é necessário que esse local de negócios seja produtivo, no sentido de dispor de independência e autonomia para gerar receitas". Já o estabelecimento permanente pessoal, este é realizado por meio de um representante, com poderes outorgados, para celebrar habitualmente contratos e que conclua rotineiramente decisões significativas para a empresa.

Segundo o que Rocha[208] explica, os países desenvolvidos utilizam a tributação internacional como forma de reforçar ainda mais o seu poder econômico e como forma de imperialismo global. Em vista disso, a Convenção Modelo favoreceria os países ricos, porque traz uma tributação voltada para a residência enquanto a Convenção da ONU tentou compensar, trazendo equidade na redistribuição das competências tributárias voltadas para a fonte, contudo, devido ao poder de influência dessas Nações, no tocante aos lucros das empresas, acabou seguindo de forma muito parecida a Convenção da OCDE.

Assim, a Convenção Modelo da ONU trouxe, no seu artigo 5°, parágrafo terceiro, alínea "b", as mesmas previsões da Convenção Modelo da OCDE para a conceituação de estabelecimento permanente, porém, ainda trouxe, em especial, a previsão de um estabelecimento permanente da prestação de serviços, inclusive consultoria, por meio de funcionários ou outros tipos de prestadores de serviços dentro do Estado Contratante por um período ou períodos que excedam 183 (cento e oitenta e três) dias em qualquer período de 12 (doze) meses com início ou término do ano fiscal[209]. Em 2021, a Convenção Modelo da ONU incluiu os obstáculos dos tratados fiscais na tributação da renda dos serviços digitais, nas chamadas "transferências

---

[207] BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. *In*: MONTEIRO, Alexaxndre. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 16-36, p. 20-22.

[208] ROCHA, Sérgio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 90-91; 93.

[209] UNITED NATIONS. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York: UN, 2017, p. 11. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention. Acesso em: 21 jan. 2022.

indiretas *offshore*", assim como as novas orientações relacionadas à interpretação do conceito de estabelecimento permanente[210].

Em que pese as inovações trazidas pelo critério do estabelecimento permanente, ele ainda se mostra insuficiente perante a economia digital, uma vez que a maioria dos seus critérios trazem a previsão de uma presença física e uma permanência temporal. Em que pese a consideração dos avanços tecidos pela Convenção Modelo da ONU, que trouxe o estabelecimento permanente de serviços para a tributação, as transações realizadas pelo comércio tecnológico geram riquezas sem presença física relevante ou sem investimentos em bens materiais/corpóreos e sem ter um agente dependente[211].

4.4 PROJETO BEPS DA OCDE E OS NOVOS CRITÉRIOS PARA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Diante de todas as problemáticas expostas referentes aos critérios da tributação da economia digital, inicialmente com a defasagem do princípio da territorialidade e hoje com a universalidade e a necessidade dos países de atrair investimentos dessas empresas, concedendo uma territorialidade parcial, ressalta-se o quanto elas têm contribuído para a prática de planejamento tributário agressivo. No mesmo sentido, os elementos de conexão também têm sido afetados seja pela ausência de presença física, múltiplas nacionalidades ou falta de uniformidade nos conceitos entre os Estados.

Dessa maneira, buscando resolver o cenário da tributação internacional, surge o que a doutrina chama de "era pós-BEPS da OCDE", marcada por grandes discussões e evolução sobre o combate à erosão das bases tributáveis, que cada vez mais vem sendo adotada pelas jurisdições.

Para entender os novos critérios trazidos pela OCDE, neste item, aborda-se o seu surgimento, a sua composição e o Projeto BEPS, em especial a Ação 01, e, posteriormente, o Projeto BEPS 2.0, subdivido no Pilar Um e no Pilar Dois.

---

[210] UNITED NATIONS. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: UN, 2021. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention ou: https://financing.desa.un.org/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021. Acesso em: 21 jan. 2022.

[211] BIANCO; SILVA, op. cit., p. 20.

4.4.1 Projeto BEPS da OCDE – Ação 01 de 2015 a 2022 – do Surgimento à Atualidade

A OCDE foi criada em 30 de setembro de 1961 com o objetivo de promover políticas para melhorar a qualidade de vida, formada por governos e cidadãos, destinados a buscar soluções econômicas e sociais[212]. Atualmente, essa organização é composta por 38 (trinta e oito) países, sendo a Costa Rica a última a integrar o bloco, representando 80% (oitenta por cento) da economia mundial e composta por membros da América do Norte, Sul, Europa e Ásia Pacífico[213]. Ademais, os dados construídos e as informações por ela fornecidos auxiliam os membros na tomada de decisões políticas internas.

Nesse sentido, diante do compromisso internacional e das dificuldades que os países vêm enfrentando com a economia digital, em atuação conjunta com o G20, em 2014, foi publicado o relatório *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, que teve como objetivo identificar os princípios que norteiam a tributação das empresas transnacionais e as situações causadoras do planejamento tributário agressivo e transferência de lucros[214]. Com a conclusão do relatório, o próximo passo criado foi a elaboração de um Plano de Ações, intitulado Plano de Ação sobre Erosão Base e Deslocamento de Lucros (BEPS), com a publicação de um relatório em 2014 e a continuação do trabalho em 2015, resultado de estudos, reuniões e discussões, nomeando 15 (quinze) ações, com os seguintes objetivos: "(i) identificar ações necessárias para enfrentar a erosão da base tributária e a transferência de lucros; (ii) estabelecer prazos para a implementação dessas ações; e (iii) identificar os recursos necessários e a metodologia adequada para implementar as ações"[215].

As 15 (quinze) ações estão dispostas da seguinte maneira: ação 01 – abordar os desafios fiscais da economia digital; ação 02 – neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos; ação 03 – reforçar as normas sobre sociedades estrangeiras

---

[212] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Who we are? **OECD**, Paris, c2023. Disponível em: https://www.oecd.org/about/. Acesso em: 19 jan. 2023.

[213] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Our global reach. **OECD**, Paris, c2023. Disponível em: https://www.oecd.org/about/members-and-partners/. Acesso em: 19 jan. 2023.

[214] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OCDE, 16 Jul. 2013, p. 8. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version-9789264201248-pt.htm. Acesso em: 19 jan. 2023. OCDE.

[215] Ibid., p. 56.

coligadas; ação 04 – limitar a erosão da base tributária através da dedução de juros e outras compensações financeiras; ação 05 – combater de modo eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em conta a transferência e a substância; ação 06 – prevenir a utilização abusiva do convênio; ação 07 – prevenir que o *status* de estabelecimento permanente seja artificialmente evitado; ações 08, 09 e 10 – garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor – ativos intangíveis; riscos e capital; e outras transações de alto risco, respectivamente; ação 11 – estabelecer metodologias para coletar e analisar os dados sobre os fenômenos econômicos da erosão da base tributária e da transferência de lucros e as ações para remediá-los; ação 12 – exigir que os contribuintes revelem os seus esquemas de planejamento tributário agressivo; ação 13 – reexaminar a documentação de preços de transferência; ação 14 – tornar mais efetivos os instrumentos de resolução de disputas; e ação 15 – desenvolver um instrumento multilateral[216].

Nesse diapasão, ora se verifica a evolução da Ação 01 e como os países buscaram por medidas para enfrentar os desafios da economia digital. Muito se discutiu no âmbito da OCDE sobre a defasagem dos critérios para tributação da economia digital e a possibilidade de um servidor se caracterizar como um estabelecimento permanente[217]. Uma das mudanças implementadas foi a alocação de atividades preparatórias ou auxiliares como critério da presença física do estabelecimento permanente, mas ainda não foi o suficiente para sanar as lacunas existentes[218].

A economia digital utiliza-se de ativos intangíveis, por meio do uso massivo de dados, inclusive pessoais, de um modelo de negócio que oferece serviços “gratuitos” para os usuários, gerando dificuldade em estabelecer a jurisdição que auferiu a renda[219]. Diante disso, a Ação 1 do Projeto BEPS girou em três pontos de discussão: (i) criação de novos elementos de conexão para a definição de estabelecimento permanente; (ii) imposição de um imposto de renda na fonte de algumas transações;

---

[216] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OCDE, 2014.

[217] CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. Da Instalação Física à Presença Digital Significativa: estabelecimento estável na era digital. **Actualidad Jurídica Uría Menéndez**, [S.l.], n. 52, p. 158-163, 2019, p. 159.

[218] Ibid., p. 160.

[219] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OCDE, 2014, p. 14.

(iii) ou a criação de um imposto global único e mínimo sobre tributação da economia digital[220].

Os novos elementos de conexão buscam encontrar nexos econômicos relevantes, que se afastam dos critérios clássicos, como território[221], falando-se em presença econômica (digital) significativa, que tem por base a receita em determinado valor, proveniente do consumo ou do pagamento naquela jurisdição, a partir de meios digitais[222]. O Brasil não trouxe a figura do estabelecimento permanente, consoante o que é afirmado por Bianco e Silva[223], mas há situações similares que, por uma interpretação extensiva, enquadram-se dentro do conceito descrito nos tratados internacionais.

Os autores[224] também asseveram que a legislação pátria visa "à incidência na fonte de remessas ao exterior como remuneração pela prestação de serviços". Por um tempo, essa postura brasileira foi objeto de críticas. Com a economia digital, o conceito de estabelecimento estável ficou ultrapassado, e as jurisdições passaram a tributar com base na localização do consumidor final, modelo adotado pelo Brasil[225].

Assim, em 2015, foi publicada a conclusão final do Relatório da Ação 01[226], já prevendo que em 2020 traria novo relatório com os resultados do trabalho continuado. Diante disso, foi publicado o novo projeto intitulado *Blueprints* para os Pilares Um e Dois, intitulados de Projeto BEPS 2.0, para a expansão e implementação de medidas da Ação 01, que atribuiu o elemento de conexão a partir da alocação da renda residual, determinando um resultado tributável mínimo de lucro – imposto global mínimo[227], conforme será mais bem explanado no próximo tópico.

---

[220] CALDAS; TEIXEIRA, op. cit., p. 160.
[221] Ibid., loc. cit.
[222] Ibid., p. 161.
[223] BIANCO; SILVA, op. cit., p. 23; 26.
[224] Ibid., p. 36.
[225] Ibid., loc. cit.
[226] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Report on Pillar One Blueprint. Paris: OECD, 14 Oct. 2020, p. 4; 13. Disponível em: https://doi.org/10.1787/beba0634-en. Acesso em: 3 jan. 2021.
[227] MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura; RAUSCH, Aluizio Porcaro. Um novo marco da tributação internacional: blueprints para os pilares 1 e 2 da OCDE. **Sacha Calmon e Misabel Derzi Advogados**, Belo Horizonte, Nova Lima-MG, 18 nov. 2020. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/um-novo-marco-da-tributacao-internacional-blueprints-para-os-pilares-1-e-2-da-ocde/. Acesso em: 6 fev. 2023.

4.4.2 Projeto BEPS 2.0 e as Condutas de Enfrentamento aos Desafios da Economia Digital

O Projeto BEPS 2015 desenvolveu algumas medidas para o enfrentamento de práticas elisivas, como regras mínimas para acordos de *treaty shopping*, desenho de regras domésticas sobre os juros e pagamentos dedutíveis, observância de *Internet Protocol* (IP) para fins de abordagem do nexo e identificação da jurisdição da empresa-controladora final para evitar empresa sem jurisdição tributária, o que ocorreu no caso Apple[228].

No entanto, em que pese tais disposições representarem um norte para se combater as referidas práticas, os desafios da economia digital permaneceram. Nesse sentido, 132 (cento e trinta e dois) países se reuniram de julho a outubro de 2021, e o *Framework* da OCDE/G20 criou os Pilares 01 e 02 do Projeto BEPS 2.0, com as soluções para enfrentar os desafios da economia informatizada[229]. Posteriormente, foi aprovado, por meio de Declaração, por 138 (cento e trinta e oito) jurisdições em 16 de dezembro de 2022, entre elas, o Brasil.

Para fins didáticos, serão abordados separadamente o Pilar Um e o Pilar Dois, sendo este último mais discutido na seção 5, tendo em vista apresentar uma resposta ao problema exposto.

4.4.2.1 Pilar Um e as Contribuições ao Sistema Brasileiro

O Pilar Um do Projeto BEPS 2.0 subdivide-se em 3 (três) montantes: Montante A, Montante B e Montante C. O principal objetivo dessa regra é realocar as regras de nexo, para modificar a tributação sobre a presença física. “Pretende-se expandir os direitos de tributação aos países onde o usuário está localizado e onde há uma participação significativa e sustentada da empresa no mercado, seja de maneira física ou remota”[230].

---

[228] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Report on Pillar One Blueprint. Paris: OECD, 14 Oct. 2020, p. 4; 12. Disponível em: https://doi.org/10.1787/beba0634-en. Acesso em: 3 jan. 2021.

[229] ISSAGULOVA, Eldana; ROSA, Tiago. O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócios melhor. **O Jornal Económico**, Oeiras/Lisboa, 2 ago. 2021. Disponível em: https://easytax.jornaleconomico.pt/o-projeto-beps-2-0-e-o-objetivo-ultimo-de-um-mundo-de-negocios-melhor. Acesso em: 24 jan. 2023.

[230] CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Nota Técnica DINTE nº 34**: análise das propostas do plano BEPS da OCDE/G20 sobre tributação dos serviços digitais e a atual situação internacional.

O montante A realoca o poder de tributar quanto ao lucro residual, atribuindo a competência aos países dos usuários (mercado). Para se sujeitar ao Montante A, tem-se por exigência que a multinacional tenha rendimento global de mais de 20 (vinte) bilhões de euros e lucro bruto acima de 10% (dez por cento), calculados com base numa média de lucratividade. O valor base da tributação, o rendimento global da transnacional, poderá ser reduzido para 10 (dez) bilhões de euros.

Estarão excluídos do Pilar Um, os serviços financeiros e indústria extrativa. A base de cálculo do tributo deverá ser calculada conforme a receita contábil financeira com pequenos ajustes e prejuízos fiscais a serem deduzidos. Para eliminar a dupla tributação, deverão ser adotadas isenções e a utilização de créditos fiscais[231].

O nexo causal será a alocação da receita: se a multinacional obtiver em uma determina jurisdição o equivalente a no mínimo 1 (um) milhão em euros de receitas, será fixado o pagamento de 250 (duzentos e cinquenta) mil euros para jurisdições com PIB inferior a 40 (quarenta) bilhões de euros. A alíquota será de 25% (vinte e cinco por cento) do lucro residual (o lucro acima de 10% da receita). A implementação do Montante A está prevista para 2023, ou seja, neste corrente ano. A Convenção Multilateral exigirá a exclusão sobre os impostos sobre serviços digitais e outras medidas similares[232]. Assim, o Montante A não cria tributação, mas realoca para o país de mercado[233].

O Montante B refere-se a recebimento fixo de lucratividade decorrente de atividades de distribuição e marketing ocorridos no país de origem (mercado/fonte). As regras seriam as mesmas dos preços de transferência fixados pela OCDE, cuja implementação, no Brasil, depois de cinco anos de processos de aplicação, está sendo finalizada. No entanto, o país da residência receberia um percentual fixo. Se o retorno calculado foi superior e relacionado a outras atividades que não seja marketing e distribuição, o Montante B será ajustado por meio do Montante C – correspondendo

---

Brasília: IPEA, 2020, p. 5-6. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10887. Acesso: 25 abr. 2023.

231 ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OCDE, 8 Oct. 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

232 Ibid.

233 PIMENTEL, Cláudia. A adesão do Brasil à OCDE e a posição Brasileira acerca dos Pilares 1 e 2. **ABDF**, [S.l.], 19 ago. 2022. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=V_dNKd8gv6g. Acesso em: 20 abr. 2023.

a mecanismos vinculantes de resolução de controvérsias[234]. Assim, os serviços mais tributados pelo Pilar Um são serviços digitais automatizados e negócios para consumidor[235].

Segundo a conclusão dos estudos realizados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)[236], o Montante A aumentaria a receita líquida do imposto de renda corporativo global. No entanto, a OCDE estima que o ganho da receita seria pequeno, diferentemente do Montante B, que determina um valor fixo para os países dos usuários, não estabelecendo novas regras, mas simplificando os preços de transferências.

Entretanto, o grande problema do Pilar Um é que ele precisa alterar mais de 3.000 (três mil) tratados fiscais com participação de 130 (cento e trinta) jurisdições. O Pilar Um e o Pilar Dois podem ser aplicados separadamente, uma vez que buscam alcançar objetivos distintos[237]. Para o Brasil, que é uma jurisdição de mercado e que foca a tributação sob o consumo, o Pilar Um tem-se mostrado bastante atrativo.

4.4.2.2 Pilar Dois e as Contribuições ao Sistema Brasileiro

O Pilar Dois do Projeto BEPS 2.0 está dividido da seguinte forma: Parte I – regras globais de combate à erosão da base tributária (GloBE): (i) regra de inclusão da renda (IIR); (ii) regra de pagamento de tributação reduzida (UTPR); e Parte II: a regra de sujeição à tributação baseada em tratado (STTR).

Com relação à Parte I – regras globais de combate à erosão da base tributária: os países não são obrigados a adotar, contudo, ao aderirem, deverão observar as regras impostas. A regra prevê que os países cujas multinacionais atingirem o limite de 750 (setecentos e cinquenta) milhões de euros poderão aplicar a regra de inclusão da renda, "[...] que impõe um imposto complementar sobre uma entidade controladora com relação à renda reduzidamente tributada de uma entidade constituinte"[238].

---

[234] PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. **BEPS 2.0**: breves considerações sobre a Abordagem Unificada proposta pela OCDE. [Revista de Direito Tributário Contemporâneo, v. 29, a. 6, p. 51-71, abr.-jun. 2021]. São Paulo: Ed. RT, 2021, p. 62. Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/handle/1/6927. Acesso em: 5 ago. 2023.

[235] CARVALHO JÚNIOR, op. cit., p. 6. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10887. Acesso em: 25 abr. 2023.

[236] Ibid., p. 7.

[237] AVI-YONAH; KIM, op. cit., p. 510.

[238] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OCDE, 8 Oct. 2021. Disponível em:

Já a regra de pagamento de tributação reduzida “rejeita deduções ou exige um ajuste equivalente na medida em que a receita tributária de forma reduzida de uma entidade constituinte não está sujeita a impostos conforme” a regra de inclusão da renda[239]. Quanto à regra de sujeição à tributação, o seu escopo “permite que as jurisdições da fonte imponham tributação na fonte de forma limitada sobre certos pagamentos de partes relacionadas sujeitas a tributos abaixo de uma alíquota mínima [...]”[240].

A Alíquota mínima fixada para fins da regra de inclusão da renda e de pagamento de tributação reduzida será de 15% (quinze por cento), ficando denominado como imposto global mínimo. Desse modo, serão tecidas considerações mais profundas sobre o imposto global mínimo na seção 5.

No ano de 2022, as grandes empresas de tecnologia, como Amazon, Twitter e Meta, realizaram demissões em massa com vistas a diminuir custos para uma crise econômica global, em virtude do aumento da taxa de juros e diminuição da procura de consumidores. Estima-se que, somente em 2022, ocorreu a demissão de 150 (cento e cinquenta) mil trabalhadores, e que, em 2023, esse número irá continuar crescendo[241].

Por outro lado, a OCDE publicou, em fevereiro de 2023, a Orientação Administrativa Acordada para as Regras Globais do Pilar Dois para avançar nas regras globais mínimas do imposto corporativo em 2024, assim como definiu possíveis soluções para compatibilidades com as legislações domésticas[242].

Interligada, diretamente ou não, ao movimento de demissão em massa pelas *big tech*, essa conduta pode ter como objetivo precaução quanto às novas regras do imposto global mínimo e como os Estados domésticos incorporarão a sua legislação. Novas regras de preços de transferências também foram publicadas pelos EUA, por

---

https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

239 Ibid.

240 Ibid.

241 REUTERS. Factbox: Tech firms, Wall Street lead job cuts in Corporate America. **Reuters**, [S.l.], 2 May 2023. Disponível em: https://www.reuters.com/markets/us/tech-firms-wall-street-lead-job-cuts-corporate-america-2023-01-11/. Acesso em: 6 fev. 2023.

242 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. International tax reform: OECD releases technical guidance for implementation of the global minimum tax. **OECD**, Paris, 2 fev. 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax.htm. Acesso em: 6 fev. 2023.

meio da TD 9959, em dezembro de 2022, proibindo o aproveitamento de créditos tributários em países que não tenham regras similares sobre preços de transferência, possuindo exceção no caso de acordo para evitar a dupla tributação econômica, o que não é o caso do Brasil nas duas situações[243].

Portanto, observa-se, com o caso da Apple e as decisões da Comissão Europeia e do Tribunal Europeu, que o pagamento diminuto de tributos não decorreu de uma violação expressa dos dispositivos legais, mas da utilização de lacunas normativas e suas discrepâncias entre os ordenamentos jurídicos, o que vem sendo alvo de soluções pelo Projeto BEPS 2.0, assim, na seção a seguir, traz-se à baila a reflexão acerca do imposto global mínimo ser ou não favorável ao Estado Brasileiro e das possíveis medidas a serem aplicadas para enfrentar os desafios da economia digital.

[243] AGÊNCIA EY. Mudanças em regras tributárias nos EUA afetam Brasil. **Agência EY**, Ernst & Young Global Ltda., Brasília, 28 mar. 2022. Disponível em: https://www.ey.com/pt_br/agencia-ey/noticias/mudancas-em-regras-tributarias-nos-eua-afetam-brasil. Acesso: 16 mar. 2023.

5 JUSTIÇA FISCAL E EFICIÊNCIA: POSSÍVEIS MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO PELO ESTADO BRASILEIRO

Durante muito tempo, a tributação movia as guerras, uma vez que, com a dominação do território, era estabelecido o imposto sobre os dominados. Diante disso, foram criados organismos internacionais para buscar a harmonia, garantir a paz e a legitimidade dos Estados na sua cobrança. Atualmente, não se enfrenta diretamente uma guerra pelo domínio, exceto em casos pontuais, mas, sim, uma busca pelos países por atrair, cada vez mais, multinacionais, ou restringir suas hipóteses de elisão, elusão e evasão fiscais.

Na seção 3, foi estudado o caso Apple e, conforme julgou o Tribunal Europeu, não houve violação direta da norma, no entanto, esse caso põe em questionamento o limite do planejamento tributário e leva à reflexão sobre justiça fiscal e eficiência como norte para o Estado aplicar o poder de tributar. A esse respeito, parte-se da premissa de que o Brasil é um Estado fiscal[244], e a situação internacional com o Projeto BEPS 2.0 exigirá uma conduta proativa dos países, em particular, do Brasil.

Por conseguinte, nesta seção, explanam-se a justiça fiscal e as possíveis medidas de combate ao planejamento tributário agressivo pelo Estado brasileiro. Para se alcançar o resultado proposto, utilizam-se concepções teóricas de autores, como Caliendo[245], a partir da sua obra Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: uma visão crítica, na qual adota o posicionamento de Schoueri, Rocha, Barbosa e Malpighi, em contraposição aos conceitos fechados de Derzi, Carrazza, Breyner, entre outros.

5.1 DEBATE ENTRE JUSTIÇA FISCAL E EFICIÊNCIA

Conforme o que Caliendo[246] afirma, “A justiça é um conceito central para o Direito”. Em que pese o Direito ter sua autonomia quanto à moral, a justiça e a ética, o conhecimento da justiça deságua no Direito, ainda que a partir da exigência externa dos atores sociais, que buscam aumentar os seus recursos. Desse modo, a norma

---

[244] Nas palavras de José Casalta Nabais: “[...] um estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”. Cf. NABAIS, op. cit.

[245] CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

[246] Ibid., p. 84.

jurídica passa a possuir um importante papel tanto de forma individual como coletiva[247]. Soma-se a isso o fato de a eficiência ser um conceito central para a Economia, a qual implica buscar maximizar resultados com a utilização do menor número de meios[248].

O intuito de estudar a relação entre eficiência e justiça no direito tributário em um Estado Democrático de Direito resulta em consequências benéficas para o ente público: uso efetivo do direito público, sentimento de legitimidade/confiança pelo povo e aumento da riqueza estatal, consequentemente, maior possibilidade de garantir direitos.

Caliendo, citando Dworkin, reflete se a eficiência busca apenas a riqueza ou se por meio dela é possível alcançar outros valores[249]. Portanto, atrela-se neste estudo a corrente de que a eficiência e a justiça são independentes entre si, porém, para a busca da melhor atuação estatal, elas podem ser interligadas, contribuindo para um sistema tributário coerente.

Para alguns autores, como Carrazza, a justiça fiscal somente é garantida por meio da legalidade estrita, quando os contribuintes possuem segurança jurídica[250], discordando logo da relação entre justiça fiscal e eficiência, uma vez que bastaria a existência da lei para que fossem concretizados os ditames normativos. Diverge-se desse pensamento, neste estudo, visto que a mera existência da lei no sistema jurídico brasileiro se tem mostrado insuficiente para a resolução dos problemas atuais e alcance do sentimento e satisfação do bem-estar social.

Justiça Fiscal, nas palavras de Malpighi[251], é a concretização dos princípios dispostos no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive o princípio da eficiência da administração pública. Ignorar o cenário atual dos novos fatos econômicos afeta os princípios da igualdade, razoabilidade e proporcionalidade, consequentemente, da segurança jurídica e capacidade contributiva, pilares do Direito Tributário[252].

---

[247] Ibid., p. 77.
[248] Ibid., p. 70.
[249] Ibid., p. 76.
[250] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 283.
[251] MALPIGHI, Caio Cezar Soares. A Tridimensionalidade do Fato Gerador e a Evolução dos Tipos Constitucionais de Competência Tributária frente aos Fenômenos da Economia Digital. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 48, p. 73-110, jan.-mar. 2021, p. 78. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/999. Acesso em: 6 ago. 2023.
[252] Ibid., p. 81.

5.2 TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO SISTEMA BRASILEIRO E A REFORMA TRIBUTÁRIA

Neste item, especifica-se a tributação da renda das pessoas jurídicas no sistema brasileiro, sob a ótica dos critérios material e espacial. Para isso, explanam-se o conceito de renda e as teorias adotadas pelo legislador.

Posteriormente, aborda-se a reforma tributária, que visa modificar alguns tributos existentes e os seus conflitos ou não com o Projeto BEPS 2.0 da OCDE. Tais considerações são realizadas, tendo em vista entender como o legislador e a doutrina preveem as controvérsias sobre a renda, se o legislador já visou implementar as medidas da OCDE e se essas medidas para combater as práticas nocivas são compatíveis com o sistema jurídico brasileiro.

5.2.1 Critério Material e Espacial do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

Hipótese tributária é a descrição pela lei de um fato, "formulação hipotética, prévia e genérica"[253]. Para que, ocorrido no mundo fenomênico, o fato seja exigível, ele precisa ser previamente definido em lei, a partir da sua hipótese, em decorrência dos princípios da legalidade e da segurança jurídica. A fim de que seja discriminativa e realizável, ela precisa prever certos critérios, como o material, o espacial e o temporal.

A esse respeito, Carvalho[254] assevera que a norma jurídica tributária é formada pela hipótese e pelo consequente. No consequente, encontram-se os critérios pessoal e quantitativo. No que diz respeito ao critério material, nas palavras de Ataliba[255], é ele quem designa a "descrição dos dados substanciais" para a formação da hipótese de incidência. O critério espacial, por outro lado, é o lugar e circunstâncias descritas na hipótese de incidência, com fito de tornar o fato imponível[256] . E o critério temporal, o momento em que se considera realizada a situação jurídica[257].

---

[253] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 58.
[254] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 265.
[255] ATALIBA, op. cit., p. 106.
[256] ATALIBA, op. cit., p. 104.
[257] SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019, p. 626.

O artigo 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988, estabelece a competência da União Federal de instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Conforme o que Machado apresenta, na "Constituição está o conceito renda. Conceito que é expresso por uma única palavra, embora possa ser definido por um conjunto de palavras. Esse conjunto de palavras será a definição"[258]. O autor apresenta ainda a renda como o produto do capital ou do trabalho ou a combinação de ambos; e proventos de qualquer natureza não compreendidos como fruto do capital ou trabalho.

Machado chega a pontuar a existência de teorias sobre renda: conceito legalista; renda-produto; renda-ingresso[259]. O conceito legalista entende que cabe ao legislador definir a renda[260]. No caso da renda-produto, como o próprio nome diz, a renda seria produto de uma fonte. Já a renda-acréscimo patrimonial, esta vai observar se a renda gerou ou não o acréscimo patrimonial no sujeito passivo[261].

Assim, o artigo 43 do Código Tributário Nacional considera como critério material do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. No entender da doutrina de Schoueri e Mosquera, o legislador em relação ao referido artigo teria adotado ambas as teorias. Já para Machado, o Código Tributário Nacional aplicou o conceito de renda-acréscimo[262]. Em outra perspectiva, não bastaria apenas a riqueza; seria necessária a disponibilidade; logo não haveria tributação[263].

Quanto aos princípios que norteiam a tributação da renda, de acordo com as disposições constitucionais do artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, elencam-se: a generalidade, a universalidade e a progressividade. A generalidade refere-se à aplicação da tributação para todos, observando os sujeitos passivos. A universalidade debruça sobre a renda e os rendimentos, devendo ser aplicados a todas as modalidades. Conforme pontuado por Schoueri e Mosquera, esse princípio não fica restrito apenas aos rendimentos, mas também "[a]o conceito de renda universal". Os autores acrescentam que o "imposto de renda brasileiro não se limita a alcançar os rendimentos que aqui sejam produzidos; tributam-se, também, os rendimentos

---

[258] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Artigos 1º a 95, v. 1. 3. ed. São Paulo-SP: Atlas, 2015, p. 411.
[259] Ibid., p. 406.
[260] Ibid., loc. cit.
[261] SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. 2. ed. São Paulo-SP: IBDT, 2021, p. 14-15.
[262] MACHADO, op. cit., p. 412.
[263] SCHOUERI, op. cit., p. 14-15.

auferidos no exterior por residentes no País"[264]. Por fim, tem-se a progressividade, ou seja, a alíquota acompanha a base de cálculo, com o intuito de concretizar a capacidade contributiva.

Dessa maneira, o imposto de renda incide sobre pessoas físicas e jurídicas, que possuem conceito diverso do trazido pelo direito civil, não se limitando apenas a quem tem personalidade, prevista no artigo 158, do Regulamento do Imposto de Renda de 2018 – Decreto Nº 9.580/2018, que assim prevê:

> Art. 158. São contribuintes do imposto sobre a renda **e terão seus lucros apurados** de acordo com este Regulamento (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27):
> I - as pessoas jurídicas, a que se refere o Capítulo I deste Título ; e
> II - as empresas individuais, a que se refere o Capítulo II deste Título .
> § 1º O disposto neste artigo aplica-se **independentemente de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 126, **caput,** inciso III).

Nesse sentido, também foi adotado o domicílio das pessoas jurídicas no Brasil como elemento de conexão para a tributação dos lucros, nos termos do dispositivo legal abaixo citado:

> Art. 159. Consideram-se pessoas jurídicas, para fins do disposto no inciso I do caput do art. 158:
> I - as pessoas jurídicas de direito privado **domiciliadas no País**, **sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital** (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27; Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º);
> II - as **filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País** das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76; Lei nº 4.131, de 1962, art. 42; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º); e
> III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Desse modo, o cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, nos termos do artigo 44 do Código Tributário Nacional, terá como base o lucro real, presumido ou arbitrado. Nas palavras de Schoueri e Mosquera[265], o lucro presumido é apurado, desconsiderando-se o lucro contábil; a sua aplicação ocorre a partir de um percentual previsto em lei, de acordo com a atividade da empresa, sobre a receita bruta.

---

[264] Ibid., p. 17.
[265] Ibid., p. 59.

Apurados os coeficientes sobre a receita bruta, obtém-se um resultado. Após a apuração do resultado, aplica-se a alíquota, que é de 15% (quinze por cento) em qualquer regime tributário escolhido, nos termos do artigo 3º da Lei nº 9.249/1995[266]. O regime tributário do lucro presumido não é aplicável a empresas que faturem mais de R$ 78 (setenta e oito) milhões de reais, sendo obrigatória a adoção do lucro real.

As sociedades empresárias aqui tratadas em sua maioria adotarão o regime do lucro real, seja pelos seus faturamentos excederem o montante de R$ 78 milhões ou por terem lucros, rendimentos ou ganhos de capital auferidos no exterior. O artigo 258 do Regulamento do Imposto de Renda conceitua lucro real da seguinte forma:

> Art. 258. O lucro real é **o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas** por este Regulamento (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput).
> § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais (Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º).
> § 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º).

Por fim, tem-se o lucro arbitrado, que não se trata de uma opção do sujeito passivo, e, sim, de uma imposição da lei pelo descumprimento das determinações legais[267]. Ressalta-se que, durante muito tempo, perdurou no Brasil a aplicação do princípio da territorialidade da tributação das pessoas jurídicas, o que foi modificado para a universalidade, com as disposições do artigo 25 da Lei nº 9.249/1995, que trouxe a seguinte previsão: “Art. 25. Os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”.

No entanto, conforme afirmado por Rocha[268], não houve modificação apenas para a universalidade, mas também do critério material do imposto, passando a tributar os lucros auferidos no exterior e fazendo surgir na doutrina brasileira a discussão sobre a sua compatibilização com as disposições constitucionais. Posteriormente, visando aliviar o debate, o legislador trouxe a previsão do artigo 1º da

---

[266] Ibid., p. 61.
[267] Ibid., p. 67.
[268] ROCHA, Sérgio André. **Tributação e lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 27.

Lei nº 9.532/1997, que passou a prever que seria considerada a disponibilidade dos lucros auferidos no exterior no momento do balanço, tratando apenas do critério temporal e mantendo-se inerte quanto ao aspecto material[269].

No mesmo sentido, a Lei Complementar nº 104/2001 alterou o artigo 43 do Código Tributário Nacional, incluindo o parágrafo segundo, para estabelecer que a lei determinaria o momento e as condições da disponibilidade dos lucros auferidos no exterior. Com vistas a regulamentar a matéria, foi então publicada a Medida Provisória nº 2.158-35/2001, que reforçou sobre o momento da disponibilização, que seria na data em que o balanço fosse apurado, o que gerou muitas polêmicas sobre o dispositivo, diante da ausência de efetivas disponibilidades econômica e jurídica, uma vez que, mesmo que os lucros não fossem distribuídos a uma multinacional brasileira, eles estariam sujeitos à tributação[270].

Inclusive, a referida normativa foi objeto da Ação Direta de Constitucionalidade nº 2.588/2013, acerca da qual o Supremo Tribunal Federal concluiu pela sua constitucionalidade. No entanto, em sede internacional, as disposições do artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 conflitam com o disposto na Convenção Modelo da OCDE, especificadamente nos seus artigos 5[271] e 07[272], que serve como base para diversos acordos firmados, sendo majoritário o entendimento da doutrina brasileira da incompatibilidade dos dispositivos[273].

Portanto, verifica-se que, com as novas disposições da OCDE no Projeto BEPS 2.0, a Convenção Modelo da OCDE, baseada apenas no estabelecimento permanente para fins de nexo, encontra-se desatualizada e incompatível com os novos modelos de negócios da economia digital.

No Brasil, na tributação da renda das pessoas jurídicas, também incide Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL), prevista no artigo 195, inciso I, alínea c,

---

[269] Ibid., p. 31.
[270] Ibid., p. 35.
[271] Artigo 5º. Estabelecimento estável. 6. **Não se considera que uma empresa tem um "estabelecimento estável" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse Estado por interm**édio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa atue no âmbito normal da sua atividade.
[272] Artigo 7º. Lucro das empresas. 1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, **a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado**. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, **mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.**
[273] ROCHA, Sérgio André. **Tributação e lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2022, p. 75-76.

da Constituição Federal de 1988, e regulamentada na Lei nº 7.689/1988, e, no faturamento das empresas, a COFINS e o Programa de Integração Social (PIS), nos termos do artigo 195, inciso I, alínea b, da Constituição Federal de 1988.

Dessa forma, as empresas estrangeiras que prestam serviços digitais para consumidores brasileiros ou até mesmo multinacionais com subsidiárias no Brasil, uma vez que o artigo 1.134 do Código Civil de 2002[274] não permite que sociedades estrangeiras funcione no país sem autorização do Poder Executivo, realizam o pagamento de 15% (quinze por cento) ou 25% (vinte e cinco por cento) de Imposto de Renda na Fonte (IRRF) sobre as operações, PIS/COFINS Importação no montante de 9,25% (nove vírgula vinte e cinco por cento), assim como Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), no caso de remessa para pagamento de serviços técnicos em 10% (dez por cento); Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) de 0,38% (zero vírgula trinta e oito por cento) ou 6,38% (seis vírgula trinta e oito por cento) [275]; e Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS) de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento), o que acaba por demonstrar que o Brasil se encontra em vantagem em relação aos demais países da OCDE, no que se refere à tributação de multinacionais que fornecem serviços digitais[276]. Entretanto, a grande preocupação atual é com relação às operações na "nuvem"[277], relacionadas com contratos de publicidade e marketing de empresas sediadas no exterior que o país não consegue

[274] Art. 1.134. A sociedade estrangeira, qualquer que seja o seu objeto, não pode, sem autorização do Poder Executivo, funcionar no País, ainda que por estabelecimentos subordinados, podendo, todavia, ressalvados os casos expressos em lei, ser acionista de sociedade anônima brasileira. § 1 º Ao requerimento de autorização devem juntar-se: I - prova de se achar a sociedade constituída conforme a lei de seu país; II - inteiro teor do contrato ou do estatuto; III - relação dos membros de todos os órgãos da administração da sociedade, com nome, nacionalidade, profissão, domicílio e, salvo quanto a ações ao portador, o valor da participação de cada um no capital da sociedade; IV - cópia do ato que autorizou o funcionamento no Brasil e fixou o capital destinado às operações no território nacional; V - prova de nomeação do representante no Brasil, com poderes expressos para aceitar as condições exigidas para a autorização; VI - último balanço. § 2 º Os documentos serão autenticados, de conformidade com a lei nacional da sociedade requerente, legalizados no consulado brasileiro da respectiva sede e acompanhados de tradução em vernáculo.

[275] A alíquota do IOF pode ser majorada no caso de operações fora do país com cartão de crédito.

[276] PINTO, op. cit., p. 66.

[277] Também conhecido como *cloud computing*, conceituado como: "cloud computing é uma forma de prover recursos de infraestrutura e software para os usuários, de forma compartilhada e por demanda, via acesso pela internet". Cf. ROLIM, João Dácio; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de cloud computing no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. *In*: FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018, p. 44.

localizar e que vem sendo um modelo de negócio em ascensão, alvo de preocupação do Pilar Um e do Pilar Dois da OCDE[278].

Diante disso, observa-se a seguir se a reforma tributária brasileira se debruçou sobre a solução da OCDE e sobre a tributação da economia digital, buscando por respostas para as dificuldades existentes.

5.2.2 Reforma Tributária, Serviços Digitais e Impactos com Tributação Internacional Trazida pelo Projeto BEPS 2.0

A reforma tributária brasileira vigora em discussão no Poder Legislativo por meio das Propostas de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019 e nº 110/2019 e do Projeto de Lei (PL) nº 3887/2020, que visa alterar o Sistema Tributário brasileiro, de modo que se faz necessário analisar se eventuais mudanças irão alterar a tributação internacional da renda e as recomendações do Projeto BEPS 2.0.

A PEC nº 45/2019, proposta pela Câmera dos Deputados pelo Deputado Baleia Rossi, do Partido do Movimento Democrático (MDB), tem como objetivo extinguir os Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de comunicação (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), assim como as Contribuições sobre o Lucro Líquido (CSLL) e o Programa de Integração Social (PIS), substituindo um Imposto único sobre Bens e Serviços (IBS)[279].

Nesse mesmo sentido, a PEC nº 110/2019, proposta no Senado Federal, visa à extinção do ICMS, ISS, IPI, PIS/COFINS, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Salário Educação e Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), combustíveis para o imposto sobre o valor agregado chamado de Imposto sobre operações de bens e serviços (IBS) e o imposto sobre bens e serviços específicos – este "incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações"[280]. Nela se propõe ainda que a Contribuição Sobre o Lucro Líquido

---

[278] PIMENTEL, op. cit.

[279] BRASIL. Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autor: Baleia Rossi - MDB/SP, 3 abr. 2019. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 28 fev. 2023.

[280] BRASIL. Senado Federal. Projeto de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autor: AUTORIA: Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP)

(CSLL) seja incorporada ao imposto de renda, além de se manter também a vedação de incentivos fiscais por meio do IBS.

O Projeto de Lei nº 3887/2020, por sua vez, de iniciativa pelo Poder Executivo, visa à instituição da Contribuição Social sobre operação de bens e serviços (CBS), incidindo sobre a receita bruta. Um aspecto especial dessa contribuição que interfere diretamente na economia digital é a presciência de que as plataformas digitais ficarão responsáveis pelo recolhimento quando da realização de operações intermediárias e a pessoa jurídica vendedora não registre a operação (art. 5º).

Esse Projeto traz também a definição, no seu artigo 6º, de plataforma digital e suas exceções, como fornecimento de acesso à internet, processamento de pagamentos, publicidade, procura de fornecedores e que não haja cobrança com base nas vendas. Na sua justificativa, no item 16, a referida proposta trouxe disposições sobre a tributação internacional, esclarecendo que: (i) a proposta segue as recomendações da Ação 01 do Projeto BEPS da OCDE; (ii) que o princípio do destino seria observado para manter a neutralidade entre os países; (iii) e manteve-se a tributação na importação por não contribuintes, atribuindo-se a responsabilidade pelo recolhimento da origem, com o objetivo de estimular a inscrição das plataformas digitais e fornecedores de serviços intangíveis no Brasil[281]. Conforme se observa, tal proposta, ao atribuir a responsabilidade das plataformas digitais, facilita a fiscalização quando da ausência de registro pela pessoa jurídica vendedora, uma vez que um terceiro trará dados sobre as operações.

Por conseguinte, em que pesem as propostas não se referirem ao imposto sobre a renda, mas influírem na tributação do faturamento e lucro, pela exclusão do PIS/COFINS e incorporação da CSLL ao imposto de renda, elas têm efeito direto na economia digital e nas disposições do Projeto BEPS 2.0, diante do prenúncio de incidência ampla sobre bens e serviços e direitos tangíveis e intangíveis. Assim, alguns pontos precisam ser refletidos a partir dessas propostas, a saber: (i) previsão na Convenção Multilateral (MLC) da exclusão de todos os impostos sobre os serviços

---

(1o signatário) et al., 2019. **Senado Federal**, Brasília, 2019. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699. Acesso em: 28 fev. 2023.

[281] BRASIL. Projeto de Lei nº 3887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Autor: Poder Executivo, 21 jul. 2020. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196. Acesso em: 28 fev. 2023.

digitais, inclusive a cautela de medidas a serem adotadas no futuro[282]; (ii) a antecipação na proposta da impossibilidade de concessão de isenção, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive redução da base de cálculo do tributo, o que pode na tributação internacional engessar a celebração de convenções e tratados para evitar a dupla tributação.

Assim, observa-se que a reforma tributária privilegiou a tributação sobre o consumo, mas ainda está longe de ter alcançado adequação com o Projeto BEPS 2.0 para a implementação do imposto global único. Ademais, o Projeto de Lei nº 3887/2020 foi tímido em pincelar sobre o assunto. Assim, algumas medidas ainda precisarão ser estudadas pelo Estado brasileiro para enfrentar os novos modelos de negócios que estão surgindo.

Quanto à tributação sobre serviços digitais, frente ao impacto com o Projeto BEPS, também foi importante trazer à baila o Projeto de Lei nº 2.358/2020, proposto na Câmara dos Deputados, que visa à instituição de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre a receita bruta de serviços digitais prestados por grandes empresas de tecnologia, intitulada de CIDE-Digital. O projeto visa ainda tributar empresas multinacionais estrangeiras de grande porte que atuem no setor digital, sendo o produto da arrecadação destinado para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT). No conceito de setor digital, será incluído conteúdo digital e plataforma digital. Os contribuintes são pessoas jurídicas domiciliadas no exterior com renda bruta global superior a R$ 3 (três) bilhões e receita bruta superior no Brasil a R$ 100 (cem) milhões. Observa-se que a referida contribuição viola o princípio da isonomia entre grandes multinacionais, uma vez que traz um tratamento desigual em razão dos produtos fornecidos, fazendo-se uma interpretação teleológica de que tal princípio é aplicável também a pessoas jurídicas.

Na sua justificativa, os motivos expostos foi o Projeto BEPS da OCDE e que a CIDE-Digital teria sugerido 2 (duas) medidas de curto prazo: imposto de renda retido na fonte e novo imposto sobre a receita bruta, surgimento alguns tributos como o

---

[282] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OCDE, 8 Oct. 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

Digital Service Tax (DTS). Assim, a CIDE-Digital visa trazer para o Brasil um tributo nos moldes dos que foram criados pela França e Itália.

No mesmo sentido, o Projeto de Lei nº 218/2020, em andamento na Câmara dos Deputados, objetiva implementar a Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD) com destinação aos programas de renda básica, tendo como fato gerador a receita bruta decorrente de plataformas digitais com receita bruta global superior a R$ 4,5 (quatro vírgula cinco) bilhões. A justificativa também argumenta que visa cumprir as medidas de curto prazo da OCDE. Desse modo, diante das novas atualizações da OCDE e do Projeto BEPS 2.0, observa-se que as referidas contribuições passaram a violar as novas atualizações publicadas pela OCDE de suspensão de tributos unilaterais sobre serviços digitais.

Há também outros projetos em curso, como o Projeto de Lei Complementar nº 131/2020, com trânsito no Senado Federal, que visa alterar a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) para plataformas digitais, aumentando a alíquota para 10,6% (dez vírgula seis por cento) com base no faturamento de U$ 20 (vinte) bilhões de dólares para empresas estrangeiras e R$ 6,5 (seis vírgula cinco) milhões para domiciliadas no Brasil. O projeto também segue a linha na justificativa da CIDE-Digital com o objetivo de alargar a corrida da França, contudo, nesse caso, não seria a criação de um novo tributo, mas de um aumento de alíquota, o que parece estar mais condizente com os ditames constitucionais.

Por conseguinte, é preciso refletir sobre os efeitos do aumento da carga tributária para esse setor em um país importador de tecnologia. Ademais, observa-se que a grande preocupação não deve ser aumentar a carga tributária ou criar tributos, porque, como foi exposto nesses projetos, uma vez que o Brasil consegue alcançar a maioria das operações em plataformas digitais e suas receitas com o imposto de renda na fonte e a incidência de outros tributos, o cerne da discussão encontra-se em operações que ainda não estão sendo rastreáveis e em novas medidas que possam ser tomadas.

5.2.3 Imposto Global Mínimo e sua Compatibilidade com a Legislação Brasileira

Conforme foi apontado na seção 4 da dissertação, a OCDE, em conjunto com os países-membros, concluiu, por meio do Projeto BEPS 2.0, por uma solução de Dois Pilares. Neste item, aborda-se o Pilar Dois, que trouxe as Regras Globais de Combate

à Erosão Tributária (GloBE), com o objetivo de combater planejamentos tributários agressivos realizados pelas grandes multinacionais, ou seja, aqueles que buscam arranjos artificiais para diminuir a carga tributária, utilizando-se de lacunas de ordenamentos jurídicos distintos, especialmente empresas voltadas à utilização de plataformas digitais[283].

Há autores, como Schoueri, que apontam para a ideia de que o principal foco é extinguir a competição fiscal, principalmente, após a COVID-19, e que vários países anunciaram a redução de imposto de renda para pessoas jurídicas com o objetivo de atrair empresas e aumentar a arrecadação[284].

Assim, será apresentado neste item, como está (i) estruturado o imposto global mínimo; (ii) se as medidas na legislação doméstica brasileira serão compatíveis com o ordenamento jurídico; (iii) as possíveis consequências nos países em desenvolvimento e importadores de tecnologia, e se tal medida colaborará para o enfrentamento do planejamento tributário agressivo; e, por fim, (iv) o principal interesse do Brasil na aplicação das medidas.

A Regra Global de Combate à Erosão Tributária (GloBE) foi aprovada e divulgada em dezembro de 2021, por 138 (cento e trinta e oito) países, entre eles o Brasil[285]. Os Estados que decidiram implementar deverão observar as medidas fixadas; logo, a OCDE estima que gerará o equivalente a U$ 150 (cento e cinquenta) bilhões de dólares em receitas fiscais globais adicionais anualmente[286].

As normas visam garantir que multinacionais globais fiquem sujeitas à alíquota mínima de 15% (quinze por cento) sobre a receita consolidada que ultrapassar 750 (setecentos e cinquenta) milhões de euros, independentemente da jurisdição que

---

[283] PINTO, op. cit., p. 59-60.

[284] SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Novas fundações do Direito Tributário internacional? A OCDE, seus Pilares I e II e a Covid-19. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 8., Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto e Rodrigo Maito da Silveira. **Anais** [...]. São Paulo: IBDT, 2020. p. 77-79. Disponível em: https://ibdt.org.br/congresso/wp-content/uploads/2021/05/ANAIS_VIIICongresso_2020.pdf. Acesso em: 5 ago. 2023.

[285] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 16 December 2022. **OECD**, Paris, c2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf. Acesso em: 14 mar. 2023.

[286] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax. **OECD**, Paris, 20 Dec. 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm. Acesso em: 15 mar. 2023.

esteja sediada ou funcionando[287]. As receitas consolidadas serão observadas com base nas demonstrações financeiras dos 2 (dois) exercícios fiscais anteriores aos atestados, assim como as regras de fusões e cisões. A localização da entidade residente fiscal será apurada com base na residência fiscal ou o local de administração/constituição. A base de cálculo do imposto será o lucro contábil financeiro ou a perda líquida.

Relembra-se que a GloBE é dividida em: Regra de Inclusão da Renda (IIR); Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR) e Sujeito à Regra Fiscal de Tratado (STTR). A Regra de Inclusão da Renda (IIR), como visto, busca tributar subsidiárias ou controladas estrangeiras que estejam sujeitas a uma carga fiscal abaixo do mínimo[288].

Assim, quando o país da origem impor uma alíquota abaixo de 15% (quinze por cento), pela regra IIR, o país da residência será obrigado a realizar uma tributação complementar. Caso o país da residência não realize a complementariedade, será aplicada a próxima regra.

A Regra de Pagamento de Tributação Reduzida (UTPR) procura assegurar que não haja deduções ou pagamento de imposto de renda na fonte abaixo da alíquota mínima na jurisdição de destino[289].

Já a Regra Fiscal de Tratado (STTR) busca combater empresas que se utilizam de tratados para pagar um valor mínimo de tributos. Assim, houve uma imposição de taxa mínima de 9% (nove por cento) para essas situações[290].

Os principais limites monetários trazidos são: (i) receitas consolidadas iguais ou superiores a 750 (setecentos e cinquenta) milhões de euros[291], de modo que os países poderão aplicar as regras de inclusão da renda, mesmo que esse limite não seja atingido; (ii) diferenças permanentes superior a 1 (um) milhão de euros; (iii) redução agregada de menos ou mais que 1 (um) milhão de euros com imposto coberto ajustado; (iv) receita média da GloBE inferior a 10 (dez) milhões de euros e rendimento

---

[287] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy**: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD, 20 Dec. 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en ou https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm. Acesso em: 14 mar. 2023.

[288] PINTO, op. cit., p. 64.

[289] Ibid., p. 64.

[290] AVI-YONAH; KIM, op. cit., p. 532.

[291] Na cotação do euro em 5,40, no dia 17 de abril de 2023, seria o equivalente a aproximadamente R$ 4.053.502.171,50.

ou perda média da GloBE inferior a 1 (um) milhão de euros; (v) soma dos valores líquidos contábeis dos ativos tangíveis (maquinários, terrenos etc.) que não exceda a 50 (cinquenta) milhões de euros; (vi) “distorção competitiva material” e “variação superior a 75 milhões de euros por exercício fiscal”; e (vii) despesas incorridas para pagamento de multas e penalidades iguais ou superiores a 50 (cinquenta) mil euros[292]. As diretrizes foram fixadas com limites monetários em euros, mas as jurisdições poderão substituir pela moeda local, o que provavelmente será aplicado pelo Brasil, no entanto, deverá ser revista anualmente[293].

As novas regras alteraram o sistema contábil das empresas, que terão que ajustar as demonstrações financeiras. Um outro desafio da medida é a tentativa de conciliação entre os diferentes balanços existentes entre os países. Assim, para fins de balanço das empresas e regras contábeis, o ano fiscal consiste em 1º de janeiro como data inicial.

As jurisdições também poderão criar o seu imposto global mínimo doméstico, observando as regras do GloBE. Caso isso ocorra, afastar-se-á qualquer responsabilidade tributária mínima, em cumprimento à orientação do Pilar Dois da OCDE, priorizando a tributação doméstica por meio do referido imposto global mínimo doméstico, permitindo assim o direito a crédito tributário[294]. Esse tipo de estímulo visa que a maioria dos países adotem o Pilar Dois para atrair as empresas com vistas a diminuir os custos de conformidade, assim como para extinguir países com tributação abaixo da alíquota mínima, reduzindo as áreas de tributação favorecida e, conforme a OCDE, extinguindo o que hoje se conhece por zonas de tributação favorecidas[295].

No tocante às responsabilidades tributárias, o imposto mínimo global deve ser pago pela controladora. No entanto, é a aplicada a Regra de Pagamento de Tributação

---

[292] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy**: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD, 20 Dec. 2021, p. 8. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en. Acesso em: 14 mar. 2023.

[293] Ibid., loc. cit.

[294] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. The Pillar Two Rules in a Nutshell. *In*: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy**: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD, 20 Dec. 2021, p. 4. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en. Acesso em: 14 mar. 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

[295] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**: Frequently asked questions. Paris: OECD, Jul. 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2022.pdf. Acesso em: 12 maio 2023.

Reduzida (UTPR) para fins de ajustar o imposto sobre a subsidiária que teve baixa renda tributada[296].

Segundo o que Ran apresenta, um dos grandes benefícios do Pilar Dois é a possibilidade de aplicação unilateralmente pela legislação doméstica, sem a necessidade de fixação de tratados fiscais[297].

É imperioso ainda esclarecer que as regras do regime americano, denominadas de *Global Intangible Low-Taxed Income* (GILTI), coexistirão com as regras do GloBE, uma vez que a inspiração do imposto global mínimo decorreu do GILTI[298]. Em 2017, os Estados Unidos aprovaram o *Tax Cuts Jobs Act* (TCJA) com 2 (duas) regras: GILTI, para as regras de residência, e o *Base Erosion Anti-Abuse Tax* (BEAT), para as regras de tributação na fonte. O objetivo da regra foi recuperar aproximadamente U$ 3 (três) trilhões de lucros corporativos decorrentes de *offshore*[299], uma vez que "entre 2005 e 2017, os EUA As MNEs acumularam US$ 2,6 trilhões de renda estrangeira com baixa tributação no exterior que nunca esteve sujeita à taxa de imposto de renda corporativa de 35%"[300].

O referido regime consiste na tributação nos EUA de alíquota no montante de 10,5% (dez vírgula cinco por cento) sobre os ativos intangíveis provenientes de empresas norte-americanas no exterior, assim como de 10% (dez por cento) sobre ativos tangíveis do exterior[301]. Com o governo Trump, houve a redução do imposto de renda corporativo de 35% (trinta e cinco por cento) para 21% (vinte e um por cento). Biden vem estudando a reforma tributária para 28% (vinte e oito por cento)[302]. O atual governo também pretende revogar a alíquota de 10% (dez por cento) e elevar o valor para 21% (vinte e um por cento), passando a ser aplicada a cada jurisdição envolvida, e não de forma fixa. O objetivo da reforma é: aumentar a tributação sobre o capital e

---

[296] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. The Pillar Two Rules in a Nutshell. *In*: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy**: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD, 20 Dec. 2021, p. 4. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en. Acesso em: 14 mar. 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

[297] AVI-YONAH; KIM, op. cit., p. 510.

[298] Ibid., p. 509.

[299] Ibid., p. 526.

[300] Ibid., loc. cit.

[301] APPY, Bernard. Reforma tributária dos EUA traz sinalizações importantes para o mundo. **Terra**, [S.l.], 13 abr. 2021. Disponível em: https://www.terra.com.br/economia/reforma-tributaria-dos-eua-traz-sinalizacoes-importantes-para-o-mundo,ad2171175c6eeab685adfaa7bae2b2bbs9g3s52n.html. Acesso em: 2 fev. 2022.

[302] Ibid.

diminuir sobre o trabalho em relação às *Big Techs* e, ainda, dificultar a tributação do imposto sobre o lucro entre jurisdições[303].

Consoante o que Avi-Yonah e Ran apresentam, os Estados Unidos, por meio do projeto de Lei Build Back Better (BBB) 182, que modificou as regras do GILTI, representam o início da aplicação, assim como modificação do ordenamento jurídico, das regras do Pilar Dois. Eles relatam ainda que a lei carece de uma regra anti-inversão, quando as empresas mudam a sua sede para o exterior com o intuito de reduzir a carga tributária[304].

As hipóteses de exclusão/diminuição serão transportes internacionais, que, conforme a Convenção Tributária da OCDE, são conhecidas como fórmula *carve-out* – que consiste na exclusão de 5% (cinco por cento) do valor contábil de ativos tangíveis (capital físico) e da folha de pagamento. Esse percentual será fixado de forma gradativa da seguinte maneira: nos primeiros 10 (dez) anos, o valor da receita excluída do montante contábil de ativos tangíveis será de 8% (oito por cento) e 10% (dez por cento) da folha de pagamento. Também será diminuído 0,2% (zero vírgula dois por cento) ao ano nos 5 (cinco) primeiros anos e 0,4% (zero vírgula quatro por cento) nos demais anos. No tocante à folha de pagamento, a sua exclusão será de 0,8 (zero vírgula oito por cento) nos últimos 5 (cinco) anos[305]. As regras globais mínimas também estabelecerão pagamento mínimo para as jurisdições em que a multinacional tiver receita inferior a 10 (dez) milhões de euros e lucro menor que 1 (um) milhão de euros[306]. As implementações dos Pilares do Projeto BEPS 2.0 foram aprovadas pela União Europeia, que deverá ocorrer até 31 de dezembro de 2023, iniciando a cobrança em 2024.

Desse modo, o imposto global mínimo visa instituir a regra do princípio do imposto único, ou também chamada de “tributação integral”, que tem por finalidade, como o seu próprio nome informa, tributar uma única vez e de forma substantiva a renda da empresa multinacional, evitando, assim, uma dupla tributação ou não tributação da renda.

---

[303] Ibid.
[304] AVI-YONAH; KIM, op. cit., p. 526.
[305] ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OCDE, 8 Oct. 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.
[306] Ibid.

O princípio do imposto único também observa o princípio do benefício, se a renda é ativa ou passiva e quem será o beneficiário. Para se alcançar o objetivo, a norma prescreve que, com a renda ativa do negócio, o país da origem (onde o mercado consumidor está localizado) tem competência primária, e o país da residência (onde as multinacionais possuem a sua organização ou constituição), competência secundária. Assim, se no país da origem a tributação for no percentual mínimo de 15% (quinze por cento), o país da residência deixa de exercer a sua competência tributária e estabelece regras de isenções, deduções e crédito fiscal estrangeiro para afastar a dupla tributação. Contudo, caso a tributação na origem seja abaixo do mínimo, o país da residência irá impor as regras corretivas para evitar uma dupla não tributação. No tocante à renda passiva (dividendos, juros e *royalties*), esta é atribuída ao país da residência[307]. O Pilar Dois privilegia o país da residência em detrimento da fonte (origem), o que prejudicaria o Brasil nesse ponto, e favorece os países desenvolvidos. Assim, ainda há preocupação de que as regras do Pilar Dois ainda permitam concorrência fiscal entre os países[308].

Em que pese haver o privilégio no Pilar Dois aos países desenvolvidos, ele interfere principalmente nos países do G20, porque são detentores das maiores multinacionais globais, os principais afetados com as regras da residência, que, na maioria dos casos, não exercerão a competência tributária pela prevalência da origem e a diminuição da alíquota, uma vez que a média desses países é de 27% (vinte e sete por cento)[309].

No caso do Brasil, há poucas multinacionais, como Petrobras, Vale, Itaú, Raizen, Ultrapar Participações, Alpargatas, Bradesco, Itaú, Sadia, Perdigão, JBS, Votorantim, Weg, Banco do Brasil, Gerdau, Natura, Embraer e Marfrig. Além disso, há imposição de receitas consolidadas em 750 (setecentos e cinquenta) milhões de euros, o que diminui ainda mais o número de empresas a serem tributadas, passando, na maioria dos casos, o Estado brasileiro a abarcar as regras da origem, uma vez que a alíquota do IRPF na fonte é de 15% (quinze por cento), compatível com as normas da OCDE.

---

[307] AVI-YONAH; KIM, op. cit., p. 508.
[308] Ibid., p. 510.
[309] Ibid., loc. cit.

Quanto à crítica de que o imposto global mínimo privilegiaria países desenvolvidos, Avi-Yonah e Ran[310] advertem que esta é parcialmente verdadeira, pois, se os países concedem isenções fiscais para as multinacionais da economia digital após uma análise detalhada de benefícios, eles serão prejudicados com as regras do BEPS. Caso concedam os benefícios apenas pela pressão das multinacionais, as regras do Pilar Dois acabarão com essa situação.

Discorda-se, neste trabalho, de tal posicionamento, pois os principais países, que mais irão se beneficiar com a arrecadação e as regras do Pilar Um e do Pilar Dois do Projeto 2.0 da OCDE, são os países desenvolvidos que estão à frente da publicação e implementação das medidas (Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão e Reino Unido), uma vez que os incentivos fiscais, mão de obra barata e recursos naturais, em países em desenvolvimento, são atrativos para as multinacionais.

A questão sobre a não tributação das multinacionais de tecnologia já era algo de conhecimento dos grandes países, contudo, somente com a pandemia da COVID-19 e seu endividamento público se viram forçadas a combater de forma efetiva o planejamento tributário agressivo. Entretanto, é preciso ressaltar também que, afinal, quem acabará recebendo o encargo de suportar o aumento da carga fiscal é o consumidor, visto que as grandes empresas repassam o ônus, principalmente no Brasil, onde os tributos sobre o consumo são significantes e não atendem de forma efetiva à capacidade contributiva, de modo que será sentido, sobretudo, pelos mais pobres. Assim, para concretizar a justiça fiscal, defende-se a necessidade de efetividade dos princípios constitucionais, não sendo suficiente apenas a previsão legal, mas a aplicação dos fundamentos da República Federativa.

Ademais, o Brasil, conforme se verificou no início da seção, não enfrenta tantos desafios como outros países europeus e americanos na tributação da economia digital, porque não adotou o elemento de conexão com o estabelecimento permanente e ainda consegue tributar a maioria das operações com tributação da fonte.

Quanto ao imposto global mínimo, partindo-se da premissa de que seria adotada pela Constituição a interpretação tipológica, entende-se que as disposições de renda estariam previstas no texto maior, contudo, para o legislador ordinário, em virtude da utilização dos conceitos fechados, ainda demandaria de publicação de

[310] Ibid., loc. cit.

normas, regulamentando a cobrança e alterando legislações incompatíveis, não tendo sido localizada movimentação legislativa, apenas da reforma tributária e projetos de 2020 com tentativas de instituir contribuições sobre serviços digitais, tratando de forma rápida sobre o Projeto BEPS da OCDE em sua justificativa.

Diante da inércia do Brasil em implementar o imposto global mínimo e a morosidade legislativa, a exemplo dos preços de transferência com as regras da OCDE, que, após 5 (cinco) anos, vem sendo concluído em 2023, acredita-se que não ficará pronto no prazo estipulado pela OCDE, para ser aplicado em 2024. Ademais, até se alcançar o consenso na aplicação entre os países irá demorar. Outro ponto de ressalva quanto ao imposto global mínimo são as regras de contabilização, se os novos padrões trazidos pelo imposto global mínimo seriam compatíveis com as regras brasileiras de demonstração financeira dos resultados, que já são bastante complexas e onerosas[311]. Inclui-se também a análise por diferentes agentes externos e normativas – um desafio do Pilar Dois que virá pela frente[312].

Preliminarmente, o imposto global mínimo seria compatível com ordenamento jurídico brasileiro, em virtude de o imposto de renda das pessoas jurídicas com retenção na fonte ser de 15% (quinze por cento), alcançando já o patamar da tributação integral. No entanto, o que gera conflito são o Pilar Um do Projeto BEPS 2.0 da OCDE; a necessidade de suspensão dos impostos sobre serviços digitais, prescritos no documento intitulado Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia, de 8 de outubro de 2021.

Por outro lado, de forma positiva, a imposição do imposto global mínimo efetuaria uma uniformidade na tributação específica que alguns países, como França, Itália e Reino Unido, possuem, assim como unificaria alguns países europeus que possuem alíquotas menores que o restante dos países do bloco.

Percebe-se, por conseguinte, que o Brasil participa das discussões do Projeto BEPS desde 2014 e a sua principal preocupação é a integração como membro da OCDE, assim como a inserção internacional entre as grandes potências. A jurisdição brasileira pode ter uma importante atuação na discussão do Projeto BEPS 2.0[313], seja por ser uma das maiores consumidoras de produtos e serviços digitais, uma vez que

---

311 PINTO, op. cit., p. 65.
312 Ibid., loc. cit.
313 Ibid., loc. cit.

é a 7ª maior população do mundo[314], seja por estar na frente de vários países no que se refere à tributação da fonte.

Outro fator que interfere o imposto global mínimo não ser uma das maiores inquietações do país é por este ter um sistema tributário focado no consumo e em tributos indiretos, diferentemente dos países europeus e norte-americano, que tributam mais a renda[315].

De acordo com a OCDE, a implementação das medidas ajudará na arrecadação dos países em desenvolvimento mais que dos desenvolvidos. O Brasil parece estar mais ansioso com o Pilar Um e a possibilidade de troca de informações entre as autoridades fiscais de outros países, o que é um aspecto crucial para colaborar com a administração fiscal brasileira[316].

Outro ponto de discussão levantado nos estudos técnicos do IPEA é a alta carga tributária brasileira sobre o consumo e a necessidade brasileira de enfatizar a renda e a propriedade[317]. Existe também o dilema de como ficarão os incentivos fiscais de sustentabilidade concedidos com o imposto global mínimo. A OCDE fez ressalvas quanto aos Créditos Fiscais Reembolsáveis Qualificados (QRTCs), no entanto, foi omissa quanto aos incentivos de *Environment Social Governance* (ESG). Ademais, a maioria dos países desenvolvidos possui alíquota de imposto de renda corporativo acima de 27% (vinte e sete por cento), sendo difícil que diminua para abaixo de 15% (quinze por cento), trazendo incertezas e a necessidade de repensar novos incentivos de sustentabilidade[318].

---

[314] POPULATION PYRAMID.NET. Lista de países ordenados pelo tamanho da população. **PopulationPyramid.net**, [S.l.], c2023. Disponível em: https://www.populationpyramid.net/pt/popula%C3%A7%C3%A3o/2023/. Acesso em: 3 maio 2023.

[315] PINTO, op. cit., p. 65.

[316] CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Nota Técnica DINTE nº 54**: o sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Brasília: IPEA, jun. 2022, p. 21. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231. Acesso em: 27 abr. 2023.

[317] Ibid., p. 21.

[318] EY BRASIL. Como um imposto mínimo global afetará os incentivos fiscais de sustentabilidade. **Agência EY**, Ernst & Young Global Ltda., Brasília, 27 fev. 2023. Disponível em: https://www.ey.com/pt_br/tax/how-global-minimum-tax-affects-sustainability-tax-incentives. Acesso em: 27 abr. 2023.

5.3 POSSÍVEIS MEDIDAS DE COMBATE AO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO AGRESSIVO NA ÓTICA DO SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Como foi visto no tópico anterior, até mesmo a reforma tributária mais recente proposta no país ainda caminha a passos lentos em se tratando de acompanhar as inovações da economia digital e somente busca aumentar a carga tributária – que já é uma das mais altas do mundo em dados de 2020 pela OCDE, sendo Nauru o país da primeira posição, com taxa total de 47,5% (quarenta e sete vírgula cinco por cento) e o Brasil, com o percentual de 31,6% (trinta e um vírgula seis por cento)[319] – e criar tributos para serviços digitais, quando existem várias espécies que poderiam ser mais bem utilizadas. Hoje, o grande problema da tributação das plataformas digitais não é a ausência de tributos existentes para a sua incidência, mas uma previsão legal efetiva e que aborde todos os seus contornos.

Não obstante ocorreram os avanços da OCDE em implementar as medidas do Projeto BEPS 2.0, o Brasil ainda precisa se debruçar e refletir sobre as medidas para combater as práticas de planejamento tributário agressivo. Nesse sentido, neste tópico, explanam-se algumas possibilidades com o objetivo de contribuir para a discussão sobre a temática.

5.3.1 Suprimento Legislativo e as Controvérsias na Normatização das Legislações Brasileiras

Inicialmente, é preciso esclarecer o que significa lei no sentido jurídico. Nas palavras de Nogueira[320], a lei é um liame, com o ascendente, fato e o consequente, efeito. Assim, “a lei é um instrumento primordial de elaboração do Direito, mas para se alcançar a justiça, tanto na elaboração do Direito, como na sua interpretação e aplicação, é preciso ingressar na linha de conta o trabalho racional [...]”[321].

Desse modo, entra em discussão, neste item, o suprimento das lacunas legislativas, medidas mais seguras e adequadas que garantem a segurança jurídica nos moldes tradicionais e concretiza o princípio da legalidade, dupla garantia, tanto

---

[319] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Global Revenue Statistics. **OECD**, Paris, c2023. Disponível: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/. Acesso em: 12 maio 2023.

[320] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 54.

[321] Ibid., p. 56.

para o contribuinte, que saberá que não pode ser cobrado por um tributo sem lei anterior, que não receberá pedido de restituição de valores pagos indevidamente ou até mesmo sofrer erosão das bases tributárias em virtude de avanços tecnológicos, quanto para o Fisco, concretizando-se, assim, os direitos e deveres dos polos da relação jurídica tributária em um Estado Democrático de Direito. Conforme apontado por Carrazza[322]:

> O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do direito tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, II, da Constituição da República. [...] Portanto, o princípio da legalidade teve sua intensidade reforçada, no campo tributário, pelo art. 150, I, da CF. Graças a este dispositivo, a lei - e só ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais: por si sós, não têm a propriedade de criar ônus ou gravames para os contribuintes. [...] A lei, em suma, deve indicar todos os elementos da norma jurídica tributária, inclusive os quantitativos, isto é, aqueles que dizem respeito à base de cálculo e à alíquota da exação. Enfatizamos que somente a lei pode (i) criar o tributo e (ii) redimensionar, para mais, o quantum debeatur.

Contudo, a realidade brasileira é de um legislativo moroso, a exemplo disso, o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, incluído pela Lei Complementar nº 104/2001, traz possibilidade de a autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. No entanto, o dispositivo foi expresso quanto à necessidade de lei ordinária para dispor o procedimento a ser seguido pela autoridade administrativa, mas que até o presente momento não foi editada.

Nesse sentido, em 2001, foi protocolada a ADI nº 2.446, no Supremo Tribunal Federal, sobre a natureza jurídica da norma e a afronta aos princípios da legalidade tributária e da tipicidade, julgamento que foi finalizado em 2022, esclarecendo que a norma visa na verdade combater a evasão fiscal, sendo lícito ao contribuinte buscar economia fiscal. E que o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, não teria permitido à autoridade fiscal valer-se da analogia para realizar o suprimento de lacunas legislativas.

---

[322] CARRAZZA, op. cit., p. 275-277.

A lei é o modo mais seguro de garantir direitos e estabelecer deveres, mas não deve ser a única fonte do Direito, uma vez a realidade é rápida e multifacetada. Contudo, conforme dados coletados pela Doing Business 2021[323], as empresas precisam entre 1.483 e 1.501 horas por ano para conseguir preparar, declarar e pagar tributos, sendo os grandes desafios a legislação complexa, os cálculos complicados e as quantidades de informações para as declarações.

Em um estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação[324], em 2019, em comemoração aos 31 (trinta e um) anos da Constituição Federal de 1988, o quadro normativo do país era de 6 (seis) milhões de normas; em matéria tributária, foram 403.322 (quatrocentos e três, trezentos e vinte e duas), o que equivale a 2,14 (dois vírgula quatorze) normas tributárias por hora de dia útil.

Desse modo, resta o questionamento se mais normas são suficientes para suprir os problemas atuais da economia digital ou se não precisaria de uma revisão das normas ultrapassadas, para que novas pudessem ser implementadas. Uma quantidade exorbitante de legislação somente burocratiza os processos produtivos, impede a defesa do contribuinte e dificulta a arrecadação da administração fiscal, uma vez que é o capital humano que gere a administração pública, tornando inviável o conhecimento, a aplicação, a arrecadação e a fiscalização.

Partindo-se dessa premissa, antes de haver o suprimento legislativo, uma das medidas de combate às práticas de planejamento tributário agressivo são as revogações de legislações ultrapassadas, para buscar normas mais eficazes, que facilitem o processo produtivo e a cobrança, assim como o pagamento de tributos. Uma vez que essa alternativa é a mais morosa, e até que as medidas sejam tomadas pelo Poder Legislativo, novas alternativas devem ser buscadas. Ademais, conforme o que Barbosa argumenta, o Direito é fato-valor-norma, ou seja, tridimensional, assim como o Direito Tributário se vale de fontes formais e reais[325].

5.3.2 Tipo e Conceito: Modelo Hermenêutico Constitucional

---

[323] SUBNATIONAL DOING BUSINESS. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, DC: The World Bank, 2021, p. 93. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil. Acesso em: 3 mar. 2023.

[324] INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANJEMANENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 31 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba: IBPT, 2019.

[325] NOGUEIRA, op. cit., p. 53; 57.

Do debate anterior e encetando a afirmação de Carrazza, que somente a lei pode definir de forma minuciosa os tipos tributários, exsurge o debate do que são os tipos tributários. E, conforme se observa nos mais de 31 (trinta e um) anos da Constituição de 1988 e das mais de 403.000 (quatrocentas e três mil) legislações tributárias, a normatização exacerbada não tem sido suficiente. Como o papel deste estudo é a contestação do cenário atual, qual seja, o das dificuldades em tributar a economia digital, neste item, são abordados os meios de interpretação a partir do tipo e conceito, visto que o Direito Tributário é tridimensional: (i) fato – relação obrigacional de direito público; (ii) valor – a interpretação deve ser completa, não se limitando ao texto gramatical; e (iii) normas – fontes formais e reais[326].

Nesse diapasão, na busca de alcançar o modelo hermenêutico constitucional, existe o debate dos conceitos e do tipo e de qual teria sido adotado. A determinação de conceitos e tipos, conforme apontado por Derzi, é decorrente do poder político[327], uma vez que cada um deles desempenha um papel, conforme os parâmetros de atuação da Administração pública.

O tipo se contrapõe ao conceito, caracterizando-se por ser mais aberto à gradação, com uma descrição de dados do objeto; logo, permite alcançar mais a realidade social, estando mais próximo de princípios jurídicos, como a igualdade[328]. "Em compensação, com o seu uso, enfraquece-se a segurança jurídica, a legalidade como fonte exclusiva de criação jurídica e a uniformidade"[329]. De outro modo, encontra-se o conceito, identificando-se com a forma rígida, instaurando uma relação de exclusão, de modo que o que não está definido foi excluído do campo de aplicação da lei, prezando-se, assim, pela segurança jurídica[330].

Por conseguinte, para Derzi, foram assumidos, no Direito Tributário como no Direito Penal, conceitos fechados, uma vez que se contrapõem à rigidez das competências tributárias da Constituição Federal de 1988[331]. Na mesma linha argumentativa, Carrazza[332] traz a ideia de que a descrição dos fatos jurídicos tributários deve ser conceito fechado em *numerus clausus*, de modo que tudo o que

---

[326] Ibid., p. 57.
[327] DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito tributário? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte-MG, n. 30-31, p. 213-260, 1987/1988, p. 216. Disponível em: https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1046. Acesso em: 6 mar. 2023.
[328] Ibid., p. 222.
[329] Ibid., p. 235.
[330] Ibid., loc. cit.
[331] Ibid., p. 243.
[332] CARRAZZA, op. cit., p. 293.

for importante deve ser estabelecido pela lei, não podendo o propósito de aumentar arrecadação ser sucedâneo à segurança jurídica. Ademais, para Breyner, a flexibilidade da segurança jurídica não afeta apenas os sujeitos passivos da relação tributária, mas, principalmente, o ente estatal[333].

Diante disso, exsurge o debate da tipicidade/conceito tanto no momento da sua criação quanto da sua interpretação[334]. Para André, a adequação do tipo se dá no campo hermenêutico, assim como afirma que paraísos fiscais e os regimes fiscais privilegiados são tipos jurídicos, dado que o artigo 24 e 24-A da Lei nº 9.430/1996 não os conceituou, mas apenas descreveu as suas características para que a autoridade fiscal aplicasse conforme a realidade, residindo a necessidade de o Direito Tributário superar a legalidade estrita[335].

Schoueri[336] contrapõe-se ao pensamento de Derzi, de que a aplicação tipológica violaria as competências tributárias, visto que a distribuição de competências serve apenas para a autonomia financeira dos entes federativos, não sendo essencial no federalismo. Na visão do referido autor[337], a Constituição Federal de 1988 adotou o modo tipológico, podendo-se extrair tal acepção do artigo 146, inciso I, que atribuiu à lei complementar a competência de resolução de conflitos e definição de fato gerador, base de cálculo e contribuintes, ou seja, que a legislação ordinária precisaria ser rígida e respeitar a legalidade estrita. Assim:

> Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de hipóteses tributárias, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos. [...] "Tivesse o constituinte apresentado conceitos na repartição de competências, então seria inútil este dispositivo, já que os conceitos teriam seus limites bem definidos, não havendo espaço para conflitos. Estes surgem, potencialmente, da fluidez dos tipos[338].

No entanto, para Breyner[339], o caráter da lei complementar não é determinante para infirmar que a Constituição adotou o modelo tipológico, dado que o aspecto

---

[333] BREYNER, Frederico Menezes. **Competência tributária e modelos de categorização**: tipos, conceitos e protótipos. São Paulo: Dialética, 2022, p. 134.
[334] ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 240.
[335] Ibid., p. 243.
[336] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019, p. 302.
[337] Ibid., p. 324.
[338] Ibid., loc. cit.
[339] BREYNER, op. cit., p. 144.

material é conceituado, porém não impede que a lei especifique a hipótese. O mesmo autor argumenta que o que define que a Constituição adotou conceitos rígidos é o estabelecimento de competência residual.

Há também aqueles, como Malphigi[340], que entendem que a teoria dos tipos se concilia com a teoria tridimensional do Direito, posto que ambas apontam para a flexibilidade da norma. Dessa maneira, as distribuições de competências tratariam de normas organizacionais, das quais não é possível auferir a estrutura de disciplinar comportamentos, qual seja: "Se F é, P", compondo-se de fato, valor e norma. Assim, "[...] o fato gerador da obrigação tributária é tridimensional já que, assim como todo fato jurídico, só pode ser compreendido como um fenômeno inserido em uma estrutura normativa, constituída em prol de axiomas econômicos e financeiros visados pelo Estado [...][341]".

Com a revolução da economia digital, houve novos fatos econômicos e valores. O cenário na época da constituinte de 1988 refletia os signos de riqueza existentes, em boa parte ultrapassados com os modelos atuais[342]. Ademais, entender que a Constituição aderiu à figura dos tipos não constitui carta aberta para o intérprete aplicá-la, desrespeitando as garantias constitucionais, não podendo a lei complementar desrespeitar as prescrições da Constituição nem a lei ordinária desrespeitar as disposições da lei complementar[343]. De tal modo, como reforça o referido autor, se a lei não permitisse elasticidade semântica, o Poder Judiciário não estaria obrigado, nos termos do artigo 4º da Lei de Introdução ao Direito, a aplicar a lei, com base na analogia, nos costumes e nos princípios, o que acaba por reforçar o ativismo judiciário[344].

O artigo 108 do Código Tributário Nacional[345] é utilizado pela corrente tipológica para justificar o caráter maleável da norma, visto que não consegue o legislador descrever de forma exaustiva todas as situações do mundo fenomênico. Noutro sentido, os adeptos da corrente conceitual fundamentam a sua teoria no artigo 110 do

---

[340] MALPIGHI, op. cit., p. 72.
[341] Ibid., p. 78.
[342] Ibid., p. 85.
[343] Ibid., loc. cit.
[344] Ibid., p. 86.
[345] Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I - a analogia; II - os princípios gerais de direito tributário; III - os princípios gerais de direito público; IV - a eqüidade. § 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei. § 2º O emprego da eqüidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

Código Tributário Nacional[346] e na restrição do Direito Tributário de alterar conceitos de Direito Privado[347]. O que não se mostra cabível esse último argumento, em razão de o caráter tipológico não buscar alterar conceitos e formas de outros ramos, mas utilizar a flexibilidade das normas do Direito Civil, Empresarial e outras para aplicar também as suas, de maneira que coadunam com o pensamento de que o legislador prevê que a norma não pode ser estática.

Portanto, perante o amplo debate exposto entre diversos cientistas do Direito, neste estudo, filia-se à corrente tipológica, para a interpretação constitucional, e conceitual, para o legislador ordinário. A economia digital demostrou como é corrosivo, para o Direito e para o Estado, um sistema jurídico engessado e inflexível, que se vale apenas de fontes formais, comprometendo a segurança jurídica e a confiança na relação jurídica. Ressalta-se que não se busca adotar a flexibilidade da lei como justificativa para violar garantias constitucionais. Ademais, o próprio cenário atual, com um número excessivo de normas, complexas e sem aplicabilidade, já gera, por si só, insegurança.

5.3.3 Cooperação Administrativa Internacional em Matéria Tributária

Nesse item, aborda-se o conceito de cooperação internacional em matéria tributária, além de alguns acordos importantes que o Brasil firmou e que vêm colaborando para a cooperação.

A Cooperação Tributária consiste na troca de informações entre autoridades fiscais para combater práticas nocivas, como o planejamento tributário agressivo, evasão e sonegação, assim como para facilitar a atividade empresarial, o comércio e investimentos, por meio de Acordos para evitar Dupla Tributação (ADTs)[348].

No âmbito nacional, o artigo 4º, inciso IX, da Constituição Federal, estabelece que o Brasil, nas relações internacionais, rege-se pelo princípio da cooperação entre

---

[346] Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

[347] MALPIGHI, op. cit., p. 87.

[348] BRASIL. Cooperação Tributária. **Ministério das Relações Exteriores**, Brasília, 23 jan. 2017. Disponível em: https://www.gov.br/mre/pt-br/assuntos/politica-externa-comercial-e-economica/agenda-financeira-e-tributaria-internacional/cooperacao-tributaria. Acesso em: 4 maio 2023.

os povos para o progresso da humanidade, o que é perfeitamente condizente com a cooperação entre os Estados para o combate ao planejamento tributário agressivo.

Em 1963, houve a publicação do Modelo de Convenção Tributária do Rendimento e do Capital da OCDE, o qual teve a sua última atualização realizada em 2017, cujo artigo 26 trata do intercâmbio de informações, de impostos de qualquer espécie e natureza, podendo os dados somente ser divulgados pelas autoridades envolvidas e apenas para os fins descritos e autorizados em conformidade com a lei. No referido Modelo, foi vedado o uso dos mecanismos de cooperação quando: estiver em desacordo com a lei e práticas administrativas ou fornecer segredos comerciais, empresariais, profissionais ou processos comerciais com sigilo público. As disposições desse artigo, conforme apontado por Alves, é o modo mais utilizado pela comunidade internacional[349]. Assim, somente pode ser realizada a cooperação tributária nos moldes da Convenção de 1963:

> Desse modo, de acordo com esse dispositivo, é possível verificar que: (a) a informação, via de regra, apenas pode ser trocada entre os Estados contratantes, não abrangendo outros países; (b) não é qualquer informação que pode ser objeto de intercâmbio, mas tão somente aquela considerada "previsivelmente relevante" para a aplicação das normas da Convenção ou da própria legislação local; (d) o intercâmbio de informações pode se dar em relação a pessoas não visadas pela Convenção (ou seja, pessoas residentes de um ou de ambos os Estados contratantes – art. 1º), abrangendo, por exemplo, residentes de outros países; (e) também pode envolver tributos de qualquer natureza, ainda que não visados pela Convenção (referentes, essencialmente, ao rendimento e ao patrimônio – art. 2º), como, por exemplo, taxas e contribuições especiais[350].

No ordenamento jurídico brasileiro, as medidas foram implementadas com a Lei Complementar nº 104/2001, incluindo no Código Tributário Nacional o artigo 199, prevendo que as autoridades fiscais poderão permutar informações com Estados Estrangeiros com o intuito de arrecadar ou fiscalizar tributos, desde que realizem conforme a previsão de tratados e acordos. A Receita Federal do Brasil, com vistas a regulamentar a permuta de informações internacionais tributárias, publicou a Portaria da Secretaria da Receita Federal (SRF) nº 1.825, de 3 de setembro de 1998.

---

[349] ALVES, Renato José Ramalho. **Justiça tributária e cooperação administrativa internacional: o Brasil perante os padrões de troca de informações da OCDE**. 2018. 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018, p. 76. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/30405. Acesso em: 4 ago. 2023.

[350] Ibid., p. 77.

Na época, o intercâmbio de informações para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal estava previsto em 28 (vinte e oito) países. Atualmente, constam 34 (trinta e quanto) acordos em vigor[351], sendo os requisitos para a sua solicitação dispostos no artigo 2º da Portaria: convenção firmada; expedição e carta rogatória; utilização de canal diplomático; e solicitação de assistência pelo governo estrangeiro.

No mesmo ano, também foi publicada a Lei Complementar nº 105/2001, prevendo, no seu artigo 6º, a possibilidade de as autoridades e os agentes fiscais examinarem documentos, livros, registros de instituições financeiras, depósitos e aplicações financeiras sem decisão judicial, apenas com processo administrativo ou fiscal instaurado.

Assim, por muito tempo, foi discutido se era compatível com os ditames constitucionais a quebra de sigilo fiscal, sem autorização judicial, para fins de intercâmbio de informações ou mesmo para fins fiscais, quando, em 2016, o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 601.314, afetado na repercussão geral no Tema 225, de Relatoria do Ministro Edson Fachin, fixou a seguinte tese: "I - O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o translado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; [...]"[352]. Diante disso, foi somente a partir de 2018 que o Brasil assumiu o compromisso de fornecer informações sobre movimentações financeiras dos seus cidadãos[353].

O Brasil é membro do Fórum Global de Transparência e Troca de Informações para fins Tributários de inciativa da OCDE, possuindo o *status* de "*largely compliant*"

---

[351] BRASIL. Cooperação Tributária. **Ministério das Relações Exteriores**, Brasília, 23 jan. 2017. Disponível em: https://www.gov.br/mre/pt-br/assuntos/politica-externa-comercial-e-economica/agenda-financeira-e-tributaria-internacional/cooperacao-tributaria. Acesso em: 4 maio 2023.

[352] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 225 - a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relator(a): Min. Edson Fachin, 2016. **STF**, Brasília, 2016. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3771005&numeroProcesso=603497&classeProcesso=RE&numeroTema=225. Acesso em: 3 maio 2023.

[353] SALES, Rosemary Carvalho; BORGES, Antônio de Moura; MEIRA, Liziane Angelotti. Cooperação Internacional em Matéria Tributária: diversas formas de assistência mútua administrativa. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Porto, a. 5, n. 8, p. 301-316, jan.-jun. 2019. Disponível em: https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/226. Acesso em: 27 abr. 2023.

na troca de informações a pedido. Com o Projeto BEPS da OCDE em 2014, um dos objetivos é aumentar a transparência e os mecanismos de cooperação tributária, por meio da troca de informações automática[354].

A Convenção Sobre Assistência Mútua em Matéria Administrativa Tributária, datada de 1988, emendada em 2010 e firmada pelo Brasil em 2011, mas somente incorporada em 2016, por meio do Decreto nº 8.842/2016, foi um dos grandes marcos do país no avanço na troca automática de informações. A importância dessa convenção reside na rede global de cooperação tributária, uma vez que, desde 2010, podem aderir países membros e não membros da OCDE[355]. Atualmente, o Fórum é composto por 150 (cento e cinquenta) membros[356]. Em 2014, também foi firmado um Acordo com os EUA, com o objetivo de implementar a Lei de Conformidade Fiscal de Contas Estrangeiras, favorecendo também a cooperação[357], o que vem demonstrando que o Estado brasileiro vem avançando, desde 2016, com a implementação da cooperação administrativa internacional tributária, com foco em aplicar as políticas fiscais de transparência prevista pela OCDE.

Por conseguinte, observa-se que a troca de informações pelas autoridades brasileiras vem contribuindo para a diminuição da evasão fiscal e da concorrência fiscal prejudicial. No entanto, assim como foi afirmado que no combate ao planejamento tributário se deve ter um equilíbrio, levando-se em consideração que o direito de economizar também é garantido, do mesmo modo, na cooperação internacional tributária, as garantias individuais dos contribuintes devem ser preservadas, principalmente, porque a Constituição de 1988 privilegiou a sua importância[358].

A cooperação tem-se mostrado um importante instrumento de combate ao planejamento tributário agressivo. O Brasil vem caminhando nos avanços, no entanto, ainda utiliza pouco esse instrumento, prova disso é o Relatório publicado em 2022 pela OCDE[359] de análise da troca de informações realizadas no ano de 2021, a partir

---

354 ALVES, op. cit., p. 115.
355 Ibid., p. 116.
356 BRASIL. Cooperação Tributária. **Ministério das Relações Exteriores**, Brasília, 23 jan. 2017. Disponível em: https://www.gov.br/mre/pt-br/assuntos/politica-externa-comercial-e-economica/agenda-financeira-e-tributaria-internacional/cooperacao-tributaria. Acesso em: 4 maio 2023.
357 Ibid.
358 ALVES, op. cit., p. 144.
359 ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Harmful Tax Practices**: 2021 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings. Paris: OECD, 14 Dec. 2022. Disponível em: https://doi.org/10.1787/4034ce42-en. Acesso em: 6 maio 2023.

do qual se constata que não foi realizada nenhuma troca de informações. Ademais, a OCDE considera que o estabelecimento da confiança e o relacionamento entre as administrações tributárias é “um ponto de partida útil” para desencorajar práticas abusivas[360].

5.3.4 Arbitragem para a Solução de Concorrência Fiscal e Práticas Abusivas

Outro mecanismo de política fiscal que favoreceria o combate ao planejamento tributário agressivo é a arbitragem. A arbitragem é um método alternativo de solução de conflito, por meio do qual um terceiro na relação jurídica, denominado de árbitro, busca estabelecer o consenso no conflito, por meio de uma sentença arbitral[361]. Desde 1996, o Brasil possui a Lei nº 9.307, regulamentando o procedimento arbitral. Posteriormente, o Código de Processo Civil brasileiro, no seu artigo 3º, parágrafo 1º, da Lei nº 13.105/2015, reforçou a adoção desse mecanismo, incluindo, no artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei nº 9.307/1996, a possibilidade de a administração pública aplicar a arbitragem em direitos disponíveis, podendo realizar acordos e transações. Recentemente, em 2021, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) publicou a Recomendação nº 120, para incentivar os magistrados a priorização da aplicação dos métodos alternativos de solução consensual no direito tributário (art. 1º, § 1º, inciso II).

Contudo, a arbitragem tributária ainda é tratada como um obstáculo relacionado a (i) crédito tributário e sua disponibilidade nos preceitos legais; (ii) impossibilidade de renúncia de receita; e (iii) renúncia à soberania fiscal[362].

Conforme o que Schoueri[363] assevera, não se pode confundir a relação jurídica tributária, que trata da competência tributária de instituir o tributo como indelegável e irrenunciável, com a discussão aqui exposta sobre a obrigação tributária, que, quando completa, resulta no crédito tributário. O crédito tributário é extinto, de acordo com artigo 156 do Código Tributário Nacional, pelo pagamento, compensação, transação,

---

[360] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Building mutual trust and improving communications between tax administrations and business is critical for improving voluntary compliance. **OECD**, Paris, 5 set. 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/building-mutual-trust-and-improving-communications-between-tax-administrations-and-business-is-critical-for-improving-voluntary-compliance.htm. Acesso em: 6 maio 2023.

[361] LIMA, Jucelia. Arbitragem tributária Internacional e o Discurso Sul-americano da “Renúncia à soberania fiscal”. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 33, p.149-163, 2015.

[362] SCHOUERI, op. cit., p. 311.

[363] Ibid., loc. cit.

remissão, prescrição e decadência, conversão do depósito em renda, pagamento antecipado e a homologação, consignação em pagamento, decisão administrativa irreformável, decisão judicial transitada em julgado e dação em pagamento de bens imóveis. Há os que argumentam que, pela ausência de previsão expressa no dispositivo citado, ele não poderia ser adotado. No mesmo sentido, o artigo 171 do Código Tributário Nacional faculta, nas condições da lei, que os sujeitos da obrigação tributária celebrem transações, resultando na determinação do litígio e extinção do crédito tributário.

Conforme o que Piscitelli[364] adverte, "[...] a indisponibilidade do crédito tributário não se confunde com a indisponibilidade da receita pública". A indisponibilidade da receita pública refere-se à gestão fiscal dos entes federados enquanto a indisponibilidade do crédito tributário é o dever de arrecadar e a possibilidade de discussão do crédito, seja na esfera judicial ou arbitral. "Eventual decisão que afaste o tributo não revelará disposição sobre a receita pública, mas juízo legítimo de legalidade, que encerra o conflito entre o particular e a administração sem que tenha havido nenhuma concessão ou renúncia a receitas tributárias"[365].

A palavra renúncia, no dicionário Oxford Languages[366], significa "ato ou efeito de renunciar; abandono de direito por seu titular, sem transferir a terceiro". Ou seja, apenas na significação da palavra, arbitragem internacional tributária não significaria renúncia fiscal, isto, porque o Estado não está negligenciando a sua soberania, ao contrário, está exercendo a política fiscal, de forma voluntária, atribuindo a um terceiro a tomada de decisão. Conforme o que Schoueri[367] ainda reforça, a autoridade fiscal não atua como executora do crédito tributário, mas como agente internacional em representação do Estado brasileiro.

Ademais, se com o tratado de bitributação os Estados limitam a sua soberania, a previsão da arbitragem nessas situações não versa sobre o crédito tributário, mas

---

[364] PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem com a administração pública e a possível extensão do direito tributário. *In*: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). **Arbitragem em Direito Público**. São Paulo: FGV Projetos, 2019. p. 239-249, p. 248. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 1 maio 2023.

[365] Ibid., p. 248.

[366] RENÚNCIA. *In*: OXFORD LANGUAGES AND GOOGLE. Oxford: Oxford University Press, c2023. Disponível em: https://www.google.com/search?q=significado+da+palavra+renuncia&oq=significado+da+palavra+renuncia&aqs=chrome..69i57j0i512l3j0i22i30j0i15i22i30j0i10i15i22i30l2j0i22i30j0i15i22i30.4955j1j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8. Acesso em: 1 maio 2023.

[367] SCHOUERI, op. cit., p. 319.

sobre os limites da jurisdição, que será aprovada no Congresso Nacional[368]. E, no caso da economia digital, como já foi tratado nesta seção, como práticas de planejamento tributário agressivo têm corroído o monopólio da tributação da soberania, trazer a arbitragem como mecanismo de combate favoreceria o Estado na resolução dos conflitos de forma célere e eficiente junto a esses novos modelos de negócios no contexto da economia digital.

Dessa forma, tendo em vista alcançar o objetivo comum, no artigo 25, parágrafos 3º e 5º, do Modelo de Convenção Tributária do Rendimento e do Capital da OCDE, em decorrência das Convenções e Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal do Imposto de Renda, traz-se o Procedimento Amigável – *Mutual Agreement Procedure* (MAP). Assim, caso a autoridade fiscal, no prazo de 3 (três) anos, considere que determinada ação de um ou mais Estados resulte em tributação e esteja em desconformidade com a Convenção, poderá resolver de comum acordo as dúvidas quanto à interpretação, aplicação ou até mesmo dupla tributação nos casos previstos. A solicitação da arbitragem deverá ser feita por escrito e só poderá ser submetida ao método de solução consensual se uma decisão sobre as questões tiver sido tratada por um tribunal de qualquer um dos Estados. No entanto, a referida previsão ainda é vaga, não dispondo, de modo específico e exaustivo, o seu procedimento, o que dificulta a sua aplicabilidade[369].

Portanto, percebe-se que, no ordenamento jurídico brasileiro, ainda há muitos impasses quanto à adoção da arbitragem internacional tributária como método alternativo de solução de conflitos, inclusive a Receita Federal, por meio da Solução de Consulta Interna (COSIT) nº 20/2004[370], informa que os árbitros não podem ter acesso a informações sigilosas, por não serem equiparados aos juízes de direito.

Em que pesem as disposições legais em tratados celebrados disporem a possibilidade de arbitragem, inclusive sendo Estado Parte da Convenção de Nova York de 1958 sobre o reconhecimento e a execução de sentenças arbitrais

---

[368] Ibid., p. 318-319.

[369] GABRIEL, Vivian Daniele Rocha. Arbitragem no direito tributário internacional e no direito internacional dos investimentos: uma manifestação do direito transnacional. **Revista de Direito Internacional**, Brasília-DF, v. 13, n. 3, p. 95-115, 2016, p. 104. Disponível em: https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/view/4158. Acesso em: 5 ago. 2023.

[370] BRASIL. Solução de Consulta Interna nº 20, de 16 de julho de 2004. É defeso à Secretaria da Receita Federal fornecer aos juízos arbitrais informações cadastrais e econômico-fiscais de contribuintes protegidas pelo sigilo fiscal. **Receita Federal**, Brasília, 2004. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=113889. Acesso em: 1 maio 2023.

estrangeiras, o Brasil ainda se mostra tradicionalista na adoção desse mecanismo, o que comprova, cada vez mais, a necessidade de uma interpretação tipológica do texto constitucional, uma vez que o conceito de soberania não tem sido suficiente atualmente, de modo que a adoção de métodos eficientes para se alcançar a justiça fiscal se torna ainda mais necessária.

Conforme demonstrado em estudo realizado pela Freshfields Bruckhaus Deringer[371], as empresas de tecnologia estão, cada vez mais, envolvendo a arbitragem para protegerem os seus investimentos e a regulação do governo, a exemplo o caso da Uber[372]. Cabe ao Estado, antecipar-se e prepara-se para o futuro, valendo-se da arbitragem em seu benefício. Diversos projetos de lei, como o Projeto de Lei nº 4.257/2019, o Projeto de Lei nº 4.468/2020 e o Projeto de Lei Complementar nº 17/2022, seguem no Congresso Nacional com o objetivo de regulamentar a arbitragem tributária e, enfim, dirimir os óbices existentes.

---

[371] FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER. Arbitragem internacional em 2022: principais tendências. **Freshfields Bruckhaus Deringer**, Londres, 2022. Disponível em: https://www.freshfields.com/49011d/globalassets/our-thinking/campaigns/arbitration-top-trends-2022/international_arbitration_top_trends_2022_portuguese.pdf ou: https://riskandcompliance.freshfields.com/post/102hi72/international-arbitration-in-2022-top-trends. Acesso em: 1 maio 2023.

[372] “Um exemplo de alto nível é a ameaça feita pelo Uber, em janeiro de 2020, de apresentar uma queixa contra a Colômbia no âmbito do Acordo de Promoção Comercial EUA-Colômbia. Em resposta a uma reclamação apresentada por um concorrente local, a autoridade de concorrência colombiana impôs uma proibição nacional ao aplicativo da empresa de compartilhamento de caronas. A proibição foi anulada logo após Uber ter ameaçado instaurar procedimento arbitral contra a Colômbia com base no tratado de investimento”. Ibid., p. 19.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesse estudo, teve-se como foco as medidas de combate ao planejamento tributário agressivo. Como visto, esse tipo de planejamento corrói a erosão das bases tributáveis, porque diminui, de forma significativa, as receitas públicas dos Estados e gera concorrência fiscal entre os países e desigualdade entre os contribuintes.

Diante desse cenário, essa dissertação buscou responder o seguinte problema: além do imposto global mínimo, de quais as outras medidas o Estado brasileiro pode se utilizar para combater a erosão das bases tributáveis?

Para isso, teve como objetivo geral estudar as medidas de combate ao planejamento tributário agressivo que podem ser utilizadas pelo Brasil. Concluindo-se, portanto, que o suprimento legislativo, inicialmente, será mais efetivo com a revogação de legislações ultrapassadas, uma vez que o cenário é de muitas normas em desuso e desatualizadas, dificultando a aplicabilidade e a fiscalização, para depois ser mapeadas as reais necessidades; a adoção de uma interpretação tipológica do texto constitucional colaboraria com um cenário de maior efetividade frente à maleabilidade da economia digital, uma vez que o conceito tradicional de patrimônio se encontra obsoleto; a participação ativa na cooperação internacional por meio da troca de informações entre autoridades fiscais de diversos países contribui para a atualização de novos meios de fiscalizações e dados contábeis das empresas fora da jurisdição doméstica; e a arbitragem tributária oferta como benefício rapidez e eficácia na resolução de conflitos.

Quantos aos objetivos específicos, foram divididos da seguinte forma: I. discorrer sobre o surgimento e as consequências da economia digital no Brasil; II. descrever o planejamento tributário agressivo do caso Apple; III. analisar os princípios e os elementos de conexão da tributação internacional da renda das pessoas jurídicas e a tendência atual da economia global por meio do Projeto BEPS da OCDE; e IV. explanar a justiça fiscal e as possíveis medidas de combate contra as práticas de planejamento tributário agressivo.

Restaram evidentes as transformações e os avanços que a economia digital trouxe ao mundo, criando uma realidade virtual paralela. Doutro norte, com a pandemia da COVID-19, ficou claro que as empresas que não tinham sofrido alguma transformação informática, de modo que acabaram por ser impelidas pelo mercado.

Já os entes públicos, estes sofreram com o seu endividamento e a crise econômica global.

Nesse sentido, em relação ao primeiro objetivo, foi possível arrematar que a economia digital, diante de suas características, por si só, já tem causado a erosão das bases da soberania do Estado, territorial e fiscal, necessitando-se repensar o seu novo referencial. Quando o ente público não consegue tributar, o conceito de soberania se desgasta, uma vez que o monopólio da tributação é um dos grandes poderes estatais na sociedade moderna. As novas tecnologias afastam o atributo da soberania, a territorialidade, em razão da prática de atividades unicamente de forma virtual.

Ademais, essas empresas realizam planejamento tributário agressivo, como no caso Apple, a partir do qual foi possível auferir que esta empresa criou uma organização empresarial, que, utilizando-se das lacunas legislativas, embora não violando diretamente a lei, conseguiu diminuir de forma significativa o pagamento de imposto de renda nos Estados Unidos e na Irlanda, gerando um cenário de concorrência fiscal prejudicial entre os países, que, muitas vezes, com o objetivo de atrair investimentos para o desenvolvimento do seu Estado, concedem isenções, deduções e diminuição da alíquota do imposto de renda.

Outro obstáculo na tributação da renda na economia digital são os princípios e os elementos de conexão. Inicialmente, o princípio que pareceu estar mais desatualizado aos contornos atuais é a territorialidade, levando-se em consideração que as empresas de tecnologia não necessitariam da presença física para que ocorresse a tributação. Alguns autores argumentavam ser este um modelo de tributação adotado por países em desenvolvimento que não possuíam negócios mais avançados. Assim, foi possível verificar que houve uma tendência mundial de migração da territorialidade para a universalidade, como é o caso do Brasil. Entretanto, essa prática contribuiu para o incentivo à realização de planejamentos tributários agressivos e até mesmo uma dupla tributação, causando um movimento reverso do que se pretendia, afastando o exercício da competência tributária. Por tais razões, atualmente, alguns Estados, como, por exemplo, os Estados Unidos, têm aplicado uma territorialidade parcial com vistas a atrair as empresas, fornecendo benefícios e incentivos, para fomentar o retorno.

Quanto aos elementos de conexão, pode-se ser afirmar que todos os critérios, a saber, nacionalidades, residência, fonte e estabelecimento permanente, encontram

empecilhos na tributação das empresas transnacionais digitais, seja pelos conceitos que cada Estado adota e a possibilidade de amplas intepretações, seja pela volatilidade e intangibilidade dos ativos e bens que geram renda e receitas para essas empresas. Assim, é possível afirmar que os princípios e os elementos de conexão se encontram em defasagem, de modo que a OCDE, em conjunto com os países, vem buscando ajustá-los quanto à realidade atual, não apenas para tributar como também para estabelecer um ambiente propício para o desenvolvimento e a concorrência.

Diante disso, a OCDE, por meio do Projeto BEPS 2.0 criou uma solução de Dois Pilares. O Pilar Um tem como principal objetivo realocar as regras de nexo, estabelecendo a tributação com base na presença física, ou seja, nos países em que o usuário esteja localizado. Para o Brasil, que tem como principal foco a tributação sobre o consumo e por estar entre os países com maior população mundial, o Pilar Um tem-se mostrado bastante atrativo. No entanto, a dificuldade que será enfrentada é a necessidade que o Pilar Um detém de alterações nos tratados internacionais, o que pode significar uma demora na sua implementação. Por outro lado, o Pilar Dois estabeleceu regras globais para o combate ao planejamento tributável agressivo, com o objetivo de estabelecer um imposto global mínimo a ser pago, na alíquota de 15% (quinze por cento), impedindo que multinacionais diminuam a alíquota global do imposto de renda corporativo.

Por todo o exposto, verifica-se com a economia digital que a necessidade de justiça fiscal se impõe, no entanto, não são necessárias apenas a previsão de princípios e regras para garanti-la, necessita-se, principalmente, de efetividade. Com a explicação da tributação da renda pelo Estado Brasileiro, observou-se que o país não possui grandes dificuldades em tributar a economia digital, em virtude da tributação da fonte, o que demonstrou está bem à frente das discussões da OCDE.

Por outro lado, a reforma tributária brasileira, em que pese não ser esse o seu objetivo, não trouxe nos projetos envolvendo a tributação sobre serviços digitais o imposto global mínimo, e, sim, a sua tributação de forma unilateral, semelhante ao *digital service tax*; logo, encontra-se desatualizada, porque a previsão da implementação dos Pilares Um e Dois pela OCDE é para dezembro de 2023. Verificou-se ainda a incompatibilidade de alguns projetos com o Pilar Dois da OCDE, porque tentam criar um imposto unilateral sobre serviços digitais, de modo que foi solicitada, por ora, a sua suspensão.

Em explanação do imposto global mínimo e de suas características, observou-se que a principal preocupação do Brasil em participar da sua adoção é a busca por se tornar membro da OCDE e por uma participação mais ativa perante as grandes potências mundiais.

O imposto global mínimo diminuirá a concorrência fiscal prejudicial, uma vez que incentivos com redução do imposto de renda corporativo ficaram mais difíceis de serem concedidos, o que pode ser sentido pelos países em desenvolvimento, já que neles a mão de obra barata e os recursos naturais são atrativos para as multinacionais, prejudicando, nessa ótica, os países em desenvolvimento e favorecendo os países desenvolvidos, que são os principais países da constituição das grandes empresas. Porém, por outro lado, serão afetados com a redução das suas alíquotas, uma vez que a média nesses países é de um imposto de renda de 27% (vinte e sete) e que há prevalência das regras da origem sobre a residência.

Outro fator que interfere o imposto global mínimo não ser uma das maiores inquietações do país é por ter um sistema tributário focado no consumo, em tributos indiretos, o que pode ser apontado como uma crítica, perante a ausência de progressividade. Por tais razões, quem acabará recebendo o encargo de qualquer aumento da carga tributária global é o consumidor, visto que, no final, as grandes empresas repassam o ônus, principalmente no Brasil, em que os tributos sobre o consumo são significantes, e não atendem de forma efetiva a capacidade contributiva, o que será sentido, sobretudo, pelos mais pobres.

Por outro lado, de forma positiva, a imposição do imposto global mínimo efetuaria uma uniformidade na tributação específica que alguns países, como França, Itália e Reino Unido, possuem, assim como unificaria alguns países europeus que possuem alíquotas menores que o restante dos países do bloco.

Quanto ao cenário brasileiro de implementação dos Pilares Um e Dois da OCDE acredita-se que irá demorar. Um exemplo disso são as regras de preço de transferência que, após cinco anos, ainda estão em fase de conclusão.

Por conseguinte, observa-se que quando a OCDE começa a estabelecer normas internacionais, a exemplo da implementação do imposto global mínimo, a sociedade mundial cada vez mais caminha para um direito supranacional, tendo o referido imposto sido previsto de forma parcial por Canotilho (uma vez que a sua observação era quanto à União Europeia), o que coloca em discussão sobre como

ficará o direito doméstico, as consequências da sua escolha e a vigência dentro dos países.

Hoje, com o artigo 5º, § 3º, da Constituição de 1988, somente os tratados e convenções internacionais, aprovados em dois turnos, por três quintos dos votos em cada Casa do Congresso Nacional, serão considerados com o mesmo status legislativo de emendas. Assim, as normas internacionais que não forem sobre direitos humanos ou não obedecerem ao processo legislativo de aprovação serão consideradas normas supralegais, ou seja, abaixo do texto constitucional. Contudo, no âmbito internacional, observa-se uma influência desses organismos internacionais nos países para a sua adoção na legislação doméstica. Desse modo, no cenário brasileiro atual, somente as normas da OCDE compatíveis com o sistema tributário constitucional poderão ser aplicadas. No entanto, pelas condutas brasileiras e de outros países, a tendência é da modificação do texto constitucional para uma previsão supranacional, o que pode ser considerado um risco, uma vez que as particularidades regionais não são analisadas em soluções globais, diferentemente das normas de direitos humanos, que são universais.

Quanto ao imposto global mínimo, na ótica prática, não parecerá ser eficiente como se espera, por isso, a preocupação neste estudo em trazer alternativas para combater o planejamento tributário agressivo, em virtude da dificuldade de unificar normas jurídicas e contábeis de diversos países, métodos de fiscalização, bem como o tempo que cada país demorará para implementar cada norma no seu sistema jurídico. Também é ponto sensível que as regras do Pilar Dois do Projeto 2.0 da OCDE irá privilegiar mais os países desenvolvidos que estão à frente da publicação e implementação das medidas (Alemanha, Canadá, Estados Unidos, França, Itália, Japão e Reino Unido), uma vez que os incentivos fiscais, mão de obra barata e recursos naturais, em países em desenvolvimento, são atrativos para as multinacionais.

Assim, as contribuições acadêmicas deste estudo residem na discussão sobre o imposto global mínimo previsto para ser adotado até o final do ano, que trará consequências mundiais, seus benefícios/malefícios, para o Estado Brasileiro. Quanto às contribuições práticas, elas resultam em trazer alternativas para combater práticas de planejamento tributário agressivo, não se limitando às imposições do Projeto BEPS, e que podem ser utilizadas pelo Poder Executivo ou Poder Legislativo para a implementação de metas governamentais nesse setor. As contribuições sociais

desapontam na necessidade de o Estado, como promotor do desenvolvimento, buscar por medidas para coibir a evasão de receitas públicas, de modo que, para a solução desses problemas, pode-se investir nos direitos fundamentais da população.

Neste estudo, houve limitações quanto à coleta de dados por documentação indireta, uma vez que, por ter-se utilizado doutrina, leis, decisões e o Projeto BEPS da OCDE, não foi possível auferir casos que a Receita Federal do Brasil conseguiu identificar de planejamento tributário agressivo; houve ainda dificuldades enfrentadas, em virtude do sigilo fiscal das investigações.

Para as pesquisas futuras sobre a temática, seria interessante um levantamento dos benefícios alcançados com a implementação do Pilar Um e Dois no Brasil e se foi possível combater o planejamento tributário agressivo.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA EY. Mudanças em regras tributárias nos EUA afetam Brasil. **Agência EY**, Ernst & Young Global Ltda., Brasília, 28 mar. 2022. Disponível em: https://www.ey.com/pt_br/agencia-ey/noticias/mudancas-em-regras-tributarias-nos-eua-afetam-brasil. Acesso: 16 mar. 2023.

ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. **A reforma da tributação internacional da renda e seus reflexos sobre a política tributária internacional brasileira**. 2021. 157 f.; il. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2021. Disponível em: https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/44823. Acesso: 4 ago. 2023.

ALVES, Renato José Ramalho. **Justiça tributária e cooperação administrativa internacional: o Brasil perante os padrões de troca de informações da OCDE**. 2018 181 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em: https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/30405. Acesso em: 4 ago. 2023.

APPY, Bernard. Reforma tributária dos EUA traz sinalizações importantes para o mundo. **Terra**, [S.l.], 13 abr. 2021. Disponível em: https://www.terra.com.br/economia/reforma-tributaria-dos-eua-traz-sinalizacoes-importantes-para-o-mundo,ad2171175c6eeab685adfaa7bae2b2bbs9g3s52n.html. Acesso em: 2 fev. 2022.

ARAUJO, Jailton Macena de. Constituição, cidadania e trabalho: premissa para o reconhecimento de uma racionalidade estatal pautada na solidariedade. **Direito, Estado e Sociedade**, Rio de Janeiro-RJ, n. 52, jan.-jun., p. 134-158, 2018. Disponível em: https://revistades.jur.puc-rio.br/index.php/revistades/article/view/667. Acesso: 4 ago. 2023.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

AVI-YONAH, Reuven S.; KIM, Young Ran (Christine). Tax Harmony: The Promise and Pitfalls of the Global Minimum Tax. [43 Michigan J. Int'l L., 505 (2022); University of Utah College of Law, Research Paper No. 498; U of Michigan Law & Econ, Research Paper No. 22-019, U of Michigan Public Law Research, Paper No. 22-019]. **SSRN**, Rochester, NY, 11 May 2022. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=4102332. Acesso em: 25 abr. 2023.

BARTKEVICIUS, Andrey Biagini Brazão; TRENTINI, Helena. Caso Apple: estratégias para dupla não tributação. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, USP, São Paulo-SP, n. 7, p. 13-28, abr.-jun. 2020. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1141. Acesso em: 25 abr. 2023.

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. Concorrência e Desenvolvimento: contributos da extrafiscalidade da tributação. **Revista de Direito e Desenvolvimento**, UNIPÊ, João Pessoa-PB, a. 3, n. 5, jan.-jun., p. 13-40, 2012. Disponível em: https://periodicos.unipe.br/index.php/direitoedesenvolvimento/article/view/194. Acesso em: 4 ago. 2023.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. *In*: MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRASIL. Solução de Consulta Interna nº 20, de 16 de julho de 2004. É defeso à Secretaria da Receita Federal fornecer aos juízos arbitrais informações cadastrais e econômico-fiscais de contribuintes protegidas pelo sigilo fiscal. **Receita Federal**, Brasília, 2004. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=original&idAto=113889. Acesso em: 1 maio 2023.

BRASIL. Cooperação Tributária. **Ministério das Relações Exteriores**, Brasília, 23 jan. 2017. Disponível em: https://www.gov.br/mre/pt-br/assuntos/politica-externa-comercial-e-economica/agenda-financeira-e-tributaria-internacional/cooperacao-tributaria. Acesso em: 4 maio 2023.

BRASIL. Projeto de Emenda à Constituição nº 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autor: Baleia Rossi - MDB/SP, 3 abr. 2019. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833. Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de Emenda à Constituição nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Autor: AUTORIA: Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP) (1o signatário) et al., 2019. **Senado Federal**, Brasília, 2019. Disponível em: https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699. Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. Projeto de Lei nº 3887/2020. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Autor: Poder Executivo, 21 jul. 2020. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196. Acesso em: 28 fev. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema 225 - a) Fornecimento de informações sobre movimentações financeiras ao Fisco sem autorização judicial, nos termos do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001; b) Aplicação retroativa da Lei nº 10.174/2001 para apuração de créditos tributários referentes a exercícios anteriores ao de sua vigência. Relator(a): Min. Edson Fachin, 2016. **STF**, Brasília, 2016. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=3771005&numeroProcesso=603497&classeProcesso=RE&numeroTema=225. Acesso em: 3 maio 2023.

BREYNER, Frederico Menezes. **Competência tributária e modelos de categorização**: tipos, conceitos e protótipos. São Paulo: Dialética, 2022.

BRISOLA, Anna Karla da Silva; BARACHO, Hertha Urquiza. A Estreita Relação entre Tributação e Responsabilidade Social Corporativa das Empresas Multinacionais. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, a. 39, n. 49, p. 102-126, set.-dez. 2021.

CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. Da Instalação Física à Presença Digital Significativa: estabelecimento estável na era digital. **Actualidad Jurídica Uría Menéndez**, [S.l.], n. 52, p. 158-163, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do Direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CALLÉJON, Francisco Balaguer. As duas grandes crises do constitucionalismo diante da globalização no século XXI. **Espaço Jurídico Journal of Law [EJJL]**, Chapecó/Joaçaba-SC, v. 19, n. 3, p. 681-702, set.-dez. 2018. Disponível em: https://doi.org/10.18593/ejjl.20205. Acesso em: 29 jan. 2022.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Editora Almedina, 2000.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Nota Técnica DINTE nº 34**: análise das propostas do plano BEPS da OCDE/G20 sobre tributação dos serviços digitais e a atual situação internacional. Brasília: IPEA, 2020. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10887. Acesso: 25 abr. 2023.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **Nota Técnica DINTE nº 54**: o sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Brasília: IPEA, jun. 2022. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/11231. Acesso em: 27 abr. 2023.

CARVALHO, Cristiano. **A Solidariedade Social na Tributação**: realização da justiça ou ineficiência econômica. [Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Coimbra, a. 3, v. 2, p. 79-103, verão 2010]. Coimbra: Almedina, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática**: gestão tributária aplicada. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CNN BRASIL. Amazon, Apple, Facebook e Google 'ignoram' pandemia e lucram mais. **CNN Brasil**, São Paulo, 30 jul. 2020. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/business/amazon-apple-facebook-e-google-ignoram-pandemia-e-lucram-mais/. Acesso em: 29 jan. 2022.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. Edição Kindle. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553604500/pageid/16. Acesso em: 21 jan. 2022.

DELL TECHNOLOGIES. Measuring digital transformation progress around the world. **DELL Technologies**, [S.l.], c2023. Disponível em: https://www.dell.com/en-us/dt/perspectives/digital-transformation-index.htm. Acesso em: 6 mar. 2022.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Tipo ou conceito no Direito tributário? **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte-MG, n. 30-31, p. 213-260, 1987/1988. Disponível em: https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1046. Acesso em: 6 mar. 2023.

ENGLISCH, Joachim. BEPS Action 1: Digital Economy: EU Law Implications. **British Tax Review**, [S.l.], p. 280-307, 5 Jun. 2015. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2924494. Acesso em: 25 out. 2022.

EUROPEAN COMMISSION. State Aid SA.38373, 11 Jun. 2014. **EU**, European Commission, Brussels, 30 set. 2014. Disponível em: https://competition-cases.ec.europa.eu/cases/SA.38373. Acesso em: 5 ago. 2023.

EY BRASIL. Como um imposto mínimo global afetará os incentivos fiscais de sustentabilidade. **Agência EY**, Ernst & Young Global Ltda., Brasília, 27 fev. 2023. Disponível em: https://www.ey.com/pt_br/tax/how-global-minimum-tax-affects-sustainability-tax-incentives. Acesso em: 27 abr. 2023.

FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

FIELD, Heather M. Checking in on 'Check-the-Box'. **Loyola of Los Angeles Law Review**, [S.l.], Forthcoming, 18 Aug. 2008. Disponível em: http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1161318. Acesso em: 6 jan. 2023.

FOSSATI, Gustavo; NAVARRO, Guilherme. **Tributação da Economia Digital na Esfera Federal**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2021.

FRESHFIELDS BRUCKHAUS DERINGER. Arbitragem internacional em 2022: principais tendências. **Freshfields Bruckhaus Deringer**, Londres, 2022. Disponível em: https://www.freshfields.com/49011d/globalassets/our-thinking/campaigns/arbitration-top-trends-2022/international_arbitration_top_trends_2022_portuguese.pdf ou: https://riskandcompliance.freshfields.com/post/102hi72/international-arbitration-in-2022-top-trends. Acesso em: 1 maio 2023.

GABRIEL, Vivian Daniele Rocha. Arbitragem no direito tributário internacional e no direito internacional dos investimentos: uma manifestação do direito transnacional. **Revista de Direito Internacional**, Brasília-DF, v. 13, n. 3, p. 95-115, 2016. Disponível em: https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/rdi/article/view/4158. Acesso em: 5 ago. 2023.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. Caso Apple: digitalização da economia, planejamento fiscal internacional, *tax rulings* e regras de *stated aid*: a guerra fiscal internacional e seus desdobramentos. **Revista CNJ**, Brasília, v. 4, n. 2, p. 57-67, jul.-dez. 2020. Disponível em: https://www.cnj.jus.br/ojs/revista-cnj/article/view/179. Acesso em: 5 ago. 2023.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento tributário revisitado. *In*: OLIVEIRA, Francisco Marconi de; GOMES, Marcus Lívio; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira (coord.). **Estudos Tributários do II Seminário CARF**. Brasília: CNI, 2017. p.17-23.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Produto Interno Bruto – PIB. **IBGE**, Rio de Janeiro, c2022. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/explica/pib.php. Acesso em: 22 jan. 2022.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANJEMANENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 31 anos da Constituição Federal de 1988. Curitiba-PR: IBPT, 2019.

ISSAGULOVA, Eldana; ROSA, Tiago. O projeto BEPS 2.0 e o objetivo último de um mundo de negócios melhor. **O Jornal Económico**, Oeiras/Lisboa, 2 ago. 2021. Disponível em: https://easytax.jornaleconomico.pt/o-projeto-beps-2-0-e-o-objetivo-ultimo-de-um-mundo-de-negocios-melhor. Acesso em: 24 jan. 2023.

JORNAL USP. Pesquisa: gestão de pessoas na crise COVID-19. Relatório Final. **Jornal USP**, São Paulo, 2020. Disponível em: https://jornal.usp.br/wp-content/uploads/2020/11/Pesquisa-Gest%C3%A3o-de-Pessoas-na-Crise-de-Covid-19-ITA.pdf. Acesso em: 6 mar. 2022.

KANT, Immanuel. **À paz perpetua**: um projeto filosófico. Tradução e notas de Bruno Cunha. Petrópolis: Vozes, 2020.

LEÃO, Martha. Da Fábula à Realidade: o planejamento tributário e o papel da capacidade contributiva e da legalidade neste debate. **Revista Direito Tributário**

Atual, IBDT, São Paulo, n. 45. p. 322-339, maio-ago. 2020. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1211. Acesso em: 5 ago. 2022.

LEVENHAGEN, Antonio José Ferreira. Os Paradigmas da Tributação Internacional como Instrumentos de Dominação Externa. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, São Paulo, n. 6, p. 35-56, set.-dez. 2019. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1132. Acesso em: 5 ago. 2023.

LIMA, Jucelia. Arbitragem tributária Internacional e o Discurso Sul-americano da "Renúncia à soberania fiscal". **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 33, p.149-163, 2015.

LIMA, Newton de Oliveira. **O conceito de estado e a fundamentação do estado de direito em Kant e Kelsen**. 2015. 232 f. Tese (Doutorado em Filosofia) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2015. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/tede/8347?locale=pt_BR. Acesso em: 5 ago. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: Artigos 1º a 95, v. 1. 3. ed. São Paulo-SP: Atlas, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo-SP: Atlas, 2022.

MAGALHÃES, Juliana N. **Formação do conceito de soberania**: história de um paradoxo. São Paulo: Editora Saraiva, 2015.

MALPIGHI, Caio Cezar Soares. A Tridimensionalidade do Fato Gerador e a Evolução dos Tipos Constitucionais de Competência Tributária frente aos Fenômenos da Economia Digital. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 48, p. 73-110, jan.-mar. 2021. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/999. Acesso em: 6 ago. 2023.

MATSUNAGA, Marcos Hiedo Moura. Cooperação Mútua na era Pós-BEPS. **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 39, p. 307-324, jun. 2018. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/471. Acesso em: 5 ago. 2023.

MOREIRA, André Mendes; FONSECA, Fernando Daniel de Moura; RAUSCH, Aluizio Porcaro. Um novo marco da tributação internacional: blueprints para os pilares 1 e 2 da OCDE. **Sacha Calmon e Misabel Derzi Advogados**, Belo Horizonte, Nova Lima-MG, 18 nov. 2020. Disponível em: https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/um-novo-marco-da-tributacao-internacional-blueprints-para-os-pilares-1-e-2-da-ocde/. Acesso em: 6 fev. 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015**. Final Report. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en. Acesso em: 5 ago. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. Condensed Version 2017. Paris: OECD, 2017. Disponível em: https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en. Acesso em: 17 jan. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Going Digital Project. **OECD**, Paris, Mar. 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/digital/going-digital-project/. Acesso em: 7 nov. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Report on Pillar One Blueprint. Paris: OECD, 14 Oct. 2020. Disponível em: https://doi.org/10.1787/beba0634-en. Acesso em: 3 jan. 2021.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation. **OECD**, Paris, c2020. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/. Acesso em: 7 jan. 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. **OECD**, Paris, 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm. Acesso em: 22 jan. 2021.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Harmful Tax Practices**: 2021 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings. Paris: OECD, 14 Dec. 2022. Disponível em: https://doi.org/10.1787/4034ce42-en. Acesso em: 6 maio 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax. **OECD**, Paris, 20 Dec. 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm. Acesso em: 15 mar. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy**: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD, 20 Dec. 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en ou: https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm. Acesso em: 14 mar. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. The Pillar Two Rules in a Nutshell. *In*: ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from Digitalisation of the Economy**: Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two). Paris: OECD, 20 Dec. 2021. Disponível em: https://doi.org/10.1787/782bac33-en. Acesso em: 14 mar. 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-two-model-rules-in-a-nutshell.pdf. Acesso em: 17 abr. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**: Frequently asked questions. Paris: OECD, Jul. 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/faqs-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2022.pdf. Acesso em: 12 maio 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Building mutual trust and improving communications between tax administrations and business is critical for improving voluntary compliance. **OECD**, Paris, 5 set. 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/building-mutual-trust-and-improving-communications-between-tax-administrations-and-business-is-critical-for-improving-voluntary-compliance.htm. Acesso em: 6 maio 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. New OECD data highlight multinational tax avoidance risks and the need for swift implementation of international reform. **OECD**, Paris, 17 nov. 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/new-oecd-data-highlight-multinational-tax-avoidance-risks-and-the-need-for-swift-implementation-of-international-reform.htm. Acesso em: 25 abr. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. International tax reform: OECD releases technical guidance for implementation of the global minimum tax. **OECD**, Paris, 2 fev. 2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/international-tax-reform-oecd-releases-technical-guidance-for-implementation-of-the-global-minimum-tax.htm. Acesso em: 6 fev. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Global Revenue Statistics. **OECD**, Paris, c2023. Disponível: https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/. Acesso em: 12 maio 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS joining the October 2021 Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy as of 16 December 2022. **OECD**, Paris, c2023. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf. Acesso em: 14 mar. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Our global reach. **OECD**, Paris, c2023. Disponível em: https://www.oecd.org/about/members-and-partners/. Acesso em: 19 jan. 2023.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. Who we are? **OECD**, Paris, c2023. Disponível em: https://www.oecd.org/about/. Acesso em: 19 jan. 2023.

ORGANIZAÇÃO PAN-AMERICANA DA SAÚDE. Histórico da pandemia de COVID-19. **OPAS**, Brasília, c2022. Disponível em: https://www.paho.org/pt/covid19/historico-da-pandemia-covid-19. Acesso em: 8 nov. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OCDE, 16 Jul. 2013. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version-9789264201248-pt.htm. Acesso em: 19 jan. 2023.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**. Paris: OCDE, 2014.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia**. Paris: OCDE, 8 Oct. 2021. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

OYAMADA, Bruno Akio. Tributação dos Instrumentos Financeiros Híbridos: desafios à implementação da Ação 2 do Projeto BEPS. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, São Paulo, n. 7, p. 71-95, jun. 2020. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1144. Acesso em: 5 ago. 2023.

PICONEZ, Matheus Bertholo. Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo. *In*: FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. E-book. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/. Acesso em: 13 nov. 2022.

PIMENTEL, Cláudia. A adesão do Brasil à OCDE e a posição Brasileira acerca dos Pilares 1 e 2. **ABDF**, [S.l.], 19 ago. 2022. Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=V_dNKd8gv6g. Acesso em: 20 abr. 2023.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. **BEPS 2.0**: breves considerações sobre a Abordagem Unificada proposta pela OCDE. [Revista de Direito Tributário

Contemporâneo, v. 29, a. 6, p. 51-71, abr.-jun. 2021]. São Paulo: Ed. RT, 2021. Disponível em: https://dspace.mj.gov.br/handle/1/6927. Acesso em: 5 ago. 2023.

PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem com a administração pública e a possível extensão do direito tributário. *In*: VILLA-LOBOS, Nuno; PEREIRA, Tânia Carvalhais (coord.). **Arbitragem em Direito Público**. São Paulo: FGV Projetos, 2019. p. 239-249. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/fgv_publicacao_arbitragem_miolo.pdf. Acesso em: 1 maio 2023.

POPULATION PYRAMID.NET. Lista de países ordenados pelo tamanho da população. **PopulationPyramid.net**, [S.l.], c2023. Disponível em: https://www.populationpyramid.net/pt/popula%C3%A7%C3%A3o/2023/. Acesso em: 3 maio 2023.

PRZEPIORKA, Michell. Possibilidade de tributação em bases territoriais no sistema jurídico brasileiro – ofensa ao princípio da universalidade? **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, São Paulo, n. 4, p. 142-165, jul.-dez. 2018. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/585. Acesso em: 5 ago. 2023.

RENÚNCIA. *In*: OXFORD LANGUAGES AND GOOGLE. Oxford: Oxford University Press, c2023. Disponível em: https://www.google.com/search?q=significado+da+palavra+renuncia&oq=significado+da+palavra+renuncia&aqs=chrome..69i57j0i512l3j0i22i30j0i15i22i30j0i10i15i22i30l2j0i22i30j0i15i22i30.4955j1j7&sourceid=chrome&ie=UTF-8. Acesso em: 1 maio 2023.

REUTERS. Factbox: Tech firms, Wall Street lead job cuts in Corporate America. **Reuters**, [S.l.], 2 May 2023. Disponível em: https://www.reuters.com/markets/us/tech-firms-wall-street-lead-job-cuts-corporate-america-2023-01-11/. Acesso em: 6 fev. 2023.

ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sérgio André. O planejamento tributário na obra de Sampaio Dória. **Revista Fórum de Direito Tributário [RFDT]**, Belo Horizonte, a. 19, n. 109, p. 9-27, jan.-fev. 2021. Disponível em: http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2021/05/SAR-Planejamento-Tributário-na-obra-de-Sampaio-Dória.pdf. Acesso em: 5 ago. 2023.

ROCHA, Sérgio André. **Tributação e lucros auferidos por controladas e coligadas no exterior**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

ROLIM, João Dácio; LARA, Daniela Silveira. A tributação de IRRF na importação de cloud computing no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. *In*: FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553604500/. Acesso em: 12 maio 2023.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução de Rolando Roque da Silva. [S.l.]: Ed Ridendo Castigat Mores, 2002. Edição eletrônica.

SALES, Rosemary Carvalho; BORGES, Antônio de Moura; MEIRA, Liziane Angelotti. Cooperação Internacional em Matéria Tributária: diversas formas de assistência mútua administrativa. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Porto, a. 5, n. 8, p. 301-316, jan.-jun. 2019. Disponível em: https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/226. Acesso em: 27 abr. 2023.

SANTOS, Ramon Tomazela. Territorial tax systems: motivations and key considerations for effective change. **Tax Notes International**, [S.l.], v. 89, n. 10, p. 925-935, mar. 2018.

SANTOS, Ramon Tomazela. Territorial tax systems: motivations and key considerations for effective change. **Tax Notes International**, [S.l.], v. 89, n. 10, p. 925-935, mar. 2018.

SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. **Adequação Social Tributária**: contributo para a compreensão constitucional do planejamento fiscal agressivo de multinacionais. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2016. Disponível em: https://repositorio.ufpb.br/jspui/handle/tede/8650?locale=pt_BR. Acesso em: 5 ago. 2023.

SARAISKY, Steven M.; Hirschfeld, Philip R. International Tax Reform: Adoption of Territorial System and GILTI Tax. **Lexology**, London, 31 Jan. 2018. Disponível em: https://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=97299f8b-ec86-4a91-9902-e09cc4af1a67. Acesso em: 15 nov. 2022.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo. Arbitragem no Direito Tributário Internacional. **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, v. 23, p. 302-320, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípio da Fonte no Direito Internacional Tributário. *In*: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 477-485.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. 2. ed. São Paulo-SP: IBDT, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Novas fundações do Direito Tributário internacional? A OCDE, seus Pilares I e II e a Covid-

19. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 8., Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto e Rodrigo Maito da Silveira. **Anais** [...]. São Paulo: IBDT, 2020. p. 63-83. Disponível em: https://ibdt.org.br/congresso/wp-content/uploads/2021/05/ANAIS_VIIICongresso_2020.pdf. Acesso em: 5 ago. 2023.

SCHWAB, K. **The fourth industrial revolution**. New York: NY Crown Business, 2017.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, Priscila S. M. da; BOMFIM, Tatiana. Publicidade on-line sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no Mundo. *In*: PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela Silveira (coord.). **Tributação da economia digital**. 2. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 109-125.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. As estruturas de planejamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo. *In*: FARIA, Renato V. da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do R.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Editora Saraiva, 2018.

STATISTA. The 100 largest companies in the world by market capitalization in 2022. **Statista**, New York, NY, c2023. Disponível em: https://www.statista.com/statistics/263264/top-companies-in-the-world-by-market-capitalization/. Acesso em: 12 maio 2023.

SUBNATIONAL DOING BUSINESS. **Doing Business Subnacional Brasil 2021**. Washington, DC: The World Bank, 2021. Disponível em: https://subnational.doingbusiness.org/pt/reports/subnational-reports/brazil. Acesso em: 3 mar. 2023.

SUNSTEIN, Cass R.; Holmes, Stephen. **O custo dos direitos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. Edição Kindle.

TAKANO, Caio Augusto. O Conceito de Planejamento Tributário Agressivo e os novos *standards* tributários internacionais do Projeto BEPS. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, IBDT, São Paulo, n. 2, p. 44-64, jan. 2017. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1819. Acesso em: 5 ago. 2023.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A disciplina dos preços de transferência no Brasil: uma avaliação. **Revista de Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 22, p. 108-121, dez. 2008. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1589. Acesso em: 5 ago. 2023.

TING, Antony. iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue (March 19, 2014). **British Tax Review**, [S.l.], n. 1, 2014. Disponível em: https://ssrn.com/abstract=2411297. Acesso em: 19 dez. 2022.

TIROLE, Jean. **La economia del bien común**. Barcelona: Penguin Random House Grupo Editorial, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. Residência (no Direito Tributário Internacional). *In*: TORRES, Ricardo Lobo; KATAOKA, Eduardo Takemi; GALDINO, Flavio (org.). **Dicionário de princípios jurídicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. p. 1205-1224.

TREVISAN, Karina. Quais países tiveram mais impacto na economia com a covid-19? Veja ranking. **Invest News**, [S.l.], 5 mar. 2021. Disponível em: https://investnews.com.br/economia/pandemia-transforma-previsoes-de-alta-do-pib-em-tombos-veja-ranking/. Acesso em: 29 jan. 2022.

UNIÃO EUROPEIA. Decisão (UE) 2017/1283 da Comissão de 30 de agosto de 2016. **EUR-LEX**, Bruxelas, 2016. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32017D1283. Acesso em: 31 jan. 2023.

UNITED NATIONS. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. **UN**, New York, 2017. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention. Acesso em: 21 jan. 2022.

UNITED NATIONS. Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. **UN**, New York, 2021. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/UN-model-convention ou: https://financing.desa.un.org/document/un-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries-2021. Acesso em: 21 jan. 2022.

US SENATE. Testimony of Apple Inc. Before The Permanent Subcommittee On Investigations. **US Senate**, Washington, D.C., 21 May 2013. Disponível em: https://www.hwsw.hu/kepek/hirek/2013/05/Apple_Testimony_to_PSI.pdf. Acesso em: 31 jan. 2023.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

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

YOUNG, Carlos Eduardo Frickman. De nanômentros a trilhões: os problemas de medir o tamanho econômico da pandemia. *In*: YOUNG, Carlos Eduardo Frickman; MATHIAS, João Felippe Cury. **Covid-19, meio ambiente e políticas públicas**. São Paulo: Hucitec, 2020.

ZILVETI, Fernando Aurelio. A tributação sobre o comércio eletrônico: o caso Amazon. **Revista Direito Tributário Atual**, IBDT, São Paulo, n. 26, p. 231-245, jul./dez. 2011.

ZILVETI, Fernando Aurelio. Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 8., Novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19, 16, 17, 18 de setembro de 2020 em São Paulo, SP. Coordenação de Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto e Rodrigo Maito da Silveira. **Anais** [...]. São Paulo: IBDT, 2020. p. 224-240. Disponível em: https://ibdt.org.br/congresso/wp-content/uploads/2021/05/ANAIS_VIIICongresso_2020.pdf. Acesso em: 5 ago. 2023.