



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

Larissa Camila Valada

## QUE FUTURO PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO?

Dissertação no âmbito do Mestrado em Direito, na Área de Especialização de Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor Doutor José Casalta Nabais e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Julho de 2019

1 2



9 0

FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

LARISSA CAMILA VALADA

**QUE FUTURO PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO?**

WHICH FUTURE FOR E-COMMERCE TAXATION?

*Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal.*

Orientador Professor Doutor José Casalta Nabais

Coimbra 2019

1 2



9 0

UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

## AGRADECIMENTO

*Agradeço, primeiramente, a oportunidade de estudar nesta Universidade, e de sentir a plena felicidade de estar aqui e no agora dentro de uma sala de estudos qualquer.*

*Agradeço ainda,*

*Ao meu orientador Doutor José Casalta Nabais, que generosamente aceitou me honrar com sua douda orientação.*

*Aos meus pais, pelo imensurável amor e por me oferecem a oportunidade de viver esse e tantos outros sonhos.*

*À minha irmã, por me instigar desde menina a sonhar e questionar. Dentre todas as pessoas do mundo você é a minha.*

*Ao meu amigo Bruno Vidal por não ter medido esforços tecnológicos, acadêmicos e principalmente psicológico para me ajudar a cada mensagem de desespero enviada.*

*À amiga minha Geovana Zinco por ter vivido com intensidade todo espírito acadêmico que Coimbra nos proporcionou. Viva os cafezinhos e nossas viagens de comboio.*

*À minha amiga Neli Ishii por me confrontar com cada palavra e gesto de carinho, desde o primeiro momento que decidi cruzar o oceano e vir realizar esse sonho.*

*Ao meu primo Marcos Vinícius por todas mensagens de manhã me desejando força e coragem.*

*Aos meus amigos do coração que pelo simples fato de existirem alegram minha existência. “A felicidade só é real quando compartilhada”.*

*Agradeço, finalmente ao Universo por possibilitar o eterno retorno da minha ancestralidade a essa cidade, e fazer de Coimbra um lar pra mim.*

*Bem hajam.*

*“É preciso ter um caos dentro de si para dar  
à luz uma estrela cintilante”*

***Friedrich Nietzsche***

## RESUMO

Esta pesquisa foi desenvolvida a partir da problemática referente aos desafios de tributar na Era da Economia Digital, mais especificamente em sede da tributação do rendimento empresarial advindo das atividades comercializadas por meio do comércio eletrônico direto. Ora, a partir do momento que a atual sociedade da informação e da comunicação começou a utilizar demasiadamente os meios tecnológicos, todas as dimensões da vida humana foram altamente impactadas, dentre elas a relação da fiscalidade, visto que a tributação dessas transações (bens e serviços puramente intangíveis) se perdem perante o universo virtual já que o ambiente eletrônico facilita a prática de planejamento tributário agressivo, especialmente das realidades econômicas referente a tributação do rendimento empresarial. Assim, considerando os limites formais de tributação, o ambiente digital dificultou a justa alocação das realidades digitais, principalmente para o Estado da fonte. Nesse sentido, o maior desafio que se coloca em âmbito do século XXI prende-se em proteger a arrecadação e a base tributária dos Estados soberanos para assim evitar fenômenos como a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros. Portanto, o presente estudo tem como escopo analisar as manifestações internacionais a fim de identificar os impactos levantados pela Economia Digital, e finalmente, identificar as soluções propostas pela comunidade internacional sob o enfoque do plano *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, um ambicioso projeto desenvolvido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico em parceria com o G20, mais especificamente a Ação 1 “*Desafios Fiscais da Economia Digital*”, além de identificar as demais manifestações unilaterais dos Estados e da União Europeia. Para tanto, o presente estudo utilizou como metodologia pesquisa bibliográfica, documental e legislação. Concluiu a investigação que o futuro da digitalização ainda permanece incerto, sendo certo que apenas uma verdadeira harmonização internacional será capaz de solucionar o tema em voga.

**PALAVRAS-CHAVE:** economia digital – tributação – comércio eletrônico – estado fiscal – erosão da base tributária – BEPS.

## ABSTRACT

This research was developed based on the problems related to the challenges of taxing in the Age of Digital Economy, more specifically in the taxation of business income from the activities marketed through direct electronic commerce. Since the technology of information and communication, society began to use technologies in all dimensions of human. In this sense, human relations were highly impacted especially the relation of taxation, since the taxation of these transactions (goods and services purely intangible) are lost in the virtual universe, inasmuch as the electronic environment contribute to the practice of aggressive tax planning, especially the economic realities associated to corporate income taxation. Thus, considering the formal limits of taxation, the digital environment made it difficult to allocate digital realities, especially to the source state. Consider this argument, the major challenge that arises in the scope of the twenty-first century is to protect the collection and the tax base of the sovereign States to avoid phenomenon such as the Erosion of the Tax Base and the Transfer of Profits. Finally, the purpose of this study is to analyze international manifestations in order to identify the impacts of the Digital Economy. In addition, the work aims to identify the solutions proposed by the international community under the Erosion and Profit Shipment (BEPS) approach, an ambitious project developed by the Organization for Economic Cooperation and Development in partnership with the G20, specifically Action 1 "*Fiscal Challenges of the Digital Economy*", as well as identifying the other unilateral manifestations of the states as well as the European Union. For this, the present study used bibliographical research, documentary and legislation methodology. The investigation concluded that the future of digitalisation remains uncertain and that only true international harmonization would be able to solve the current issue.

**KEY WORDS:** digital economy - taxation – e-commerce- tax State - base erosion and srofit shipting – BEPS.

## SIGLAS E ABREVIATURAS

B2A	-	Business to Administration
B2B	-	Business to Business
B2C	-	Business to Consumers
C2A	-	Consumer to Administration
C2C	-	Consumers to Consumers
Cfr.	-	conforme
CM-OCDE	-	Convenção Modelo Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
E-commerce	-	Electronic Commerce
EDI	-	Electronic Data Interchange
EFT	-	Electronic Funds Transfers
EUA	-	Estados Unidos da América
OCDE	-	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OMC	-	Organização Mundial do Comércio
ONU	-	Organização das Nações Unidas
TIC	-	Tecnologia da Informação e da Comunicação
p.	-	páginas
ss.	-	seguintes
vol.	-	volume

## ÍNDICE

<b>AGRADECIMENTO .....</b>	<b>2</b>
<b>RESUMO .....</b>	<b>4</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>5</b>
<b>SIGLAS E ABREVIATURAS .....</b>	<b>6</b>
<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO I.....</b>	<b>12</b>
<b>ESTADO FISCAL E A GLOBALIZAÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS .....</b>	<b>12</b>
<b>2. OS IMPACTOS DA GLOBALIZAÇÃO NA FISCALIDADE .....</b>	<b>14</b>
<b>3. A INFLUÊNCIA DAS NOVAS TECNOLOGIAS NA FISCALIDADE .....</b>	<b>19</b>
<b>4. A INTERNET E A SOBERANIA FISCAL .....</b>	<b>21</b>
<b>5. IMPACTOS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL ..</b>	<b>26</b>
<b>6. OS DESAFIOS DE TRIBUTAR NA ERA GLOBALIZADA.....</b>	<b>34</b>
<b>5. NOTAS CONCLUSIVAS.....</b>	<b>36</b>
<b>CAPÍTULO II.....</b>	<b>39</b>
<b>O UNIVERSO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO.....</b>	<b>39</b>
<b>1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS .....</b>	<b>39</b>
<b>2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO.....</b>	<b>41</b>
<b>3. O UNIVERSO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO .....</b>	<b>43</b>
<b>4. IMPACTOS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NA RELAÇÃO JURÍDICA-FISCAL.....</b>	<b>48</b>
<b>5. NOTAS CONCLUSIVAS.....</b>	<b>58</b>
<b>CAPÍTULO III.....</b>	<b>60</b>
<b>UM NOVO PARADIGMA: A ERA DA ECONOMIA DIGITAL .....</b>	<b>60</b>
<b>1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS .....</b>	<b>60</b>
<b>2. UM NOVO TEMPO: A ERA DA ECONOMIA DIGITAL.....</b>	<b>61</b>
<b>2.1 AFINAL O QUE É ECONOMIA DIGITAL? .....</b>	<b>63</b>
<b>3. QUE FUTURO PARA A TRIBUTAÇÃO DIGITAL? .....</b>	<b>64</b>
<b>3.1 A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS .....</b>	<b>65</b>
<b>3.1.1 PLANELAMENTO FISCAL AGRESSIVO .....</b>	<b>67</b>
<b>3.1.2 CORRESPONSABILIDADE DOS ESTADOS .....</b>	<b>69</b>

<b>4. QUE FUTURO PARA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO NO UNIVERSO DA ERA DIGITAL?.....</b>	<b>73</b>
<b>4.1. A EXISTÊNCIA DE UM DIREITO A TRIBUTAR: TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO...75</b>	
<b>4.2 REGRA DE TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SEGUNDO CONVENÇÃO MODELO DA OCDE: QUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS .....</b>	<b>78</b>
<b>5. PODER TRIBUTÁRIO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO.....</b>	<b>82</b>
<b>6. NOTAS CONCLUSIVAS.....</b>	<b>87</b>
<b>CAPÍTULO IV.....</b>	<b>89</b>
<b>QUE FUTURO PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO?.....</b>	<b>89</b>
<b>1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS.....</b>	<b>89</b>
<b>2. BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING – BEPS .....</b>	<b>89</b>
<b>2.1 AÇÃO 1 - DESAFIOS FISCAIS DA ECONOMIA DIGITAL .....</b>	<b>94</b>
<b>3. SOLUÇÕES AÇÃO 1 DO PLANO BEPS PARA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL .....</b>	<b>97</b>
<b>3.1 NOVO ELEMENTO DE CONEXÃO: A PRESENÇA ECONÔMICA SIGNIFICATIVA (SIGNIFICANT ECONOMIC PRESENCE) .....</b>	<b>100</b>
<b>3.2 UM NOVO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE .....</b>	<b>104</b>
<b>3.3 IMPOSTOS RETIDOS DA FONTE.....</b>	<b>108</b>
<b>3.4 TRIBUTO DE EQUALIZAÇÃO (EQUALIZATION LEVY) .....</b>	<b>109</b>
<b>4. SOLUÇÕES EM ÂMBITO DA UNIÃO EUROPEIA .....</b>	<b>112</b>
<b>5. QUE FUTURO PARA A HARMONIZAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL? .....</b>	<b>115</b>
<b>6. NOTAS CONCLUSIVAS .....</b>	<b>119</b>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>120</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>124</b>

## INTRODUÇÃO

Dentre os atuais parâmetros da globalização, já não há dúvidas que as modernas tecnologias estão a impactar as regras do Direito Fiscal internacional. Por assim ser, o presente estudo tem como escopo abordar os desafios fiscais em sede da tributação da economia digital com enfoque para a tributação do rendimento empresarial na modalidade do comércio eletrônico direto.

Já não é nenhuma novidade que o fenômeno irreversível da globalização transformou diversas áreas da vida humana. Ademais, um outro fato universalmente incontroverso é que a partir do processo de mundialização, as relações tributárias que antes eram geograficamente submetidas a um determinado território (autoridade tributária) tornaram-se transfronteiriças. Assim, a partir deste ponto emergiu a necessidade de encontrar novas regras fiscais internacionais a fim de estabelecer o poder tributário das relações internacionais para que nenhuma soberania tributária fosse suprimida pela outra.

Ocorre que, o comportamento dependente da tecnologia da informação e da comunicação da atual sociedade moderna assentou em um novo desafio em âmbito do Direito Fiscal internacional, primeiramente porque surgiram novas incidências tributárias advinda das transações digitais, logo, faz-se mister identificar qual a natureza jurídica dessas realidades (bens ou serviços) e, segundo, porque as regras gerais existentes de alocação do poder tributário (fonte e residência) passaram a não ser eficiente para identificar e mensurar qual é a autoridade tributária responsável pelo recolhimento da obrigação tributária digital.

Para realização dessa pesquisa foi utilizado referências bibliográficas como principal metodologia, seguida de análise de documentos oficiais da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), tais como os relatórios intermediários e finais das Ações 1 e 7 do plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), complementada pela análise de demais documentos e legislações.

Nesse desenrolar, para alcançar nosso intento foi necessário no primeiro capítulo ressaltar algumas premissas referente aos impactos do processo irreversível da globalização para com a figura do Estado Fiscal, uma vez que a atual globalização da digitalização modificou significativamente a relação da fiscalidade, pois ainda que o

Estado Fiscal seja a característica dominante da atual sociedade moderna visto que a maioria dos Estados atuais se assumem “*fiscais*”, isto é, Estados cujas necessidades financeira são essencialmente cobertas por impostos. Na atual circunstância da *globalização 4.0 (virtual)* as administrações tributárias se viram compelidas a encontrar novos mecanismos em sede de tributação, visto que nos dias de hoje um dos maiores desafios que se coloca é o de tributar na era globalizada da nova Economia Digital.

Ao longo do segundo capítulo tornou-se necessário ressaltar algumas premissas sobre a contextualização do comércio eletrônico enquanto gênero e suas sub ramificações (serviços de pagamento online, lojas de aplicativos, propagandas on-line, *cloud computing*), a fim de identificar quais repercussões que a figura do *e-commerce* proporciona para a relação jurídico-fiscal.

Assim, veremos que a principal consequência entre a digitalização e a fiscalidade revela-se do fato que o ambiente virtual do comércio eletrônico – *ciberespaço* – proporciona um caráter de anonimato, por consequência, a partir deste ponto abre-se precedentes para práticas fiscais ilegais de evasão fiscal, pois considerando que as transações eletrônicas possuem expansão mundial, bastando para tanto o acesso à internet e aos meios tecnológicos (notebooks, telemóveis, *tablets*, etc.), tratando-se da sede efetiva empresarial e, portanto, da relação fiscal entre as empresas operantes desse seguimento e as administrações tributárias, estas podem facilmente serem manipuladas para zonas de baixa ou nula tributação a fim de evitar o pagamento da obrigação tributária, principalmente em sede da tributação do rendimento empresarial.

Nesse sentido, procuramos investigar no terceiro capítulo os efeitos que a nova Economia Digital tem promovido perante a comunidade internacional, visto que esta, sob a luz do Direito Fiscal, propicia a fuga ao dever de pagar impostos. Ademais, tornou-se necessário analisar a parcela de responsabilidade tanto dos Estados enquanto corresponsáveis pela erosão da base tributária, quanto dos próprios contribuintes como autores de planejamento tributário agressivo, pois se o ambiente virtual abriu precedentes para práticas ilícitas é porque existe contribuintes dispostos a burlar a lei fiscal, e principalmente Estados cujo sistema tributário proporciona tal condição. Outrossim, investigamos, ainda que superficialmente como a comunidade internacional tem empregado as regras de alocação de poder tributário advindo das transações eletrônicas.

Por fim, no quarto capítulo, questionamos o futuro da fiscalidade à vista das manifestações internacionais em sede da tributação da economia digital – *comércio*

*eletrônico direto* – muito embora não tenhamos oferecido todas as respostas, visto que a complexidade e desafio do tema assim não o permitiram. Nessa direção, nos dedicamos a analisar o plano *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*, mais especificamente o relatório final de 2015 e relatório intermediário de 2018 da Ação 1 “*Desafios Fiscais da Economia Digital*”, projeto desenvolvido pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em parceria com o G20, cujo principal objetivo reside em encontrar soluções para o desafio de tributar na Era da Economia Digital. Ademais, analisamos ainda, as demais manifestações unilaterais dos Estados, e da União Europeia, a fim de contrapor, ainda que superficialmente, alguns apontamentos relativos ao futuro da tributação internacional.

## CAPÍTULO I

### ESTADO FISCAL E A GLOBALIZAÇÃO

#### 1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS

«Neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos»<sup>1</sup>, quer isto significar, *a priori*, que os impostos, assim como a morte, são inevitáveis. Sem qualquer sombra de dúvida os impostos têm sido ao longo dos últimos séculos um dos meios responsáveis por vivermos em uma comunidade assente na liberdade, ou melhor, segundo a célebre frase de Olivier Wendell Holmes Jr, «os impostos são o preço que pagamos por uma sociedade civilizada»<sup>2</sup>. Ocorre que, já não é nenhuma novidade que falar sobre impostos significa falar sobre o Estado Fiscal, e sendo este, o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos<sup>3</sup>, daqui emerge a razão do Estado Fiscal ser a característica dominante do atual Estado moderno<sup>4</sup>.

Nada obstante, ainda que a figura do imposto seja até hoje associada como o *Leviatã* do Estado, não é menos verdade que ele seja o principal veículo para reduzir as desigualdades sociais existentes, já que sua principal finalidade é a obtenção de receitas a fim de concretizar as tarefas finais Estado<sup>5</sup>. Noutras palavras, em matéria da organização de um Estado, o imposto é detentor de um papel de destaque, pois daqui encontramos os custos financeiros públicos a fim de satisfazer as necessidades públicas.

Todavia, embora o dever de pagar impostos seja intrínseco a todo indivíduo, quer pessoas singulares, quanto pessoas coletivas, o fato é que a obrigação tributária deve recair

---

<sup>1</sup> Frase de autoria: Benjamin Franklin. *Apud.* NABAIS. José Casalta. «Estado Fiscal, Cidadania Fiscal E Alguns Dos Seus Problemas», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 45, 2002, p. 02.

<sup>2</sup> Frase de autoria: Olivier Wendell Holmes Jr. *Apud.* NABAIS. José Casalta. *Ibidem*, p. 03.

<sup>3</sup> Merece nota as contribuições de José Casalta Nabais: “Não constitui qualquer novidade afirmar que a quase totalidade dos estados actuais se apresentam, do ponto de vista do seu financiamento, como estados fiscais. O que significa um estado financiado basicamente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos, e não com base em outros tributos ou outro tipo de receitas, os quais, acabam assim por ter uma carácter relativamente marginal”. NABAIS, José Casalta. «Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal». Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. p. 01.

<sup>4</sup> BATISTA. Onofre Junior Alves. «Por que a guerra fiscal: Os desafios dos Estados na modernidade líquida». Revista Brasileira Estudos Políticos, n. 305, 2011, p. 311.

<sup>5</sup> “Todavia, este nem sempre se tem apresentado como um estado fiscal, havendo, pois, estados que claramente configuraram (ou configuram ainda) verdadeiros estados proprietários, produtores ou empresariais, assim como é possível, ao menos em abstracto, pensar na instituição de um estado basicamente tributário, isto é, assente em tributos de natureza bilateral ou taxas”. NABAIS. José Casalta. «Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e Alguns Dos Seus Problemas», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 45, 2002, p. 565.

na medida em que cada *contribuinte* assim consiga financeiramente suportar, levando em consideração o princípio da capacidade contributiva<sup>6</sup>.

Nesse sentido, muito se questiona até que ponto permanecerá garantida tal condição: *pagar impostos*. Isto porque, de fato os questionamento da modernidade líquida<sup>7</sup>, impactaram efetivamente no comportamento e na noção do tempo e espaço da atual sociedade, já que as modernas tecnologias e os novos padrões de comportamento, ou seja, a fluidez, movimento e imprevisibilidade dos indivíduos alteraram substancialmente a forma de organização social, política e econômica, transformando a atual sociedade em uma «sociedade da informação<sup>8</sup>», ou melhor, numa sociedade dependente da tecnologia<sup>9</sup>.

Ocorre que, nos dias de hoje, a verdade é que nem mesmo os assuntos em torno da fiscalidade deixaram de ser influenciados por esse novo comportamento social e pelas modernas tecnologias, uma vez que a partir da internacionalização da internet e da explosão do comércio eletrônico e suas espécies (lojas de aplicativos, *online advertising*, pagamento eletrônico, etc.), inaugurou-se perante as administrações fiscais um novo desafio em sede da tributação desses ativos comercializados dentro do universo da economia digital. Primeiramente, porque as novas realidades advindas de tais meios tecnológicos passaram a ser novas incidências tributárias para os Estados, portanto, uma nova fonte de arrecadação de receitas, e segundo porque a intangibilidade dessas transações proporciona uma maior facilidade para práticas ilícitas contra a ordem pública.

Por assim dizer, no que tange as relações fiscais, quer em âmbito interno como externo, as razões de ser do comércio eletrônico no seu atual formato e expansão mundial de bens e serviços puramente imateriais – *intangíveis* – estão a impactar a figura do Estado Fiscal, uma vez que em termos de tributação dessas receitas digitais, os Estados, de modo geral, veem enfrentando profundos desafios relativo a arrecadação tributária, já que o universo virtual – *ciberespaço* – no qual o comércio eletrônico está presente alicia a fuga aos impostos. É neste ponto que reside nossa basilar reflexão desse estudo, tendo em conta que, dentre os desafios da tributação dos bens intangíveis, inventariamos ao longo desse

---

<sup>6</sup> VASQUES. Sérgio. «Capacidade contributiva, rendimento e patrimônio», *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n. 23, 2005, p. 16.

<sup>7</sup> ZYGMUNT. Bauman, «Globalização: as consequências humanas», Zahar, 1999.

<sup>8</sup> A expressão «sociedade da informação», diz respeito a uma “nova forma de organização social, política e econômica que recorre ao intensivo uso da tecnologia da informação para coleta, produção, processamento, transmissão e armazenamento de informações”. VIEIRA. Tatiana Malta. «O direito à privacidade na sociedade da informação: efetividade desse direito fundamental diante dos avanços da tecnologia da informação». Porto Alegre, Sergio Antônio Fabris, 2007, p. 176.

<sup>9</sup> ZYGMUNT. Bauman. «Vida Líquida», 9ª Edição, Austral, Paidós, 2015.

capítulo quais os principais impactos que a fiscalidade tem enfrentado diante dessa nova forma de comercializar.

## 2. OS IMPACTOS DA GLOBALIZAÇÃO NA FISCALIDADE

Fixadas as premissas introdutórias, já não é nenhuma novidade que a soberania fiscal se manifesta como a principal expressão da soberania estadual, já que o poder tributário de instituir e cobrar impostos corresponde ao maior triunfo de política interna de um país. Por assim ser, com o objetivo de prover as necessidades coletivas dos cidadãos e garantir os preceitos legais a fim de cumprir com a missão da justiça social, os Estados necessitam de meios financiadores denominados receitas públicas para sustentar o erário público. Nesse cenário, as receitas tributárias assumem maior relevância em termos de quantidade e qualidade no quadro das finanças públicas<sup>10</sup>, tendo em vista que os impostos são os tributos de maior fonte de arrecadação, cujo pressuposto visa constituir as tarefas finais do Estado Social, isto é, prezar pelo bem comum da sociedade, uma vez que, como já é sabido, os impostos são considerados um dos mais importantes instrumentos de intervenção do Estado na economia e na sociedade<sup>11</sup>.

Assim, considerando que o Estado Fiscal tem sido a regra e característica dominante do estado moderno, o dever intrínseco de pagar impostos deve ser enquadrado como um dever de cidadania, já que nos dias atuais a maioria das atividades estatais tem sido cobertas por impostos<sup>12</sup>. Então se faz necessário esclarecer que qualquer ameaça a essa condição – *pagar impostos* – deve ser combatida em virtude do bom funcionamento da soberania e da fiscalidade, isto porque, com a globalização e as influências do mundo moderno, o núcleo sensível da arrecadação tributária tem sido constantemente colocada em risco diante de alguns fatores que impactam sobremaneira a condição do poder tributário.

Todavia, nos dias atuais a eficiente eficácia dos Estados fiscais têm sido constantemente suprimidas, e quiçá os impostos já não estejam garantidos como assim

---

<sup>10</sup>«Nos modernos sistemas de economias de mercado, as mais significativas receitas públicas – do ponto de vista quantitativo e qualitativo – são as receitas tributárias, que encontram o seu fundamento na existência de um dever genérico de cobertura dos encargos públicos, que recai potencialmente sobre a totalidade dos membros de uma comunidade». SOUZA, Franco. «*Finanças Públicas e Direito Financeiro*», Almedina, p. 58.

<sup>11</sup> ALVES. Luís Carlos Martins Jr. «*Fiscal Justice, Fiscal Peace and Republican Obligations: A Brief Analysis of the Supreme Federal Tribunal's Tax Law Jurisprudence*», 3 Braz. J. Pub. Pol'y 34, 2013, p. 35.

<sup>12</sup> NABAIS. José Casalta. «*O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 75, 2003, p. 05.

previu Benjamin Franklin<sup>13</sup>, pois a problemática existente entre o dever fundamental de pagar impostos e a ausência de regulação da fiscalidade no ambiente virtual – *tributação do comércio eletrônico intangível* – tornou-se um dos maiores desafios da comunidade internacional, pois diferentemente do posicionamento filosófico do eterno retorno nietzschiano, cujas experiências do viver perpetuam vidas infinitas exatamente da mesma forma, as relações da fiscalidade são pautadas por profundas mudanças no *modus operandi*, visto ser universalmente incontroverso que os impactos da globalização reverberaram, e ainda reverberam, em inúmeras transformações na sociedade, dentre elas nas relações da fiscalidade, a qual no atual cenário estão constantemente sofrendo influência interna e externa das modernas tecnologias no núcleo soberano do poder de tributar<sup>14</sup>.

Posto isto, ainda que o fenômeno da globalização seja utilizado para justificar os meios e os fins do processo irreversível da evolução da sociedade, é bem verdade que falar da mundialização implica primeiro e acima de tudo, de um processo de interconexão, interdependência e de profundas quebras de paradigmas a fim de justificar a transição do mundo moderno.

Ocorre que, tal como se verifica em outras áreas do conhecimento humano cuja influência da globalização alteraram o fluxo da história, na área da fiscalidade a retórica também é verdadeira, posto que com a internacionalização, a integração regional e a própria globalização econômica fizeram com que a figura do Estado Fiscal fosse impactada, tendo em vista que a soberania dos Estados se viram limitadas com a abertura da circulação de capitais, bens e pessoas a nível internacional, ocasionando sérios problemas aos sistemas fiscais<sup>15</sup> já que com a abertura do mercado global os Estados perderam a influência absoluta das decisões que até então julgavam ser as melhores para o bem comum de seus cidadãos, e passaram a ter novos atores econômicos intervindo na tomada dessas decisões<sup>16</sup>.

Assim, um dos maiores desafios que se coloca no umbral do século XXI, revela-se na interferência direta e indireta das novas tecnologias, e de atores internacionais no campo essencial e soberano dos Estados relativo ao poder tributário, haja vista que a legitimidade e

---

<sup>13</sup> «Neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos», *Apud.* NABAIS. José Casalta. «Estado Fiscal, Cidadania Fiscal E Alguns Dos Seus Problemas», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 45, 2002, p. 02.

<sup>14</sup> VILLARREAL. Gabriel Hernan Facal; CREUZ, Luís Rodolfo Cruz e. «Estado Democrático de Direito, globalização e poder». Fórum Administrativo, Belo Horizonte, ano 2011, n. 121, p. 27-39.

<sup>15</sup> NABAIS, José Casalta. «Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal». Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011. p. 19-51.

<sup>16</sup> PIRES, Rita Caçada. «Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades», Almedina, 2011, p. 169.

a capacidade de gestão desses Estados estão cada vez mais suprimidas pelos interesses econômicos e políticos da elite dos grupos econômicos transnacionais<sup>17</sup>. Na busca de quais as causas geradoras da atual crise da fiscalidade internacional, a resposta não seria diferente senão apontar como consequência o processo irreversível da globalização, tendo em vista que o fenômeno tem sido utilizado como resposta para todos os acontecimentos dos últimos séculos cuja expansão extrapolaram fronteiras geográficas.

De mais a mais, o que verdadeiramente se faz notar é que a globalização enquanto causa da atual crise da fiscalidade internacional provoca dois grandes impactos na fiscalidade: *a inadequação e desajustamento dos sistemas fiscais*. Na avaliação de Rita Pires<sup>18</sup>, os elementos nucleares que influenciam o Direito Fiscal quer em um plano interno, quer internacional, estão elencados à tecnologia, aos novos atores do poder nacional e internacional, a mobilidade internacional, a interdependência e ao enfraquecimento do poder público.

Portanto, considerando a evolução natural da sociedade e dos aspectos fluentes da globalização, as realidades econômicas, sociais, políticas e tecnológicas dos Estados tendem a alterar-se, e por consequência, os sistemas fiscais também são afetados, sobretudo, no que se refere à base de tributação sobre as quais os tributos irão incidir, seja em âmbito do rendimento, do patrimônio ou das despesas. Nesse sentido, não podemos desconhecer que a figura do comércio eletrônico e suas transações<sup>19</sup> contribuíram veemente para promover a inadequação dos sistemas fiscais. Daí advém nossos esforços científicos para compreender como a comunidade internacional têm se manifestado na busca de solucionar os conflitos internacionais existentes entre a tributação do rendimento dos bens intangíveis, e o poder tributário.

Com efeito, duas são as justificativas determinantes que impactam a realidade global dos atuais sistemas fiscais, a primeira delas é a fragmentação da soberania fiscal. Ora, com

---

<sup>17</sup> BATISTA. Onofre Junior Alves. «*Por que a guerra fiscal: Os desafios dos Estados na modernidade líquida*». Revista Brasileira Estudos Políticos, n. 305, 2011, p. 311.

<sup>18</sup> PIRES, Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 94.

<sup>19</sup> Para VITO TANZI os elementos geradores de um impacto profundo nas receitas fiscais podem ser elencados em térmitas fiscais, segundo autor oito são as térmitas fiscais que corroem e consomem as receitas e abalam os sistemas fiscais: 1- O comércio eletrônico e suas transações; 2- O uso de dinheiro eletrônico; 3- O comércio intra-empresas; 4- Os centros financeiros offshore e os paraísos fiscais; 5- Os instrumentos financeiros derivados e os hedge funds; 6- A incapacidade de tributar o capital financeiro; 7- A crescente deslocalização das atividades para fora do país da residência; 8- As compras no estrangeiro em locais de tributação privilegiada. TANZI. Vito. «*Globalization, Technological Developments, and The Work Fiscal Térmites*», International Monetary Fund, Working Paper n. 00/181, p. 05.

a globalização, os Estados passaram a não ser os únicos atores de poder, pois considerando que as relações comerciais se tornaram transfronteiriças, a presença de atores transnacionais no cenário internacional alteraram substancialmente a tomada de decisões que até então eram absolutas dos Estados, tornando-se autolimitado o poder soberano de tributar, já que no mundo globalizado a fragmentação da soberania fiscal surge diante dos compromissos bilaterais por parte das Administrações Fiscais ao celebrarem acordos e convenções internacionais em âmbito do direito fiscal<sup>20</sup>.

O melhor exemplo dessa fragmentação revela-se a partir da celebração das convenções bilaterais de dupla tributação internacional, visto que diante do fenômeno da bitributação os Estados se viram compelidos a sacrificar sua soberania em colaboração de uma justiça fiscal internacional, a partir da normatização dessas relações entre Estados e seus contribuintes em sede internacional. Nesse sentido, é evidente que a celebração desses acordos implicam em uma fragmentação da soberania, principalmente para os países importadores de capitais (países em desenvolvimento), o qual em regra geral utilizam o elemento de conexão da fonte<sup>21</sup> na celebração desses acordos, entretanto, não é menos verdade que a consagração desses acordos proporcionam uma melhor relação jurídica-fiscal internacional.

Na verdade essa “melhor relação jurídica” levanta alguns questionamentos, porque antes de tudo faz-se necessário identificar se as partes envolvidas nas convenções bilaterais estão realmente de comum acordo com as regras de tributação imposta, ou se não se trata de uma imposição muitas vezes dos países desenvolvidos, ou seja, países com elemento de conexão residência para com os países em desenvolvimento (países com elemento de conexão fonte). Isto porque, embora Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (CM-OCDE) seja apenas uma convenção modelo, seu modelo tende a beneficiar a tributação da residência, então a não ser que o país da fonte imponha suas condições gerais e não aceitem os termos de maior tributação na residência, usualmente as convenções de bitributação internacional tendem a fragmentar a soberania

---

<sup>20</sup> PIRES, Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 96.

<sup>21</sup> Assim discorre Paula Rosado Pereira: “A atual ponderação entre os princípios da residência e da fonte, do modo como está consagrada nas CDT, apresenta desvantagens para os países em vias de desenvolvimento, no que diz respeito à obtenção de receitas fiscais, em virtude da prevalência do princípio da residência. Acresce que, em muitos casos, a privação do direito de tributar no Estado da fonte rendimentos que aí foram gerados não será compensada pelo aumento do poder de atração de investimento estrangeiro resultante da celebração da CDT”. PEREIRA, Paula Rosado. «*Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*», Lições de Fiscalidade, vol.2. 2015. Almedina. p. 229.

fiscal do Estado da fonte já que o país da fonte em algumas situações (isto quando sempre) acabam por perder um poder tributário, e por consequência, uma menor arrecadação tributária.

Ademais, a segunda justificativa da inadequação e desajustamento dos sistemas fiscais é a degradação das bases de tributação, tendo em vista que a partir da mobilidade internacional, o mundo que era fronteiro se tornou global abrindo-se para a possibilidade de migração do capital para países com níveis de tributação mais reduzido ou até mesmo para zonas sem tributação. Por assim ser, a figura do comércio eletrônico abre precedentes para fenômenos como o *tax jurisdiction shopping*, pois considerando o caráter virtual das transações eletrônicas os contribuintes não precisam estar necessariamente no espaço físico que exerce a atividade comercial, tornando mais acessível a escolha da melhor jurisdição fiscal em termos de baixos índices de tributação. Nesse sentido, a concorrência fiscal prejudicial também surge como uma das causas geradoras da degradação da base de tributação, tendo em vista que a capacidade das administrações fiscais é afetada com a diminuição de receitas fiscais<sup>22</sup>. Falaremos um pouco mais sobre essas situações em momento oportuno.

Diante do exposto, o fato é que a globalização econômica causou significativas influências na tributação de modo geral, com destaque especial para a tributação das empresas, porque diante da internacionalização das relações tributárias os governos viram-se compelidos a encontrar soluções de litígios em uma ordem internacional, já que os assuntos tributários que antes vincularam-se aos assuntos internos de um país, tornaram-se transfronteiriços, principalmente quando se trata da tributação dos ativos intangíveis advindos do comércio eletrônico, já que o ambiente virtual apresenta ameaças às nações soberanas, considerando a dificuldade de aplicar a lei tributária dentro do universo digital do comércio eletrônico.

Embora o comércio eletrônico e depois a própria Economia Digital tenha sido responsável por causar impactos na fiscalidade, como mais adiante veremos, acreditamos que a globalização por si só tenha sido suficiente por impactar as regras da fiscalidade internacional, porque a partir do instante que o processo de digitalização se tornou mundial a atual sociedade viu-se diante de um processo de globalização comumente chamado de “globalização 4.0” já que o uso massivo da tecnologia da digitalização mudou a natureza das

---

<sup>22</sup> PIRES, Rita Caçada. «Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades», Almedina, 2011, p. 94-106.

coisas, dentre elas da própria relação política entre os países, e claro dos sistemas fiscais, uma vez que a atual mundialização afetou o ambiente de negócios, reduziu custos de transações, melhorou a produtividade dos bens e serviços (já que os produtos são imateriais), todavia, o ambiente virtual dificultou ainda mais os limites territoriais de tributação dessas realidades.

### **3. A INFLUÊNCIA DAS NOVAS TECNOLOGIAS NA FISCALIDADE**

Não é difícil de imaginar os impactos que as novas tecnologias causaram em âmbito da fiscalidade, isto porque, basta um breve olhar ao nosso redor para compreendermos o quanto as relações humanas estão pautadas e dependentes das novas tecnologias, sendo certo que esta dependência exacerbada das facilidades provenientes da internet e das novas plataformas digitais mudaram além da maneira que nos comunicamos, como também trouxeram inúmeras consequências não apenas jurídicas, mas sobretudo sociais responsáveis pela reestruturação do comportamento da atual sociedade moderna. Nesse sentido, não há como correlacionar as influências da tecnologia para com a fiscalidade sem antes compreender a mudança de padrão de comportamento do ser humano.

Não se sabe ao certo qual foi o exato momento em que o fenômeno do comércio eletrônico «caiu no gosto mundial», bem é verdade que quando estamos num processo de transição de comportamento quase não percebemos quando foi o exato instante dessa quebra de paradigma. Ora, é evidente que nos dias atuais a comunidade internacional enfrenta inúmeras transformações, haja vista que com a massificação da internet, as relações políticas, jurídicas, e sociais foram impactadas pelo processo da globalização econômica e pela própria internacionalização das relações tributárias realizadas por meio do comércio eletrônico.

Nada obstante, possivelmente esteja na área da fiscalidade<sup>23</sup> um dos maiores problemas decorrentes do universo digital, pois considerando que as novas tecnologias – *comércio eletrônico* – contribuíram para o desajustamento dos sistemas fiscais e pela própria fragmentação da soberania fiscal, a principal figura impactada é a arrecadação tributária, e sendo os impostos a figura de maior importância, tanto no ponto de vista quantitativo, como qualitativo de receita arrecada para promover e sustentar as atividades essenciais do

---

<sup>23</sup> OECD. «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*», OCDE Publishing, 2015.

Estados<sup>24</sup>. No fim a conta matemática é bem simples: se as transações eletrônicas estão cada vez mais presentes no comportamento da atual sociedade, como poderemos então dispor dessas importantes e indispensáveis fonte de capital?

Ora, o *boom digital* do século XXI desencadeou uma série de impactos na sociedade, pois a presença das novas tecnologias alterou a maneira como nos relacionamos, tendo em vista que a aliança entre os meios digitais e as telecomunicações repercutiram nas relações interpessoais, como por exemplo, no aparecimento das redes sociais<sup>25</sup>. Sem qualquer sombra de dúvidas as plataformas digitais de comunicação, tais como *Facebook*, *Instagram*, *WhatsApp*, etc., trouxeram mudanças para as relações da fiscalidade, pois ainda que de início essas plataformas não denotem haver qualquer relação, a bem da verdade é que tais veículos digitais não cumprem apenas a função de comunicação. Os usuários desses canais viram inúmeras possibilidades de comercialização e propaganda dentro do universo digital que correspondem a um fato gerador de uma obrigação tributária, mas que por estarem presentes em uma realidade virtual passam muitas vezes despercebidas pelas autoridades tributárias competentes.

Outrossim, as relações econômicas e empresarias também sofreram interferências, já que com o comércio eletrônico e com as novas repercussões tecnológicas, o plano econômico se viu diante de uma nova economia digital. Nesse sentido, o principal impactado da influência das novas tecnologias à fiscalidade dos Estados relaciona-se com o poder tributário das transações eletrônicas e a autoridade fiscal competente para fiscalizar. Veja que no universo online dos bens intangíveis a escolha de qual jurisdição deve ser aplicada pode ser questionada sob a luz de dois aspectos: o primeiro relativo ao país de onde a transação é lançada e o servidor é baseado; ou por um outro lado, do país onde o usuário está localizado<sup>26</sup>.

De mais a mais, é importante destacar a importância da figura dos impostos, quer na função fiscal de arrecadar receitas, quer na função extrafiscal do imposto como instrumento de política econômica e social<sup>27</sup>; porque, se o mundo está se tornando cada vez mais digital

---

<sup>24</sup> ALVES. Luís Carlos Martins Jr. «*Fiscal Justice, Fiscal Peace and Republican Obligations: A Brief Analysis of the Supreme Federal Tribunal's Tax Law Jurisprudence*», 3 Braz. J. Pub. Pol'y 34, 2013, p. 35.

<sup>25</sup> MARQUES. Mário Castro. «*O comércio eletrônico – algumas questões jurídicas*». O comércio eletrônico: estudo jurídico-econômicos (Coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002, p. 35-36.

<sup>26</sup> SIMÕES. Elton. «*Globalization, Technology And Public Policy: The Conflict That Never Happened*», Revista De Direito Constitucional e Internacional, vol. 75, n. 393, 2011, p. 406.

<sup>27</sup> CALDAS. Marta. «*Educação e Cidadania Fiscal: Nota Introdutória*», Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 8, n. 2, p. 01.

me parece inteligente, e de certa forma inevitável, superarmos toda e qualquer adversidade de forma a encontrar mecanismos para tributar essas realidades virtuais. Ocorre que, no atual mundo globalizado, não é uma tarefa fácil para os Estados manterem a soberania fiscal diante da internacionalização da internet e das modernas tecnologias, todavia, por uma questão de justiça fiscal a comunidade internacional deverá encontrar meios para sanar a influência exacerbada dos meios tecnológicos no campo sensível e soberano do poder tributário.

#### **4. A INTERNET E A SOBERANIA FISCAL**

Já não é nenhuma novidade que a Internet é associada como um dos principais veículos para concretizar os avanços do universo digital, e promover o alcance que antes da «Era da tecnologia» era inatingível. Ora, a presença por si só da internet alterou substancialmente a vida humana, tendo em vista que a rede não somente gerou impactos nas relações entre indivíduos, quer em âmbito da comunicação ou da informação, como também impactou sobremaneira as demais relações econômicas, culturais, sociais, pois em nenhum outro cenário da história humana, a comunicação e o acesso ao mercado global foram tão difundidos como este o qual vivemos.

Assim, considerando a influência da Internet no universo do comércio eletrônico, a rede é comumente apontada como fonte de analogia ao empreendedor fundador Henry Ford e seus avanços promovidos no âmbito automobilístico; assim como Henry converteu um luxo para os poucos em um relativamente simples e barato dispositivo para muitos<sup>28</sup>, em âmbito da Ford Motor Company, a internet tornou-se um divisor de águas para o comércio eletrônico, pois a partir de sua mundialização a sociedade viu-se dependente dessa nova forma de comercializar.

Daí decorre não ser menos verdade o apontamento da Internet como primeira inovação do século XX e como última grande invenção da humanidade, pois ainda que inicialmente sua essência tenha sido relacionada como uma ferramenta de comunicação, a bem da verdade é que a rede transformou-se em uma tecnologia onipresente nos «quatro cantos do planeta» responsável pela quebra do padrão e comportamento da sociedade moderna já que sua interconectividade gerou uma substancial dependência, tornando-se uma questão fundamental para a sobrevivência humana da mesma forma que a eletricidade, redes

---

<sup>28</sup> “In this sense, the Internet has done for electronic commerce what Henry Ford did for the automobile – converted a luxury for the few into a relatively simple and inexpensive device for the many”. OECD. «*The economic and social impact of electronic commerce. Preliminary findings and reach agenda*», 1999, p. 10.

de água e transportes<sup>29</sup>. Posto isto, é evidente que a mediação da Internet transformou diversas áreas das relações humanas, pois considerando que sua natureza está intrinsecamente ligada aos avanços das novas tecnologias, a rede proporcionou a abertura para o acesso ao mercado mundial, ampliando espaço de competitividade entre os indivíduos e organizações.

Nesse sentido, nas palavras de Adérito Vaz Pinto, o que se chama de Internet “é um sistema mundial de comunicações sem dono, totalmente aberto, que usa como meio de transmissão de dados entre terminais as linhas telefónicas, proporcionando um conjunto ilimitado de multiligações a um número aberto de pessoas ligadas em rede”<sup>30</sup>. O fato é que a noção que se tem hoje da internet está relacionada como um novo paradigma de processamento de virtualidade por meio da formação de um mercado virtual, cujo acesso é exteriorizado pelas plataformas on-line para fornecer todo tipo de comunicação, bem, serviço e informação, por isso já não mais nos surpreende a rede ser associada ao coração<sup>31</sup> das novas tecnologias.

Todavia, não é difícil de reconhecer que as condições humanas sempre estiveram atreladas as mudanças, por assim ser, tratando-se um tema sensível como a evolução da tecnologia da internet diante de sua internacionalização, surgiu nos Estados Unidos, em meados de 1997, uma nova forma de comercializar virtualmente – *Comércio Eletrônico* - alterando as formas convencionais de comércio com os quais os bens e serviços aderiram um formato digital – *plataforma digitais*<sup>32</sup> - trazendo inovações nas relações econômicas, sociais e tributárias, tendo em vista que a massificação do acesso à rede através do uso de

---

<sup>29</sup> OECD. «*Measuring the Internet Economy: A Contribution to the Research Agenda*», OECD Digital Economy Papers, 2013, n. 226, p. 06.

<sup>30</sup> PINTO. Adérito Vaz. «*A tributação do comércio eletrônico*», O comércio eletrônico: estudo jurídico-económicos (coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002, p. 137.

<sup>31</sup> Na visão de Manuel Castells, a “Internet es el corazón de un nuevo paradigma sociotécnico que constituye en realidad la base material de nuestras vidas y de nuestras formas de relación, de trabajo y de comunicación. Lo que hace Internet es procesar la virtualidad y transformarla en nuestra realidad, constituyendo la sociedad red, que es la sociedad en que vivimos.”. CASTELLS. Manuel. «*Internet y la sociedad red*», Conferencia de presentación del programa de doctorado sobre la sociedad de la información y el conocimiento, Barcelona, Universitat Oberta de Catalunya, dezembro, 2000.

<sup>32</sup> Sobre «plataforma digital», convém destacar as contribuições da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico): “The scope of the term “online platforms” used in this paper can include more than “Internet platforms”, but is defined narrower than “digital platforms”, the latter of which could include, for example, operating systems, which are beyond the scope of the paper. Over-the-top (OTT) service providers are also often called (Internet/online/digital) platforms and only some types of OTT-2 platforms (see “OTT-2” definition of the Body of European Regulators for Electronic Communications) fall into the scope of this paper. The term “platform” is used equivalent to “online platform”. The firms that operate online platforms, sometimes also called digital matching firms, are referred to as “platform operator”. OECD. «*New Forms of Work in the Digital Economy*», OECD Digital Economy Papers, n. 260, 2016, p. 8.

computadores, telemóveis, notebooks, tablets permitiram a acessibilidade ao comércio eletrônico para a população em geral.<sup>33</sup>

Finalmente, com o advento da internet, “o crescimento exponencial da rede trouxe consigo a nova *economia digital*, com a formação de um mercado eletrônico,”<sup>34</sup> consubstanciado num universo digital de tecnologias cuja capacidade de transferência de dados transcende qualquer fronteira geográfica, centralizando todas operações num ecossistema de aplicativos e serviços online. A par disso, a nova realidade da *Internet das Coisas* é posta como parte determinante no seio da atual sociedade moderna como sendo um dos maiores desafios atrelado à tecnologia e as normas do direito internacional público, uma vez que o ambiente tecnológico o qual está presente veem alterando substancialmente as relações humanas<sup>35</sup>.

Pois bem. A intenção da nossa reflexão tendo como ênfase a evolução da internet que colocada em pauta pelos motivos determinantes que a rede trouxe para a comunidade internacional, tendo em vista a influência e a usurpação de poderes que a Web proporciona para os Estados soberanos, sobretudo para as questões em âmbito da fiscalidade quer em um nível interno, como internacional, isto porque a figura do Estado Fiscal, está a cada novo *click* ameaçada, uma vez que, diante da «explosão do comércio eletrônico» as arrecadações tributárias proveniente desse novo veículo de comercialização estão diminuindo, ou se quer são objetos de tributação. Por assim ser, diante da dificuldade dos Estados em estabelecerem um controle da capacidade de arrecadação, surge um novo fenômeno que coloca a Internet em uma posição de paraíso fiscal online, haja vista a deficiência dos sistemas tributários para identificarem o nascimento de obrigações tributárias virtuais dado seu caráter transfronteiriço.

É incontestável que a Internet trouxe inúmeras inovações para as atividades humanas, inclusive pela própria dinâmica do comércio eletrônico e da sociedade moderna cujas experiências estão basicamente pautadas na urgência do viver e na diminuição do tempo. Com isso, a rede mundial de computadores na condição de uma tecnologia sem fronteiras<sup>36</sup>,

---

<sup>33</sup> BRAGA. Fernando. «A transformação da sociedade ao ritmo da tecnologia», Cadernos de Economia, Lisboa, ano XXXI, n. 121, 2017, p. 55.

<sup>34</sup> PEREIRA. Alexandre Dias. «A globalização, a OMC e o comércio eletrônico», Almedina, Coimbra, 2002, p. 131-132.

<sup>35</sup> OECD. «The internet of things seizing the benefits and addressing the challenges. Ministerial meeting on the digital economy background report», OECD Digital Economy Papers, n. 252, 2016.

<sup>36</sup> DOERNBERG. Richard. «Electronic Commerce and Multijurisdiction Taxation», International Fiscal Association, 1999, p. 07.

proporciona o inatingível: *a diminuição do espaço e do tempo*. Por esse ângulo, destacamos que o *e-commerce* contribuiu para uma maior eficiência econômica já que acarreta, por exemplo, uma redução dos custos para empresa, visto que a gestão otimizada permite maior produtividade dos bens e serviços, e pela própria desnecessidade de arcar com gastos para armazenamento dos produtos/serviços (principalmente quando se trata dos bens intangíveis). Por conseguinte, os próprios consumidores finais são igualmente favorecidos, tendo em vista que esses produtos e serviços dispõem de uma melhor relação qualidade-preço<sup>37</sup>.

Ocorre que a generalização da Internet constitui, a cada *click*, um desafio para a democracia,<sup>38</sup> haja vista que a tecnologia da rede coloca em risco a soberania dos Estados, pois os limites da internet cruzam e transcendem as fronteiras geográficas de inúmeros países, enfraquecendo o poder soberano desses nacionais de proteger seus cidadãos no ambiente virtual, visto que as transações eletrônicas podem ser realizadas em qualquer parte do mundo, independentemente de qualquer fronteira geográfica já que os serviços e bens digitais atravessam livremente as fronteiras num instante.

Ora, com a massificação da internet e, por consequência, do comércio eletrônico fez-se com que as atividades comerciais se tornassem globais levantando preocupações políticas, como também jurídicas, principalmente para analisar qual é a lei e a jurisdição aplicável para as transações virtuais, pois frequentemente a infraestrutura do usuário está localizada em um país diferente daquele do servidor; em vista disto surge a dificuldade de controlar as transações efetuadas por meio da internet, principalmente quando se trata do comércio eletrônico direto, no qual os bens ou serviços são fornecidos integralmente digitais. Daí deflui a problemática de surgir o prejuízo de arrecadação de receita fiscal manifestado pelas formas de evasão e fraude fiscal.

Por isso a crise da soberania dos Estados, pois com a evolução da Tecnologia da Informação e da Comunicação, a soberania não está mais limitada ao território político do país, já que os indivíduos podem realizar qualquer relação comercial (celebrar negócios, transmitir e receber bens e serviços, transmitir informações) em qualquer ponto do globo terrestre sem muitos esforços, bastando pra tanto um acesso rápido e eficiente ao universo do *ciberespaço*. Nos dias atuais essa conduta citada já não nos causa surpresa, pois as

---

<sup>37</sup> ALMEIDA, Daniel Freire. «*A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*», São Paulo, Almedina, 2015, p. 17-37.

<sup>38</sup> VEIGA, Paula. «*Democracia em Voga e E-Política, E-Democracia e E-Participação Brevíssimas Reflexões*». Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 461, 2014.

modernas tecnologias já nos influenciaram completamente, quiçá a internet já seja equiparada ao ar que respiramos, mas se tem algo que não podemos esquecer é que essas condutas virtuais podem, e de certa forma, já estão, fora do controle de cada ordenamento jurídico.

Com isso surge a necessidade de analisarmos as relações transfronteiriças realizadas por meio da internet com uma visão mundial do Direito Internacional Público, já que os limites espaciais dessas transações abrangem a soberania de diversos estados, e sendo a soberania um limite imanente do direito interno, isto é, com âmbito de validade espacial limitado, inicia-se um dos maiores problemas da atual sociedade digital: os conflitos políticos e jurídicos provenientes do universo do comércio eletrônico, pois ainda que se estabeleça a cooperação entre os países para celebrar acordos internacionais, a eficácia das legislações implicam em uma renúncia parcial do poder soberano<sup>39</sup>.

Nesse sentido, diante de todo exposto a influência da internet coloca em pauta um dos assuntos mais sensíveis quanto se trata da soberania fiscal de um país, isto é, do Poder Tributário relacionado ao poder para criação, instituição ou estabelecimento de impostos, sendo certo que, este poder tributário nas palavras de José Casalta Nabais “constitui o pressuposto, o requisito indispensável da sua própria configuração de estado fiscal, uma vez que ele é tão necessário para a existência e prosperidade da nação, como para o ser natural o ar que respiramos”<sup>40</sup>. Desse modo, o autor relaciona ainda a Soberania Fiscal como a mais importante manifestação do poder jurídico supremo, ou do nível do poder supremo de um estado<sup>41</sup>.

Assim, levando em consideração que a arrecadação fiscal corresponde ao maior triunfo do poder tributário de um Estado, é certo que o tributo deve ser entendido como um dever, uma prestação pecuniária para a subsistência do Estado Fiscal<sup>42</sup>. Portanto, o que queremos colocar em voga é a necessidade de observar o cenário atual da sociedade e novas mudanças de paradigmas, dentre delas do comércio eletrônico, e da indispensável importância de tributar essas realidades virtuais independentemente de qualquer dificuldade ou conflito internacional, pois basta uma breve análise para a realidade fiscal dos últimos

---

<sup>39</sup> GRECO, Marco Aurélio. «*Transações Eletrônicas: Aspectos Jurídicos in Internet e Direito*», 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2000.

<sup>40</sup> NABAIS. José Casalta. «*O dever fundamental de pagar impostos: Contributos para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*», Almedina, 2015, p. 285.

<sup>41</sup> NABAIS. José Casalta. *Ibidem*, p. 299.

<sup>42</sup> PAULA. Daniel Giotti De. «*O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado*», Revista da PGFN, ano 1, n. 1, 2011, p. 170.

séculos para compreendermos a importância de não menosprezar nenhuma realidade a ser tributada.

Nesse sentido, se as influências das modernas tecnologias e da internet já se fazem presentes e enraizadas na atual sociedade moderna, a sobrevivência dos atuais Estados Fiscais está substancialmente atrelada a necessidade de encontrar respostas para os desafios fiscais impostos ao Direito Fiscal e a comunidade internacional, pois já não há dúvidas que o comércio eletrônico é uma tecnologia que veio para ficar, sendo certo que, para o bem do poder e soberania fiscal dos Estados deve ser objeto de estudo e debate internacional a fim de encontrar soluções para sua melhor reinserção na comunidade internacional.

## **5. IMPACTOS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL**

Nesta direção, diante dessas manobras tributárias capazes de diminuir as receitas fiscais, a figura do comércio eletrônico coloca em voga os aspectos desafiadores de tributar na era da digitalização, já que ocasiona uma crise no Direito Fiscal internacional, mais especificamente nos elementos de conexão de tributação. Isto porque, diante das transações virtuais, as Administrações Fiscais se viram em uma posição de dificuldade ao delimitarem a competência tributária dessas realidades digitais a fim de identificarem qual a jurisdição fiscal competente quanto à extensão do poder de tributar. Daqui emerge a crise dos elementos de conexão tradicionais relativo aos critérios de tributação fonte e residência.

Com relação ao critério de conexão da residência, se resta notória a insuficiência de elementos concretos a fim de determinar a residência, tanto das pessoas singulares, quanto das pessoas coletivas, nos casos envolvendo as transações eletrônicas realizadas por meio do comércio eletrônico. Isto porque, no universo digital o impacto desse critério é fortemente colocado em risco, já que a presença física não mais representa o elo de maior importância para determinar a ligação pessoal ou subjetiva do sujeito ao território e a autoridade tributária competente. Tradicionalmente, o critério da residência<sup>43</sup> assume-se como o principal

---

<sup>43</sup> Nas lições de Paula Rosado: “De acordo com o princípio da residência, a conexão relevante para fundamentar o poder tributário de um Estado é a residência no seu território do titular dos rendimentos em apreço. Nos termos deste princípio, o Estado tem o direito de tributar os rendimentos dos seus residentes. O princípio da residência assegura, assim, a ligação do rendimento a determinado Estado com base num elemento de conexão pessoal ou subjectivo. No que toca à extensão do poder tributário do Estado da residência, o princípio da residência aparece, na maioria dos casos, associado a um princípio de tributação universal ou ilimitada. Neste caso, o Estado tem o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes tanto no seu território como no estrangeiro”. PEREIRA, Paula Rosado. «*Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*», Lições de Fiscalidade, vol.2. 2015. Almedina. p. 218.

elemento de conexão perante o Direito Fiscal internacional, tendo em vista que o critério é visto como uma tributação mundial de residentes<sup>44</sup> «*worldwide taxation of residents*» pois consiste no vínculo de solidariedade mais forte que o Estado possui para exercer o poder tributário perante seus contribuintes.

Por assim ser, o Estado no qual o sujeito (pessoa singular ou coletiva) seja residente possui amplos poderes de tributar os rendimentos obtidos por seus contribuintes, sejam aqueles obtidos dentro dos limites geográficos do país, como também aqueles obtidos no estrangeiro. De toda sorte, merece constar as palavras de Sergio Vasques “a residência constitui o elemento de conexão decisivo na atribuição da competência para tributar e que em conformidade, os rendimentos devem ficar sujeitos ao imposto do Estado em que reside o titular”<sup>45</sup>. Resumidamente, o fato é que para a Administração Fiscal exercer o poder tributário, nos termos do critério da residência, o contribuinte deve enquadrar-se como residente levando em consideração os critérios preestabelecidos por cada ordenamento jurídico, para posteriormente sujeitar-se ao dever de pagar imposto nessa jurisdição fiscal.

Ocorre que, além das demais controversas acarretadas pelo critério da residência, o simples fato de estabelecer qual o elemento que caracteriza um sujeito como residente, por si só já acarreta alguns conflitos jurídicos perante a comunidade internacional. Nesse sentido, com o intuito de harmonizar os burburinhos fiscais internacional, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) estabeleceu nos termos de sua Convenção Modelo que a expressão residente significa: “qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direção ou a qualquer outro critério de natureza similar”. Em uma mesma direção, a Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas (ONU) apenas acrescenta aos preceitos já estabelecido pela OCDE fazendo apenas uma referência exemplificativa para o local do registro da empresa para os casos de pessoas coletivas<sup>46</sup>.

De mais a mais, ainda que estas organizações estabeleçam a regra geral quanto ao critério da residência, cabe a cada ordenamento jurídico escolher os elementos determinantes para efetivar o status de residente em seu território. O que não podemos esquecer é da importância desses critérios estarem verdadeiramente bem empregados, seja tratando-se da

---

<sup>44</sup> TEIXEIRA, Glória. «*Manual de Direito Fiscal*», Almedina, 4ª edição, 2016, p.54.

<sup>45</sup> VASQUES, Sergio. «*Manual de Direito Fiscal*», Almedina, 2011, p.98.

<sup>46</sup> OECD. «*Convenção Modelo Título da Convenção - (Convenção entre o [Estado A] e o [Estado B] em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património)*», 2000/2005.

direção efetiva nos casos das pessoas coletivas, ou em âmbito da residência individual das pessoas singulares, pois uma vez que esses elementos estejam desestruturados, isto é, não estejam em perfeita consonância entre os Estados (residência e fonte), emergem daqui dois dos maiores impactos enfrentando pelo Direito Fiscal internacional: o fenômeno da bitributação internacional e a dificuldade de estabelecer a competência tributária em sede do comércio eletrônico.

Ora, já não é nenhuma novidade que o combate a bitributação internacional<sup>47</sup>, imposição de tributos de diferentes Estados sobre a mesma base econômica, se tornou um dos maiores desafios perante a comunidade internacional, já que o fenômeno surge como resultado do aumento das relações internacionais transfronteiriças. Veja que o processo da globalização econômica pode ser facilmente colocado como justificativa do aparecimento da dupla tributação internacional, pois diante do processo de transição da sociedade a um nível de dependência supranacional, e do modo como as relações comerciais, econômicas, trabalhistas, etc., expandiram fronteiras geográficas os países nacionais se viram cada vez mais interconectados e interdependentes.

A realidade da Europa continental representa um excelente exemplo do quanto se tornou comum a ocorrência da dupla tributação internacional, tendo em vista que no atual mundo global, «*não há apenas cidadãos de certa nacionalidade, mas as pessoas passam a ser cidadãos do mundo*».<sup>48</sup> Isto porque, são diversos os casos de sujeitos, seja pessoa coletiva ou singular, que estão sujeitos a incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados relativo ao mesmo fato gerador e a período idêntico<sup>49</sup> visto ser comumente encontrar um cidadão ou uma empresa residente num determinado Estado, mas que auferir rendimentos com fonte em um outro Estado, surgindo, por consequência, conflitos entre as jurisdições fiscais do Estado da residência e a do Estado da Fonte<sup>50</sup>.

---

<sup>47</sup> Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento econômico – OCDE, “o fenômeno da dupla tributação jurídica internacional pode definir-se como o resultado da percepção de impostos similares em dos ou mais Estados, sobre um mesmo contribuinte, pela mesma matéria imponible e por idêntico período de tempo”. OECD. «*Convenção Modelo Título da Convenção - (Convenção entre o [Estado A] e o [Estado B] em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património)*», 2000/2005.

<sup>48</sup> GRECO, Marco Aurélio. «*Globalização e tributação da renda mundial*», Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003.

<sup>49</sup> MACHADO, Jónatas E. M; COSTA, Paulo Nogueira da. «*Curso de Direito Tributário*», 2.ª edição, Coimbra Editora, 2012, p. 126 e ss.

<sup>50</sup> “Os factos tributários podem encontrar-se em conexão com mais do que um ordenamento jurídico. É o que sucede no caso de uma sociedade comercial com sede em Portugal que obtém rendimentos em Portugal e em França. Tal sociedade, por força do art.º 4.º, n.º 1 do CIRC (Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas), será tributada em sede de IRC pelos rendimentos obtidos em Portugal e pelos rendimentos obtidos em França, uma vez que, tratando-se de uma pessoa coletiva residente, são tributáveis em Portugal

Nesse sentido, para dirimir os conflitos transfronteiriços, sobretudo aqueles referentes a dupla tributação internacional, surgiu a necessidade de fomentar uma justiça fiscal em âmbito do direito internacional, tanto para segurança jurídica dos contribuintes para não arcarem para além dos limites da justiça, relativamente ao seu dever de pagar impostos, como também para assegurar a soberania e ao poder tributário dos Estados envolvidos nesses conflitos jurídico-tributário internacional. Assim, para operacionalizar essa ordem internacional, as Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional ganharam destaque como resposta principiológica e normativa, visto que, são utilizadas como meio para resolução de litígios internacionais em matéria tributária.

Nota-se que a dificuldade em delimitar a jurisdição fiscal competente para tributar a obrigação tributária, tornou-se um dos maiores desafios do direito tributário internacional, sendo certo que, a celebração das Convenções para evitar a Dupla Tributação Internacional, tornou-se uma das soluções encontradas para dirimir o fenómeno da bitributação internacional, merecendo destaques os trabalhos desenvolvidos pela OCDE, não apenas no desenvolvimento desses acordos, mas principalmente nos estudos e demais projetos desenvolvidos pela organização em âmbito do direito internacional, o qual estudaremos em momento oportuno.

Nessa direção, quando pensamos nas convenções contra a dupla tributação internacional tal como vem sendo aplicada no modelo da OCDE, devemos ressaltar os três principais objetivos da celebração desses acordos: i) por óbvio, evitar a dupla tributação internacional por meio da distribuição da competência tributária entre Estados contratantes, a fim de centralizar limites fiscais para cobrança de um determinado imposto; ii) dar segurança jurídica aos contribuintes para que não sejam compelidos a pagar injustamente um mesmo tributo duas vezes; e iii) por fim, estimular a cooperação internacional das autoridades tributárias, principalmente para evitar a evasão fiscal internacional<sup>51</sup>. Portanto,

---

quer os rendimentos de fonte interna, quer os de fonte externa, ao abrigo do critério da residência, que se materializa numa obrigação pessoal ou ilimitada ou, seja, na worldwide income taxation of residents. Por seu turno, em França, à semelhança do que acontece em muitos outros Estados, existe uma norma idêntica à do n.º 2 do art.º 4.º do CIRC, de acordo com a qual as entidades não residentes encontram-se sujeitas ao imposto sobre o rendimento desse território, mas apenas relativamente aos rendimentos aí obtidos – trata-se aqui do critério da fonte, que se traduz numa obrigação fiscal limitada ou real. Deste modo, os rendimentos obtidos em França pela sociedade com sede em Portugal encontram-se sujeitos a uma dupla tributação internacional, da qual resulta de um conflito positivo de competências entre Portugal e França”. AZEVEDO. Patrícia Anjos. «A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar», Cadernos de Direito Actual, n. 6, 2017, p. 31-65.

<sup>51</sup> Ainda sobre os objetivos dos acordos de dupla tributação, Saldanha Sanches manifesta-se no sentido: “A função dos acordos não se limita, contudo, à eliminação da dupla tributação internacional: eles têm também

a importância de celebrar as convenções internacionais vão além de um puro e genuíno objetivo de evitar a dupla tributação de um imposto, mas sobretudo por prezar pela justiça e soberania fiscal, a fim de proteger as relações jurídicas internacionais, tanto entre Estados soberanos, como nas relações *Fisco versus contribuinte*.

Nessa continuação, frente à essas questões, a tributação do comércio eletrônico surge, logo em seguida, como um dos principais novos desafios do direito internacional, pois o ambiente virtual no qual o *e-commerce* se encontra alicia a fuga aos impostos, tendo em vista que a competência tributária dessas realidades digitais são igualmente colocadas em risco diante da crise dos elementos de conexão. Pertinente abrimos um parêntese: Como é que o critério da residência contribui para o impacto no comércio eletrônico?

Pois bem, tratando-se das pessoas coletivas, o critério a ser observado a fim de determinar a residência é o local onde se verifica a direção efetiva da empresa. Ocorre que, dentre os impactos que já mencionamos, é neste particular que surge o desafio de identificar a competência tributária das transações virtuais realizadas por meio do *e-commerce*, já que identificar o que de fato corresponde a direção efetiva se tornou o maior triunfo do Direito Fiscal internacional. Do caminho percorrido da OCDE até agora “a direção efetiva é o local onde são tomadas, na sua substancia, as decisões chave tanto a nível de gestão como a nível comercial, necessárias à condução das atividades da entidade como um todo”<sup>52</sup>. Quer isto dizer, que a organização determina que o local da direção efetiva da empresa é o lugar da cúpula, isto é, o lugar onde se produz a administração principal ou prevalente.

Na prática, é evidente que o posicionamento da organização não resolve por si só as controversas latentes quanto a aplicação do que de fato se enquadra o critério da direção efetiva enquanto elemento de conexão de residência, visto depender como já mencionamos de um posicionamento de cada ordenamento jurídico<sup>53</sup>. Outrossim, na tentativa de encontrar uma melhor definição para o conceito destacamos a inteligência de Klaus Vogel o qual entende que o conceito de direção efetiva deve ser interpretado de maneira autônoma em

---

como objetivo evitar a fraude e a evasão fiscal internacionais. E deste modo contém geralmente não apenas regras para a troca de informações entre as várias administrações fiscais (...), como também cláusulas destinadas a evitar o uso, pelos seus residentes, dos chamados paraísos fiscais ou zonas de baixa tributação”. SANCHES, Saldanha. «Manual de Direito Fiscal», Coimbra Editora, 2ª edição, 2002, p.63.

<sup>52</sup> PIRES, Rita Calçada. «Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades», Almedina, 2011, p. 217.

<sup>53</sup> “Na prática, a efetiva apreciação e avaliação do que se entende por “direção efetiva” acaba por ser efetuada no seio de cada Estado que aplica a Convenção, pelo inspetor tributário, pela empresa ou pelos tribunais em função de uma panóplia de elementos que, isoladamente por si, podem ser irrelevantes ou insuficientes”. PIRES, Rita Calçada. *Ibidem*, p. 219.

face das legislações nacionais, já que na concepção do autor o local de gerenciamento de uma empresa corresponde ao local onde as políticas mais importantes da administração são realmente realizadas<sup>54</sup>. Por isso o seu posicionamento se torna importante, pois o autor recusa a adoção do critério do local do registro ou semelhante como principal elemento, mas acredita ser determinante o lugar onde as tomadas de decisão são feitas.

Assim, o fenômeno do *e-commerce* gerou implicações no tradicional critério da residência, visto que as facilidades das novas tecnologias e da internet alteraram substancialmente o padrão que até então se conhecia por local de gestão de uma empresa. Veja que hoje em dia, uma empresa não precisa estar necessariamente presente em um território físico para cumprir com sua função social, pois com as facilidades proporcionadas pela internet, todas as tomadas de decisões pode ser facilmente realizada por videoconferência, e-mails, conferências de telefone e reuniões remotas em qualquer localidade. Portanto, diante das novas realidades promovidas pela internet e pelo comércio eletrônico, a realidade do que de fato se enquadra como direção efetiva deve ser revista, sendo certo que a doutrina de modo geral entende ser insuficiente o elemento de conexão residência como o principal critério para determinação da residência societária. Inclusive, a própria OCDE acrescentou em julho de 2008 na versão dos comentários a MC-OCDE uma nova redação ao artigo 4º, nº 3, indicando novos parâmetros a levar em consideração para determinar a direção efetiva, mas ainda assim os conflitos não foram completamente solucionados<sup>55</sup>.

---

<sup>54</sup> Na concepção de Klaus Vogel “The place of management of an enterprise is where the management’s important policies are actually made. (...) What is decisive is not the place where the management directives take effect but rather the place where they are given. According to consistent case law of the BFH (...), the centre of management activities of a company generally is the place at which the person authorized to represent the company carries on his business-managing activities (...) A place from which a business is merely supervised would not qualify. If the commercial and the non-commercial side of a business are managed at different places, the location of commercial management will be controlling. If the place of effective management cannot be determined by application of these criteria, the top manager’s residence will regularly determine the residence of the company. (...) Cases of dual residence must then be solved by applying to the manager the criteria in the order of preference given in Art. 4 (2). Since - in cases of dual attachment under domestic law - Art. (3) is designed to make possible a clearer determination of residence, of that rule (...). This also applies where the management of an enterprise has been decentralized.” PIRES, Rita Calçada. *Ibidem*, p. 218.

<sup>55</sup> “O lugar das reuniões do Conselho de Administração ou órgão equivalente; o local onde os executivos de grau mais elevado exercem as suas atividades; o lugar onde o gestor corrente desempenha suas funções; onde se situam as sedes; qual o país cujas leis governam o estatuto jurídico da pessoa coletiva; o local onde são conservados os registos contabilísticos; e se a determinação da residência no país, e não noutra, envolveriam o risco do uso improprio das disposições da convenção, etc”. OCDE. Comentários ao artigo 4, nº 3, parágrafo 24.1, versão Julho de 2008. OCDE. OECD. «*Convenção Modelo Título da Convenção - (Convenção entre o [Estado A] e o [Estado B] em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património)*», 2000/2005.

O fato é que o universo digital do comércio eletrônico impactou o elemento de conexão da residência porque nos dias atuais a tarefa que até então era simples de determinar a existência de um local específico onde se faça, por exemplo, a gestão estratégica da empresa – *direção efetiva* – se tornou extremamente complexa, pois com as facilidades da internet tornou-se difícil a tarefa de identificar a existência de um único local específico onde se faça tal gestão/direção. Por consequência, o próprio princípio da territorialidade segundo o qual exprime a ideia que as leis tributárias devem ser aplicadas aos fatos tributários ocorridos dentro dos limites territoriais da ordem jurídica a que pertence,<sup>56</sup> também é colocado em crise, uma vez que dentre as infinitas possibilidades do universo digital, a presença física (tangível) é quase nula, principalmente nos casos do comércio eletrônico direto, consubstanciado, por exemplo, nos casos de comercialização de jogos online, softwares, plataformas digitais, etc.

De toda a sorte, em face dessa incapacidade de localização da residência das sociedades – *direção efetiva* – o elemento de conexão residência, tradicionalmente utilizado como o princípio da universalidade mundial (*world wide income principle*), demonstra-se insuficiente, sendo certo que, ainda que se faça uma análise da computação, por meio dos servidores, endereços de IP, etc., ainda assim a busca pela localização se torna um desafio<sup>57</sup>. Salvaremos essas indagações para o momento oportuno.

Outrossim, o elemento de conexão fonte é igualmente colocado em risco diante de todas as controversas das quais já citamos. Nas palavras de Rita Calçada Pires, a fonte garante o poder de tributação ao Estado onde se gera/produz o rendimento<sup>58</sup>, isto é, o Estado que detém a competência tributária é a autoridade tributária de origem ou proveniência desses rendimentos, o Estado no qual o contribuinte pratica o fato gerador de determinada obrigação tributária será o competente para tributar incidências econômicas auferidas. Ocorre que a fonte não tem poder tributação universal, como é o caso do critério da residência, aqui a tributação é limitada sobre os rendimentos originados dentro dos limites territoriais de determinado Estado.

---

<sup>56</sup> NABAIS. José Casalta. «*Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*», Almedina, 2018. 3ª edição, p. 82.

<sup>57</sup> Consoante parecer de Rita Pires, a despeito da localização geográfica efetiva e o endereço eletrônico: “Tal como a utilização dos servidores espelho aumenta a confusão na busca da localização. As manipulações dos endereços de IP dos computadores auxiliaram, igualmente, na dificuldade, porventura até impossibilidade, de identificação geográfica do computador específico. Também os métodos de encriptação e de pagamentos eletrônicos dificultam a identificação do quem e do onde. E o triunfo da mobilidade permite a deslocalização constante. PIRES, Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 223.

<sup>58</sup> PIRES, Rita Calçada. *Ibidem*, p. 227.

Noutras palavras, o critério da fonte apenas legitima o poder de tributar ao Estado onde se gera/produz os rendimentos, manifestando a pertença econômica desses rendimentos ao espaço territorial. De toda sorte, convencionou-se num plano internacional que o critério da residência corresponde a tributação universal, conforme já mencionamos, limitando-se ao país da fonte uma obrigação fiscal limitada, reconhecendo o poder de tributar o lucro nos casos que se verificarem preenchidos alguns requisitos e elementos pré-determinados,<sup>59</sup> sendo certo que o critério mínimo a fim de concretizar a tributação na fonte decorrentes da função empresarial – *lucro* – decorre a partir da criação do Estabelecimento Estável.

Brevemente falando, a figura do estabelecimento estável surge como um elemento determinante para ocorrer o direito a tributação ao lucro nos países para onde emigram o capital, isto porque o Estado da fonte possui uma tributação limitada, portanto, cria-se a figura do estabelecimento estável a fim de combater a prática internacional. Portanto, considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

O fato é que trouxemos essas discussões quanto a crise dos elementos de conexão de tributação – *fonte e residência* – porque é neste particular que os conflitos jurídicos se sobressaem, visto que no universo digital do comércio eletrônico direto todas as transações são realizadas por meio da internet dentro do infinito do ciberespaço, logo, a questão que se coloca perante a comunidade internacional e os estudiosos, parte do ponto de saber como os estados exerceram a competência e soberania tributária dos rendimentos obtidos através dos bens intangíveis do comércio eletrônico, considerando que as modernas tecnologias (notebooks, telemóveis, tablets, etc.) conjuntamente com a internet, possibilitam que atividades empresariais sejam realizadas de qualquer parte do mundo.

Nesse sentido, o maior desafio, revela-se do fato de encontrar dentro do universo digital os elementos de tributação fonte ou residência, e principalmente do estabelecimento estável, pois quer a residência como a fonte permanecem ativas e com legitimidade para

---

<sup>59</sup> Para Paula Rosado: “A localização da fonte ou origem de um rendimento nem sempre é simples, sobretudo para certos tipos de rendimentos. Em virtude e das dificuldades práticas sentidas, nalguns casos, em determinar o lugar do exercício da actividade, tornou-se necessário recorrer a dois conceitos de fonte: (i) *Fonte (de produção) do rendimento ou fonte em sentido económico* – trata-se da fonte de rendimento propriamente dita. É um conceito económico, referente à produção do rendimento. O Estado da fonte é determinado pela utilização dos factores de produção. Corresponde ao lugar da produção do rendimento, o qual, por seu turno, se identifica com o lugar onde se encontra o capital (em sentido amplo) e em que é exercida a actividade. (ii) *Fonte de pagamento ou fonte em sentido financeiro* – é um conceito financeiro, relativo à realização do rendimento e não à sua produção. O Estado da fonte é aquele onde o rendimento é disponibilizado ou pago”. PEREIRA, Paula Rosado. «*Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*», Lições de Fiscalidade, vol.2, 2015, Almedina, p. 219.

tributar os rendimentos obtidos por meio do comércio eletrônico, o problema suscitado revela-se da ineficiência desses elementos para determinar a ligação territorial entre a jurisdição fiscal e a sociedade empresaria em questão. Isto se mostra evidente porque as regras até então aplicadas entre os elementos residência e fonte não foram criados para expressar a realidade de transações eletrônicas, sendo estas marcadas pelo característica da ausência de fisicalidade. Portanto, quando nos referimos a crise dos elementos de conexão, nos referimos a aplicabilidade desses elementos relativamente a determinação da competência tributária em questão, e não quanto a resposta principiológica em questão.

## **6. OS DESAFIOS DE TRIBUTAR NA ERA GLOBALIZADA**

Superado os aspectos da influência da internet como fruto da globalização e do consequente processo de transformação de comercialização, um outro aspecto que merece destaque é a relação da tecnologia da informação e comunicação para com a fiscalidade e os desafios impostos aos Estados de tributarem na era da internacionalização do comércio eletrônico. Diante da expoente evolução tecnológica e da própria internet, a atual sociedade moderna encontrou nas facilidades advindas dessas redes mecanismos estratégicos para esquivar-se de arcar com a obrigação principal do Estado Fiscal: *pagar impostos*. Quiçá aqui reside a atual crise da fiscalidade internacional, pois se os impostos são um preço que pagamos por termos uma sociedade assente na liberdade e na solidariedade<sup>60</sup>, as atuais práticas de empresas multinacionais de burlar o dever fundamental de pagar impostos implicaram em um desajustamento fiscal internacional, além de contribuir para a desarmonização dos blocos econômicos, como por exemplo em âmbito União Europeia<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> Nas palavras de José Casalta Nabais: “O que significa que os atuais impostos são um preço: o prego que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro”. NABAIS, José Casalta. «*O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 75, 2003, p. 05.

<sup>61</sup> “Deparamo-nos com a internacionalização das situações tributárias a exigir uma dinâmica política fiscal externa, com a integração fiscal europeia, a impor uma harmonização fiscal que limita fortemente a soberania fiscal dos Estados membros da União Europeia, e com a necessidade de um entendimento mínimo a nível mundial de modo a limitar as consequências fiscais nefastas da globalização económica. Pois bem, entre estes últimos estão os problemas da concorrência fiscal internacional prejudicial e da tributação do comércio electrónico, problemas que justamente levantam a questão da possibilidade de aparecimento de um direito fiscal a montante dos Estados.” NABAIS, José Casalta. «*Direito Fiscal*», 5ª edição, Almedina, 2010, p. 526-527.

Nesse sentido, ainda que a solidariedade em âmbito do Direito Fiscal esteja intrinsecamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, isto é, um princípio que preza por uma tributação justa na qual a maior tributação recaia sobre uma parcela dos contribuintes que detenha maior riqueza. Tratando-se do universo virtual, a solidariedade como consequência do dever de pagar impostos deveria ser compreendida sob a luz de uma responsabilidade social das empresas multinacionais enquanto dever cívico e humanista de não praticar fenômenos fiscais prejudiciais, pois quando se trata dos gigantes da internet a maior dificuldade é combater a fuga excessiva desses atores econômicos de arcar com suas obrigações tributárias.

Ora, o fato é que o comércio eletrônico conjuntamente com as modernas tecnologias possibilita o acesso a um novo universo de comercialização inteiramente virtual ao qual transcende qualquer fronteira geográfica, mas que se faz presente no mundo tangível. A título de exemplo, citamos empresas mundialmente conhecidas como *eBay*, *Amazon*, *Google*, *Facebook*, *Netflix*, dentre inúmeras outras que fizeram das plataformas digitais o maior veículo de comercialização da atual sociedade moderna, e que ostentam a cada ano faturamento bilionário em todos os cantos do planeta, mas tratando-se do dever cívico de tributação, a realidade a ser tributada se torna inexistente, tendo em vista a prática desleal de tributação que a internet proporciona, já que o ambiente digital permite que o contribuinte escolha dentre as jurisdições existentes a de menor carga tributária para estabelecer sua sede efetiva.

Em termos gerais, a guerra fiscal existente entre as autoridades tributárias e empresas transnacionais que operam suas atividades através do comércio eletrônico, tem sido questionada diante do desafio de encontrar a jurisdição para efeitos de tributação dessas realidades eletrônicas, mais especificamente dos rendimentos emergentes da economia digital, isto porque, tornou-se uma prática recorrente perante as multinacionais que operam no universo virtual a prática desleal de fuga aos impostos, permitindo que grande parte da receitas auferidas não sejam devidamente pagas aos Estados envolvidos. No subtexto desta realidade, exemplos não nos faltam dos conflitos jurídicos-tributários envolvendo a soberania dos Estados *versus* os gigantes da Internet (empresas multinacionais e multimilionárias) na luta para protegerem o direito de soberania tributária no universo do mundo virtual.

Já não é nenhuma novidade que empresas multinacionais como a *Apple*, *Google*, *Facebook*<sup>62</sup> são partes assíduas em conflitos jurídico-tributários ao redor do mundo, especialmente em âmbito da União Europeia. Muito embora cada empresa desenvolva manobras distintas para burlar a legislação, em linhas gerais a estratégia consiste em transferir a maior parte dos lucros auferidos para uma jurisdição fiscal estrategicamente escolhida levando em consideração a realidade tributária do país, isto é, um sistema tributário com baixas alíquotas fiscais e sem tributação de renda para empresas. Noutras palavras, ainda que a estratégia seja diferente, o objetivo a ser alcançado permanece igual para todas as instituições: *diminuir a carga tributária de suas atividades*.

Ocorre que tais práticas desleais acarretam um prejuízo financeiro para os Estados, mas principalmente para o estado democrático de direito, pois se a democracia é baseada na igualdade dos cidadãos, no seio do Direito Fiscal os limites da capacidade contributiva deve ser respeitado, de modo que aqueles que adquiram renda devem pagar o montante devido do imposto<sup>63</sup>. Logo, tal retórica também permanece verdadeira para os gigantes da internet pois ainda que tais empresas não se sintam sujeitos de obrigações tributárias ao ponto de criarem estratégias por meio de práticas de preços de transferências, deduções em países com impostos elevados, empresas de capitalização, entre inúmeras outras técnicas para desaparecer os lucros auferidos, os Estados precisam criar melhores políticas para combater essas práticas fiscais, a fim de reduzir a erosão da base tributária de lucros.

## 5. NOTAS CONCLUSIVAS

Como sublinhamos desde o início da nossa reflexão, uma angústia global se faz presente entre os contornos da relação entre a fiscalidade e o fenômeno da globalização. Com efeito, o primeiro ponto a ser destacado refere-se ao próprio impacto que o processo da globalização econômica causou em âmbito da fiscalidade. Veja que o processo da mundialização digital – *Era Digital* – alterou substancialmente todas dimensões da vida

---

<sup>62</sup> Interessa a leitura das seguintes revistas: «*Google Lowered 2015 Taxes by \$3.6 Billion Using 'Dutch Sandwich'*» BLOOMBERG, Dec. 21, 2016. In: <<https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-12-21/google-lowered-2015-taxes-by-3-6->>; «*Google Agrees to Pay \$185 Million in U.K. Tax Settlement*» Bloomberg, Jan. 22, 2016. In: <<https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-22/google-agrees-to-pay-185-million-in-u-k-taxsettlement>>; «*If Apple Won't Pay Tax What Hope is There for Civilization?*» THE IRISH TIMES, Feb. 2, 2017. In: <<http://www.irishtimes.com/opinion/if-apple-won-t-pay-tax-what-hope-is-there-for-civilisation-1.2959603>>.

<sup>63</sup> HANSEN. Robin F. «*Taking More than They Give: MNE Tax Privateering and Apple's Ocean Income*», 19 German L.J.693, 2018, p.19.

humana, especialmente as relações jurídicas, empresarias e fiscais, visto que com a presença do comércio eletrônico, alterou-se a natureza do processo de produção, entrega, produtividade, propaganda, etc., de todos os bens, produtos e serviços comercializados pelos canais virtuais do *e-commerce*.

Mais que isto, neste novo universo da digitalização, o fenômeno da globalização surge como um processo de redução da autonomia da política econômica dos países nacionais, pois diante de uma crescente concorrência gerada entre empresas transacionais, a soberania fiscal dos Estados ainda se mostram ameaçadas pelas práticas de concorrências fiscais desleais<sup>64</sup>. Inclusive, ao nosso sentir é neste ponto que emerge o maior desafio em sede da fiscalidade para com o processo da globalização, pois a partir do momento em que as relações tributárias passaram a extrapolar os limites territoriais dos países para uma nova relação transfronteiriça, isto é, relações tributárias que envolve dois ou mais países, a soberania tributária de alguns Estados (países da fonte) começaram a ser suprimida ao ponto de perder receita tributária.

Ademais, esse processo de usurpação de soberania tornou-se ainda mais evidente e recorrente perante a virtualidade do comércio eletrônico, já que além do ambiente ser digital, o *e-commerce* não detém nenhuma fronteira geográfica, portanto, pode facilmente ser manipulado a fim de escolher em termos de tributação a melhor localidade considerando o sistema fiscal do país (zona de baixa ou nula tributação). Daí deflui os motivos determinantes da nova economia digital proporcionar um desajustamento nos sistemas fiscais, provocando fenômeno como a erosão das bases tributárias.

Portanto, a influência entre as novas tecnologias para com as relações fiscais, permanece em uma posição de destaque, visto que a acessibilidade dos recursos tecnológicos fizeram com que houvesse um avanço no comportamento do homem mediano, fazendo com que as relações humanas sejam transformadas ao ritmo das novas tecnologias. Por assim ser, com a presença da base tecnológica, e com a massificação da internet, as transações eletrônicas realizadas por meio do comércio eletrônico surgem como uma dos maiores

---

<sup>64</sup> Luís Pedro Cunha: “Referimos há pouco ser também a “globalização” da produção, do comércio e da finança factor de perturbação de um sistema comercial internacional baseado privilegiadamente no multilateralismo. Por globalização entender-se-á um processo de integração económica à escala mundial, com reflexo nos padrões de comércio, investimento e produção - algo que o GATT de 1947 já ambicionaria. Como consequência desse processo, temos, por exemplo, a redução da autonomia da política económicas nacionais, uma forte percepção de uma (crescente) interdependência e o aumento da intensidade da concorrência gerada entre as várias empresas das várias partes do mundo”. In «[Recensão a] Henri Bourguinat - *L' Économie morale: le marché contre les acqllis*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. XLI, 1998, p. 376.

desafios do Direito Fiscal internacional, pois as arrecadações das receitas digitais provenientes do universo da virtual são constantemente colocadas em risco diante da dificuldade jurídico-tributária de estabelecer o poder tributário dessas realidades virtuais.

Nesse sentido, tributar as transações eletrônicas surge como resposta principiológica para todas as indagações aqui levantadas. É evidente que os fatores de dificuldade se sobrepõem como um dos novos desafios da fiscalidade internacional, todavia, no que diz respeito ao núcleo soberano do poder tributário de cobrar tributos, o comércio eletrônico deve ser efetivamente tributado em nome da equidade, igualdade, justiça tributária, da capacidade contributiva, da integridade do sistema fiscal e da neutralidade fiscal, recusando, portanto, qualquer proposta que caminhe em um sentido contrário de não tributação.

Inclusive, se faz importante destacar que os princípios que regem as transações do comércio tradicional, devem ser igualmente respeitados em âmbito das relações eletrônicas, sendo eles, princípio da neutralidade, eficiência, certeza e simplicidade e, a prevalência da substância sob a forma. Ademais, ressaltamos a questão da justiça tributária e do princípio da equidade, visto que se a equidade está intimamente associada à justiça fiscal, não tributar as realidades digitais implicaria em uma concorrência desleal, entre as transações eletrônicas em detrimento daquelas advindas do comércio tradicional, e com isso, não promoveria uma equidade entre os Estados relativamente ao poder de tributar<sup>65</sup>.

Finalmente, convém parafrasear as palavras de Gustavo Lopes Courinha, segundo o qual preceitua que, a razão de tributar o Comércio Eletrônico “deriva da necessidade pública de proteger a base tributável dos Estados, evitando a sua erosão, o que poderia pôr em causa o equilíbrio do binário receitas – despesas do moderno Estado Social de Direito”<sup>66</sup>. Posto isto, defender a tributação *do e-commerce* depreende-se, em defender o modelo do Estado Fiscal, tendo em vista, a necessidade de não só resguardar um ambiente de concorrência saudável entre o comércio eletrônico e o tradicional, mas principalmente, de fazer cumprir com a justiça fiscal, uma vez que, a tributação do comércio eletrônico é considerada a matriz essencial da nova fiscalidade internacional.

---

<sup>65</sup> PEREIRA, Paula Rosado. «*Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*», Lições de Fiscalidade, vol.2. 2015. Almedina. p. 209.

<sup>66</sup> COURINHA, Gustavo Lopes. «*A tributação directa das pessoas colectivas no comércio eletrónico: Questões de residência e fonte*». Fiscalidade 6, p.53.

## CAPÍTULO II

### O UNIVERSO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

#### 1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS

Dentre os atuais atributos da globalização, já não há dúvidas que estamos diante de uma Nova Era: a «digital», sendo certo que a Tecnologia da Informação e da Comunicação (TIC), conjuntamente com a internacionalização da Internet colocaram em pauta um dos maiores desafios do século XXI, isto é, a transformação do modo de comercialização ao ritmo das novas tecnologias. Daí que deflui a problemática central a ser refletida: Qual será o futuro da fiscalidade frente às novas tecnologias, mais especificamente, frente ao fenômeno irreversível do Comércio Eletrônico?

Assim, em um momento cuja noção do tempo e espaço<sup>67</sup> foi desmistificada, e a internet capaz de extrapolar limites geográficos, já não há distância no mundo digital, e por consequência, estamos a cada novo «click» interligados virtualmente. Isto porque com a mundialização do comércio eletrônico o curso da evolução da história da humanidade foi alterado, uma vez que a figura do *e-commerce* revolucionou todas as dimensões da vida humana, sobretudo no que se refere ao modo operacional do comércio em geral. Por assim ser, levando em consideração o caráter imediativo da atual sociedade e da necessidade de estar sempre conectado às novidades do mundo global, já era de se notar que a comunidade internacional criaria uma certa dependência a essa nova forma de negociar, que não se engane veio para ficar.

De início, é fácil notar que inexistente uma definição universal e incontroversa referente ao Comércio Eletrônico: trata-se de um conceito abrangente que engloba qualquer transação comercial realizada por via eletrônica com interferência direta da tecnologia e da atividade econômica<sup>68</sup>. Segundo documentação oficial portuguesa<sup>69</sup> o comércio eletrônico pode ser

---

<sup>67</sup> Merecem nota as contribuições sobre Sociedade da Informação: “Nas palavras de Javier Echeverria a Sociedade da Informação está inserida num processo pelo qual a noção de espaço e tempo tradicional estão em transformação pelo surgimento de um “espaço virtual”, transterritorial, transtemporal, que se formará uma tele cidade, numa tele cidade que se sobreporá mesmo aos Estados clássicos criando novas formas de inter relações humanas e sociais, ainda que por vezes ocorram conflitos neste processo de transformação”. GOUVEIA, Luís Manuel Borges. «*Sociedade da Informação: Notas de definição para uma compreensão operacional*», Universidade João Pessoa, 2004. p. 01.

<sup>68</sup> PIRES, Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 133.

<sup>69</sup> Documentação Oficial Portuguesa: Aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 94/99, de 25 de Agosto de 1999.

entendido “como referindo-se a todas as formas de transações comerciais que envolvam quer organizações, quer indivíduos e que são baseadas no processamento e transmissão de dados por via eletrônica, incluindo texto, som e imagem”. Igualmente na busca por uma definição a Organização Mundial do Comércio (OMC), estabeleceu em linhas gerais que o comércio eletrônico pode ser definido como “a produção, distribuição, comercialização, venda ou entrega de bens e serviços por via eletrônica”<sup>70</sup>.

Nessa direção, segundo estudo desenvolvido pela OCDE intitulado, “*The Economic And Social Impact Of Electronic Commerce: Preliminary Findings And Research Agenda Organisation*”, a organização destaca a importância de não generalizar nenhum posicionamentos quanto a definição do *e-commerce*, visto ser um fenômeno que demanda uma análise abrangente, pois enquanto algumas fontes o classifica como uma transação financeira e comercial que ocorre eletronicamente, no qual incluem as transações atinentes ao intercâmbio eletrônico de dados (Electronic Data Interchange – EDI), transferências eletrônicas de fundos (Electronic Funds Transfers - EFT) e atividades do cartão de débito<sup>71</sup>, outras associam o comércio eletrônico ao comércio de venda de varejo.

É neste particular que a OCDE ressalta a importância de não limitar uma definição quanto a vendas no varejo, pois diferentemente do que muito se prega, o *e-commerce* não está estreitamente relacionado ao livre comércio, ou seja, naquelas transações de compra e venda advindas de sites de retalho, como por exemplo, *Amazon, Ebay, Target, etc.*, sua realidade digital está além do imaginável, tendo em vista que o ambiente virtual no qual o comércio eletrônico está presente corresponde a uma pequena fatia do universo que o *ciberespaço* representa.

Por isso se faz necessário compreender que inexistente uma definição universal, já que sua especificidade surge de acordo com a OCDE <sup>72</sup> a partir do momento em que há uma integração de três elementos tecnológicos base: i) atividade/transações; ii) aplicações; iii) rede de comunicações eletrônicas. Portanto, qualquer definição tendencialmente limitada está fadada ao erro, porque ao tentar enfocar o comércio eletrônico em um padrão específico inúmeras outras formas de comercializar eletronicamente ficaria de fora, tendo em vista que,

---

<sup>70</sup> Declaração sobre Comércio Eletrônico Global, adotada pela Segunda Conferência Ministerial da OMC, realizada em maio de 1998. (WT / L / 274). Disponível para acesso in <[https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mc10\\_e/1977\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/1977_e.htm)>.

<sup>71</sup> OECD. «*The economic and social impact of eletronic commerce. Preliminary findings and reach agenda*», 1999, p. 28.

<sup>72</sup> OECD. «*Working Party on Indicators for the Information Society, Defining and measuring e-commerce*», 2001, p. 9-10.

mais do que encontrar uma definição universal, se faz necessário compreender os impactos socioeconômicos que o fenômeno causa na sociedade.

No atual contexto da sociedade e das modernas tecnologias, o universo digital do comércio eletrônico têm causado impactos significativos nas relações dos sujeitos com o mundo, pois a sua influência está presente em diferentes dimensões da vida humana<sup>73</sup>, sendo certo que a principal consequência dessa expansão decorre da ausência de fronteiras físicas e corpóreas quanto à transmissão do bem ou serviço comercializado, circunstancia esta que distingue-se do comércio tradicional, visto que o *e-commerce* possibilita o rápido acesso com as partes envolvidas sem o mínimo contato físico, tudo de modo virtual já que as transações eletrônicas são marcadas pela liberdade dos sistemas, intangibilidade, digitalização, virtualidade, e principalmente pela ausência de fiscalidade<sup>74</sup>.

## 2. CONTEXTUALIZAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Fixadas as premissas introdutórias, nas palavras de Mário Castro Marques, o *e-commerce* pode ser entendido como uma “nova forma que recorre aos meios tecnológicos (por comparação com a tradicional forma de venda) para desenvolver a atividade de intermediação entre, por um lado, a produção e, por outro, o consumo de bens”<sup>75</sup>. Walter Hellerstein responde, categoricamente, que o fenômeno consiste numa capacidade de realizar transações envolvendo a troca de bens ou serviços entre duas ou mais partes usando ferramentas e técnicas eletrônicas<sup>76</sup>. No mais, dadas as noções fundamentais sobre o comércio eletrônico, é possível definirmos o fenômeno como sendo uma «nova forma de transacionar» realizada em um ambiente virtual, mediante o processamento e transmissão de dados eletrônicos (texto, som, imagem) que proporciona a eliminação de barreiras geográficas, cujos bens e serviços podem ser entregues no ambiente virtual (modo de

---

<sup>73</sup> GONTIJO. Cynthia Rúbia Braga. «Ciberespaço: que território é esse?», ISSN Eletrônico: 2317 – 7756.

<sup>74</sup> TEIXEIRA. Glória; RODRIGUES. Abílio «A tributação do comércio eletrônico – novos desafios», Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas [Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes], vol. LVII, 2014, p. 3292.

<sup>75</sup> MARQUES. Mário Castro. «O comércio electrónico – algumas questões jurídicas». O comércio eletrônico: estudo jurídico-económicos. (Coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002, p. 42-43.

<sup>76</sup> Versão original: Electronic commerce has been defined as “the ability to perform transactions involving the Exchange of goods or services between two or more parties using electronic tools and techniques”. HELLERSTEIN. Walter. «State Taxation of Electronic Commerce», University of Georgia School of Law, 1997.

comércio digital intangível), ou então, fisicamente (modo de comércio digital tangível), estando à disposição integral do indivíduo, bastando para tanto um único *click*<sup>77</sup>.

Somado a isso, um outro critério, que nos interessa para a classificação do fenômeno, é quanto ao modo de cumprimento dessas transações virtuais, o qual resulta em uma divisão natural e objetiva: *o comércio eletrônico direto (online) e indireto (off-line)*. O critério direto é aquele cuja transação comercial ocorre essencialmente na via virtual, pois além do compromisso contratual de realização da compra do bem, produto, ou serviço, a própria entrega/distribuição final é igualmente realizada de maneira eletrônica (digitalização)<sup>78</sup>. Nesse sentido, o *critério online*, caracteriza-se numa modalidade intangível, pois abdica-se da presença física dos produtos e revela-se em uma transação comercial inteiramente eletrônica, já que o espaço para adquirir os bens ou serviços transacionados terão um suporte digital. A título de exemplo citamos as aquisições de serviços/produtos de software como a Microsoft, plataforma digital de músicas (*Spotify, Apple Music*), plataforma digital de filmes (*Netflix*) e aquisições de livros digitais e jogos online (*Amazon, Ebay*).

Já o «*comércio eletrônico indireto*», é o que se refere à aquisição de bens, produtos ou serviços por vias eletrônicas, mas que a entrega final dos produtos é realizada pelos canais tradicionais físicos dos quais o mais comum é o serviço dos correios<sup>79</sup>. Portanto, a modalidade indireta indica uma relação comercial mista, uma vez que utiliza as modernas tecnologias conjuntamente com a internet para fazer um canal direto, virtual e intangível de venda. Muito embora, *a priori*, o critério indireto suscite algumas inseguranças jurídicas ao consumidor, como por exemplo, questão da qualidade do produto, método de pagamento e a submissão de dados bancários. Ainda assim, a modalidade indireta é a principal modalidade do *e-commerce*, tendo em vista a facilidade que o canal proporciona, pois no mundo virtual não importa a posição geográfica, tão pouco a submissão aos horários comerciais, as lojas virtuais estão à disposição em horário integral para consumidor.<sup>80</sup> Exemplos não nos faltam dos gigantes da Internet que fizeram do comércio eletrônico

---

<sup>77</sup> PEREIRA, Alexandre Dias. «*A globalização, a OMC e o comércio eletrônico*», Almedina, Coimbra, 2002, p. 132-133.

<sup>78</sup> PIRES, Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 148.

<sup>79</sup> PEREIRA, Alexandre Dias, *op. cit.* p. 133.

<sup>80</sup> PIRES, Rita Calçada, *op. cit.* p. 149.

indireto o maior veículo de compra e venda da era digital: *eBay* ([www.ebay.com](http://www.ebay.com)), *Amazon* ([www.amazon.com](http://www.amazon.com)), *Target* ([www.target.com](http://www.target.com)), dentre outras<sup>81</sup>.

No que tange aos intervenientes envolvidos nas relações eletrônicas, isto é, os «sujeitos» que praticam o comércio eletrônico, este consiste em um critério subjetivo, o qual classificam de acordo com as partes envolvidas. Segundo traz a recente doutrina, existem ao total cinco modalidades do *e-commerce*, sendo elas: i) *Business to Business* (B2B); ii) *Business to Consumers* (B2C); iii) *Consumers to Consumers* (C2C); iv) *Business to Administration* (B2A) e, v) *Consumer to Administration* (C2A)<sup>82</sup>.

Ressaltamos que não temos a pretensão de nos aprofundarmos em cada uma das modalidades acima mencionadas, o principal objetivo desse capítulo será referenciar os motivos pelos quais tornaram esse meio virtual em um dos principais canais de comercialização em escala mundial, para que futuramente, possamos discorrer sobre as influências que o comércio eletrônico direto tem causado em âmbito da fiscalidade.

### 3. O UNIVERSO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Nos dias atuais o triunfo do comércio eletrônico traz consigo o principal desejo da atual sociedade moderna: *o tempo*. Temos pressa, e por mais que o poeta já dizia “*temos nosso próprio tempo*”<sup>83</sup>, incontroverso é o fato que o *cronos humano* não está na mesma ressonância que o *cronos tecnológico*. Daí advêm um dos motivos pelos quais o *e-commerce* quebrou barreiras e paradigmas e se mostra presente «nos quatro cantos do Planeta», já que por meio de um único *click* o mundo das possibilidades da oferta e procura estão em tempo real à disposição dos consumidores num ciclo de disponibilidade integral, vinte e quatro horas por dia, sete dias por semana, sendo certo que a cada *click* a porta de todos os países estão abertas, inexistindo qualquer barreira que não a potência de gigas da internet.

Com a abertura global que o comércio eletrônico possibilita inicialmente pode-se até cogitar estarmos diante dos avanços tecnológicos presentes nos filmes de ficção científica, bastando um breve olhar para compreendermos que de fato a sociedade moderna está impactada pela tecnologia da informação e da comunicação. Isto porque nos dias atuais é possível um indivíduo estar presente fisicamente em Portugal, e ainda assim comercializar

---

<sup>81</sup> ALMEIDA. Daniel Freire. «*A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*», São Paulo, Almedina, 2015, p.39.

<sup>82</sup> ALMEIDA. Daniel Freire. *Ibidem*, p.35.

<sup>83</sup> Frase de autoria: Renato Manfredini Junior (Renato Russo) In: <https://www.lettras.com/legiao-urbana/22489/>.

por meio da Web com sites chineses, alemães e indianos; quando se trata de um simples direito de ir e vir, plataformas digitais como a *Uber* possibilitam uma melhor e segura volta a casa depois de uma taça de vinho do porto na Ribeira; longe é um lugar que não existe, por isso nos dias de saudades da terra da garoa e dos amigos, plataforma digital como o *WhatsApp* possibilita uma vídeo chamada em tempo real capaz de quebrar qualquer solidão e distância; e quando se trata de uma simples operação financeira, hoje em dia por meio do internet banking é possível realizar pagamento de contas, transferências bancárias, investimento, sem que seja necessário ir até uma agência bancária, tudo por meio de um simples aplicativo; sem falar na questão comercial transnacional, com a internacionalização da internet uma empresa não precisa estar fisicamente presente em determinado território para assim comercializar com seus clientes.

Ora, diante dessas facilidades, o *boom digital* do comércio eletrônico se tornou um dos principais desafios para a economia global, tendo em vista que o fenômeno se move numa velocidade invencível por todo o globo terrestre, posto que tal tecnologia está nas mãos dos indivíduos por meio dos telemóveis, tablets, notebook, computadores, etc. São inúmeros canais virtuais, tantas possibilidades de estar presente, de estar aqui, de estar lá, o que nos resta saber é se as novas tecnologias nos fazem estar no aqui e agora.

Posto isto, não se pode olvidar que o sucesso do comércio eletrônico advém, como já mencionamos, dos benefícios derivados da Galáxia da Internet<sup>84</sup>, visto que a rede além de representar um avanço tecnológico e se tornar um dos mais importantes meios de comunicação, repercute, por consequência, em um avanço econômico, pois viabilizou uma melhor relação comercial e pessoal além das fronteiras geográficas, tendo em vista que a figura do comércio eletrônico representa uma transação nunca vista na história do Direito Comercial, já que as tecnológicas digitais proporcionaram principalmente no que tange ao princípio do livre comércio, a tangibilidade e acesso às «ofertas e procuras»<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> Sobre este aspecto convém a lição de Manuel Castells: “A internet é um meio de comunicação que permite, pela primeira vez, a comunicação de muitos para muitos em tempo escolhido e uma escala global. Do mesmo modo que a difusão da imprensa no ocidente deu lugar ao que McLuhan denominou de ‘Galáxia Gutenberg’, entramos agora num novo mundo da comunicação: a Galáxia Internet”. CASTELLS. Manuel. «A Galáxia Internet. Reflexões sobre Internet, negócios e sociedade», Barcelona, Universitat Oberta de Catalunya, dezembro, 2000. p. 16.

<sup>85</sup> CAMPOS. Diogo Leite. «A internet e o princípio da territorialidade dos impostos». Revista da Ordem dos Advogados, 1998, Vol. II. p. 639.

Ademais, outra premissa positiva é a inclusão social e empresarial que o veículo ocasiona tendo em vista que o *e-commerce* promoveu a abertura do mercado global<sup>86</sup> não só para empresas transnacionais, que já possuíam o monopólio comercial por deterem maiores recursos financeiros, como também tornou acessível tanto para pessoas singulares, quanto para pequenas e médias empresas<sup>87</sup> o acesso à informações, bens, produtos, serviços, assim como, meios de gerenciar e distribuir produtos em âmbito mundial. Nas palavras de Shin-Yi Peng os “compradores e vendedores de todo o mundo estão cada vez mais capazes de usar a tecnologia da informação para interagir”<sup>88</sup>, isto porque, os custos de transação são reduzidos já que as lojas passam a ser virtuais, característica esta que coloca em uma posição de vantagem quando em comparação com o comércio tradicional, já que diminuindo os custos as transações se tornam mais lucrativas.

Por outro viés, o fenômeno possui alguns aspectos que confrontam com o comércio tradicional, características que são ao mesmo tempo responsáveis por sua viralização mundial como também um dos motivos de desencadeamento de conflitos jurídicos envolvendo a fiscalidade entre atores transnacionais e Estados Soberanos.

Pois bem, dentre as características do comércio eletrônico a mais marcante é a *quebra das fronteiras físicas*, isto é, da *desmaterialização* dessa nova forma de negociar e que permite o rápido e fácil acesso com qualquer pessoa e empresa sem ter a mínima necessidade do contato físico<sup>89</sup> afastando, por conseguinte, as raízes tradicionais físicas do comércio que até então se conhecia. Daí resulta um dos motivos determinantes do comércio eletrônico ter caído no gosto mundial e se tornado um fenômeno presente no dia a dia dos indivíduos, pois considerando que as relações humanas são essencialmente pautadas no termo *time is money*, nada mais natural do que o fenômeno *just in time*<sup>90</sup> ter se tornado um dos principais meios

---

<sup>86</sup> PIRES, Rita Caçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 169.

<sup>87</sup> Neste ponto pertinente elucidar os estudos desenvolvidos pela OCDE: «Smaller firms may in fact benefit from the opportunities offered by electronic commerce as they are unencumbered by existing relationships with traditional retail outlets or a large sales force. They may adopt a business model that forces larger, established competitors to restructure their existing relationships or be seen as noncompetitive. The Internet can level the competitive playing field by allowing small companies to extend their geographical reach and secure new customers in ways formerly restricted to much larger firms». OECD. «*The economic and social impact of electronic commerce. Preliminary findings and reach agenda*», 1999, p.17.

<sup>88</sup> SHIN-YI. Peng, «*Regulating New Services through Litigation? Electronic Commerce as a Case Study on the Evaluation of ‘Judicial Activism’ in the WTO*», Journal of World Trad, 2014, p. 1192-1193.

<sup>89</sup> TEIXEIRA. Glória; RODRIGUES. Abílio «*A tributação do comércio eletrônico – novos desafios*», Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas [Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes], vol. LVII, 2014, p. 3292.

<sup>90</sup> Alexandre Dias Pereira aduz que “as vantagens do comércio eletrônico traduzem-se, fundamentalmente, no chamado comércio sem papel (paper less trade), no just in time e na possibilidade de acesso rápido e atualizado

de comercialização da atual sociedade moderna em razão do encurtamento do tempo e espaço criado pelo canal virtual.

Outrossim, vale ressaltar que a característica da desmaterialização resulta da digitalização e da natureza intangível do processo comercial, uma consequência que faz do comércio eletrônico um novo mercado totalmente virtual marcado pela transação de bens e serviços digitalizados ou digitalizáveis onde inexistente qualquer presença física<sup>91</sup>. Sem qualquer sombra de dúvidas, a referida *desmaterialização* é a principal atribuição do comércio eletrônico haja vista que é por meio da virtualidade que os intervenientes interagem entre si gerando, por conseguinte, relações virtuais/digitais<sup>92</sup>.

Ora, se a intangibilidade é a principal característica do comércio eletrônico, não é menos verdade que a cadeia dos intermediários do comércio tradicional<sup>93</sup> tenha sofrido impacto, visto que a virtualidade contribui para um contato direto entre a fonte dos bens e serviços e o receptor desses bens e serviços, fato este caracterizado pelo processo de *desintermediação* no universo digital. Assim, as modernas tecnologias permitem ao produtor/vendedor agregar suas funções, já que os intermediadores da cadeia do comércio físico desaparecem nas relações virtuais, aumentando, por consequência, ainda que em menor escala, a presença de pequenos e médios empreendedores no mercado internacional.

Daí a origem da abertura global do mercado, pois antes dos avanços tecnológicos e da própria internet as relações comerciais transfronteiriças eram exclusivas de uma elite global que detinha o monopólio de comercialização, já com o advento do comércio eletrônico e sua *extrema mobilidade*, permitiu que o tempo responsável pelas comercializações seja ajustado, já que a velocidade de qualquer atividade realizada

---

a diversas fontes de informação e de fornecimento de bens”. Cf. «A globalização, a OMC e o comércio eletrônico», Almedina, Coimbra, 2002, p. 132-133.

<sup>91</sup> PIRES, Rita Calçada. «Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades», Almedina, 2011, p. 157.

<sup>92</sup> MARQUES. Mário Castro. «O comércio electrónico – algumas questões jurídicas». O comércio eletrônico: estudo jurídico-económicos. (Coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002, p. 42-43.

<sup>93</sup> “While e-commerce can dramatically reduce some production costs, it does not really offer a “friction-free” environment. Rather, owing to new costs associated with establishing trust and reducing the risks inherent in this type of activity, it requires new intermediaries. Widespread “disintermediation” (producers selling directly to consumers without the aid of intermediaries) is unlikely to be any more pronounced than what has already occurred through direct mail, telephone, newspapers, TV and radio. A potentially larger impact involves the ease of access to information that to date has been possessed by intermediaries such as travel agents, insurance agents, stockbrokers and real estate agents. Rather than eliminating intermediaries, it is more likely that their role will be restructured and redefined.” OECD. «The economic and social impact of electronic commerce. Preliminary findings and reach agenda», 1999, p.15.

virtualmente é sempre imediata e acessível a qualquer indivíduo independentemente de qualquer posição geográfica.

Finalmente, a última e não menos importante característica é o *anonimato*, sendo certo que esta surge da impossibilidade de controlar todas as transações realizadas na Internet<sup>94</sup>. Ao nosso sentir, o anonimato é sem de dúvidas o principal empecilho das relações virtuais pois o não reconhecimento das partes envolvidas abre legitimidade para que as partes hajam de maneira dentre as quais não agiriam se assim descobrissem sua verdadeira face. Com efeito, um dos principais aspectos que abre legitimidade para o anonimato é o fato de inexistir presença física já que as relações provenientes do *e-commerce* são realizadas virtualmente.

Por assim ser é a partir dessas características que mencionamos, principalmente do anonimato, que os impactos são mais perceptíveis, haja vista que o caráter anônimo, isto é, de não conseguir identificar facilmente quais são os “rostos” por trás das atividades comerciais, contribuem para que as empresas estabeleçam a sede efetiva em zonas de baixa ou inexistente tributação para se absterem de arcar com o ônus do dever de pagar impostos.

Acontece que essa manipulação de jurisdição gera inúmeros impactos na ordem pública, principalmente no que se refere ao poder da competência tributária dos Estados, já que esse ato corresponde a uma verdadeira injustiça fiscal, pois ainda que determinada empresa realize o fato gerador passível de determinada tributação pelo simples fato dessa transação ser inteiramente virtual, a competência tributária em questão será da jurisdição da administração fiscal em que a empresa possua a sede efetiva, e não necessariamente no local onde o fato gerador tenha ocorrido.

Curiosa é a colocação de Jónatas Machado e Paulo Costa, no sentido de que para os autores “pode-se falar numa predisposição inata do ser humano para minimizar os encargos fiscais<sup>95</sup>.” Ora, de fato o comportamento cotidiano desses atores transnacionais nos mostram

---

<sup>94</sup> PINTO. Adérito Vaz. «*A tributação do comércio eletrônico*», O comércio eletrônico: estudo jurídico-económico (coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002, p. 413.

<sup>95</sup> “A verdade é que o ser humano, nas decisões que toma, procura maximizar o seu prazer (ou, em linguagem económica, a sua utilidade) e minimizar os seus custos. António Damásio afirma mesmo que o ser humano dispõe de um “sistema interno de preferências” que faz o prazer e evitar a dor, estando “provavelmente sintonizado à partida para alcançar esses objetivos em situações sociais”. Decorre daqui que o contribuinte, atendendo aos benefícios e aos custos esperados (que podem ser de ordem patrimonial, moral e social), tende a optar pela solução que lhe apresente como a melhor. Naturalmente, um contribuinte que possa optar, face ao desenho legal, entre um caminho fiscalmente mais oneroso e outro menos oneroso tenderá a seguir o segundo. Pode-se, assim, falar-se numa predisposição inata do ser humano para minimizar os encargos fiscais.” MACHADO, Jónatas E. M; COSTA, Paulo Nogueira da. «*Curso de Direito Tributário*», 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 2012, p. 450.

que esses sujeitos não cumprem com o papel de contribuinte diante de suas obrigações tributárias de arcarem com o dever fundamental de pagar impostos, pois, considerando certos comportamento para minimizar os encargos fiscais, tais atos comprovam que tais empresas transnacionais estão muito mais preocupadas em adquirirem lucros independentemente do caos e das injustiças causadas, do que propriamente cumprirem com suas obrigações enquanto contribuinte e dever cívico.

#### **4. IMPACTOS DO COMÉRCIO ELETRÔNICO NA RELAÇÃO JURÍDICA-FISCAL**

Já não era de se estranhar que a abertura global do comércio eletrônico certamente causaria alguns impactos em âmbito da fiscalidade, seja perante a relação jurídica fiscal ente o Fisco e os contribuintes, seja em plano do Direito Fiscal internacional, visto que quando se trata das inúmeras possibilidades virtuais não se pode esquecer que existem poderes e soberanias envolvidas, sobretudo se levarmos em consideração que a cada *click* mal intencionado ou manipulado gera-se consequências jurídicas internacionais, principalmente para as Administrações Fiscais.

Embora a soberania corresponda ao maior triunfo de independência de um Estado, a bem da verdade é que como consequência do processo irreversível da globalização, nos dias atuais nenhum país, ainda que geograficamente seja, é uma ilha, pois ainda que ele seja autônomo e independente no cenário atual da comunidade internacional os Estados/Nações estão cada vez mais interdependentes, uma vez que o processo da globalização econômica e da própria explosão do mundo digital contribuíram para a redução da autonomia da política econômica nacional, tendo em vista que a concorrência gerada no ambiente virtual transcende qualquer presença física<sup>96</sup>

Isto porque, o ambiente do *ciberespaço* no qual o comércio eletrônico encontra-se tornou um ambiente sensível quando se trata de arrecadação de receitas digitais, pois do ponto de vista da relação fiscal do contribuinte no ambiente virtual, o fenômeno abre precedentes para a prática de evasão, fraude e planejamento fiscal. Noutras palavras, o comércio eletrônico facilita o deslocamento de capitais e de atividades para os paraísos fiscais e zonas de tributação privilegiada, porque considerando que as transações eletrônicas podem ser realizadas em qualquer parte do mundo, diante do seu caráter intangível, os

---

<sup>96</sup> CUNHA. Luís Pedro. «[Recensão a] Henri Bourguinat - *L'Économie morale: le marché contre les acqllis*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. XLI, 1998, p. 376.

agentes econômicos que praticam essas atividades delimitam a jurisdição fiscal em zonas de tributação privilegiada para se esquivarem de pagar impostos<sup>97</sup>.

Vale ressaltar que, o fácil acesso a essas zonas acontece tanto para pessoas coletivas, em especial para as instituições financeiras, como para pessoas singulares, pois as modernas tecnologias assim permitem. Veja que nos dias atuais com as novas possibilidades abertas pela tecnologia da informação e da comunicação um indivíduo ainda que esteja geograficamente no Brasil, pode por exemplo, por meio de uma plataforma digital - *internet banking* - controlar e manter ativa uma conta bancária em qualquer local do planeta, logo, se tal facilidade abrange uma pessoa singular, imagina o que uma empresa multinacional que detém maiores recursos não está disposta a fazer para obter maiores vantagens e lucros.

Nesse sentido, a prática de concorrência fiscal prejudicial surge como principal causa do impacto do comércio eletrônico do ponto de vista da relação do contribuinte para com a fiscalidade, já que a virtualidade do *e-commerce* gera uma atratividade fiscal para os contribuintes, pois, do ponto de vista da relação fiscal a tecnologia do comércio eletrônico facilita o acesso aos paraísos fiscais e zonas de tributação privilegiada. Nesse sentido, o ambiente digital alicia a prática da evasão fiscal por meio de duas formas: pela escolha da jurisdição fiscal competente, e pela reorganização dos custos em função da minimização da tributação<sup>98</sup>.

Considerando que o ambiente virtual altera a concepção do tempo e espaço, já que sua extrema mobilidade facilita a integração e conexão de bens e pessoas em qualquer parte do planeta, com o comércio eletrônico o contribuinte se vê na busca por uma tributação privilegiada altamente capacitado de escolher dentre as administrações fiscais, o melhor local para estabelecer, por exemplo, a sede efetiva de uma empresa, posto que no ambiente virtual os elementos de conexão – *residência e fonte* – podem ser manipulados geograficamente falando em zonas na qual a empresa obtenha vantagens fiscais como baixo ou inexistentes índices de tributação. Ora, o contribuinte sabendo do caráter de anonimato que o veículo possibilita, consegue facilmente assumir a escolha da sede efetiva, porque pouco importa para o desenvolvimento do negócio em questão o local de residência, já que nos dias atuais a realidade empresarial mudou, sendo certo que esse novo padrão de

---

<sup>97</sup> PINTO, Adérito Vaz. «*A tributação do comércio eletrônico*», O comércio eletrônico: estudo jurídico-econômicos (coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002, p. 413.

<sup>98</sup> PIRES, Rita Caçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 181.

comercializar impactou demasiadamente a relação empresarial e fiscal dessas empresas que fazem dos meios digitais a sua fonte de atividade empresarial<sup>99</sup>.

Vejamos por exemplo o caso da *Uber*<sup>100</sup>, uma empresa de nacionalidade norte-americana cujo principal serviço nas palavras da própria instituição é “oferecer uma tecnologia de transporte sob demanda, e o que o torna isso possível é o aplicativo que conecta motoristas parceiros e usuários”<sup>101</sup>. Deixando de lado a problemática existente se a empresa é ou não considerada uma intermediadora ou prestadora de serviço, o que nos motiva citar a título de exemplo tal empresa, revela-se do fato da provocação fiscal que a *Uber* tem causado em âmbito global, e principalmente entre os Estados Membros da União Europeia, relativamente ao dever de pagar impostos enquanto contribuinte, isto é, enquanto sujeito cuja capacidade contributiva é visada pelas normas de incidências tributária<sup>102</sup>.

A questão que se coloca em destaque em âmbito da União Europeia é a de saber se a *Uber* pode ser enquadrada como contribuinte autêntica, por exemplo em Portugal, ainda que sua sede efetiva em solo europeu se encontre em Amsterdã, na Holanda. Ora, o caso da *Uber* tornou-se uma típica perturbação fiscal que as modernas tecnologias do século XXI proporcionaram para as Administrações Fiscais, pois sendo sua atividade empresarial prestada integralmente no ambiente virtual – *comércio eletrônico direito* – a hesitação prende-se em encontrar mecanismos para proteger os direitos de tributação dos rendimentos no país onde o fato gerador ocorreu e não submeter o poder tributário dessas realidades virtuais geradas pelo aplicativo para a jurisdição tributária na qual a *Uber* tenha sede efetiva.

---

<sup>99</sup>Com relação a essa nova realidade de relação empresarial e do trabalho, Rita Pires destaca que: “Atualmente, as sociedades – como se verá, é o caso mais importante – já não necessitam de apresentar uma verdadeira estrutura hierárquica, bem como a sua administração não carece necessariamente de reuniões presenciais entre vários administradores. Não só as reuniões de administradores podem ocorrer alternadamente em variados locais do planeta, como no caso dos sistemas de videoconferência e da crescente utilização das intranets, tudo permitindo uma múltipla polarização das sociedades, não existindo, à partida, um local específico para as respectivas residências e direção efetiva. Com isso as regras tradicionais para a determinação da residência são ultrapassadas.” PIRES, Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 181.

<sup>100</sup>Sobre o modo de funcionamento da *Uber* – Após o referido *download* do aplicativo de transporte em seu dispositivo eletrônico, um indivíduo que assim deseja utilizar os serviços, após o referido cadastro (registro na plataforma digital fornecendo os seus dados pessoais e bancários), poderá escolher o destino, local de partida e categoria do veículo, com a devida escolha da forma de pagamento (cartão de crédito ou dinheiro), para assim utilizar a os serviços de transporte da empresa, por meio de alguns *clicks*, independentemente do local e horário, haja vista que os serviços funcionam vinte e quatro horas, sete dias por semana. Dados extraídos do Site oficial da *Uber* em Portugal in <<https://www.uber.com/pt-BR/ride/>>. / Dados coletados em: <http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/comissoes/comissoespermanentes/cdc/audienciaspublicas-1/realizadas-em-2015/16-09-15-uber/UBER.pdf>.

<sup>101</sup>Disponível para consulta in: <<https://www.uber.com/pt-BR/about/how-does-uber-work/>>.

<sup>102</sup>NABAIS. José Casalta. «*A liberdade de gestão fiscal das empresas*», Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT Belo Horizonte, n. 29, ano 5, setembro / outubro, 2007.

Isto porque é contar da facilidade que o ambiente virtual - *plataforma digital* <sup>103</sup>- reproduz que alicia a fuga fiscal quanto a obrigação tributária das incidências tributárias advindas pelo aplicativo da *Uber*. Neste particular, a questão que se coloca é a de saber se a comissão paga pelos motoristas (parceiros da *Uber*) para fins de utilização da plataforma, tem sido pago no país cuja incidência tributária é realizada, ou se a essa parcela da tributação a título do rendimento tem sido diretamente enviada à sede holandesa. Noutras palavras, as receitas fiscais a título de tributação do rendimento gerada por meio das comissões pagas pela utilização da plataforma digital da *Uber* em território português tem sido pagas sob jurisdição da administração fiscal portuguesa, ou perante a jurisdição fiscal holandesa, já que a sede efetiva da empresa encontra-se em Amsterdã?

Daí advém nossa perturbação quanto aos desafios do comércio eletrônico em âmbito da fiscalidade, pois diante da interferência das novas tecnologias, o ambiente sensível da soberania fiscal dos Estados têm sofrido inúmeras consequências, dentre elas o prejuízo fiscal da arrecadação das receitas fiscais digitais, considerando que a extrema mobilidade do *e-commerce* contribui para a escolha da melhor jurisdição tributária em termos de baixos ou inexistentes índices de tributação.

Veja que é o que ocorre com a *Uber*, já não é nenhuma novidade que a Holanda é enquadrada dentro do seio da União Europeia como uma jurisdição de tributação privilegiada – *paraíso fiscal* - quando em comparação com os outras administrações fiscais dentro do bloco europeu. Nesse aspecto nos indagamos até que ponto existe uma harmonização entre os estados europeus, pois levando em consideração a justiça fiscal, qual será então, a verdadeira jurisdição fiscal responsável pelo dever de tributar e arrecadar as novas receitas do rendimento empresarial gerado no universo do comércio eletrônico intangível, como por exemplo da *Uber*? Reservamos essa resposta para mais adiante.

Assim, considerando que com a introdução das novas tecnologias em âmbito do comércio eletrônico e que o ambiente virtual proporcionado pela internet podem conduzir a prática da concorrência fiscal prejudicial internacional promovendo a evasão fiscal, já que o

---

<sup>103</sup> Neste particular, convém destacar: Plataformas digitais são a base sobre a qual um número crescente de atividades baseadas em conexão - de mercado, sociais e políticos - estão sendo organizadas. Se a Revolução Industrial foi organizada em torno da fábrica, as mudanças de hoje são organizadas em torno de plataformas, algoritmos aplicados a enormes bancos de dados executados na nuvem. A relevância destas plataformas digitais sugere que estamos no meio de uma reorganização da nossa economia em que as empresas de plataforma estão desenvolvendo potência aproximadamente equivalente ao de Ford, General Motors e General Electric de eras anteriores (...).” ARTIN. Kenney; ZYSMAN. John, «*Choosing a future in the platform economy: the implications and consequences of digital platforms*», Kauffman Foundation New Entrepreneurial Growth Conference, 2015, vol. 56160, p. 7.

caráter transnacional da rede mundial de computadores facilita o deslocamento da incidência tributária a zonas fiscalmente favoráveis, surge um novo fenômeno e coloca a Internet em uma posição de paraíso fiscal online – *território offshore* – tendo em vista a deficiência das administrações fiscais para identificarem o nascimento de obrigações tributárias virtuais<sup>104</sup>.

Nesse sentido, um outro fato comumente realizado pelo contribuinte na busca de aliciar a fuga dos impostos perante a tributação na fonte, revela-se da alteração da figura clássica do estabelecimento estável, isto porque, o princípio do estabelecimento estável dispõe um limite de tributação entre os princípios da fonte e da renda. Posto isto, vale ressaltar que nos termos da Convenção Modelo da OCDE, o estabelecimento estável deve ser entendido como “um lugar fixo de negócios através do qual os negócios de uma empresa são no todo ou parcialmente conduzidos”<sup>105</sup>, sendo certo que a repartição do poder tributário obedecerá as regras do artigo 7º da Convenção, “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados neste Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável aí situado”<sup>106</sup>.

Noutras palavras, o Estado da fonte do lucro somente terá competência para tributar as incidências tributárias do rendimento empresarial produzido em seu território por um não residente, caso seja imputado um estabelecimento estável, portanto, inexistindo a figura do estabelecimento estável a fonte não estará apta a tributar a incidência ali gerada. Ocorre que, com o comércio eletrônico o contribuinte consegue facilmente esquivar-se de manter um estabelecimento estável no país da fonte da incidência tributária, considerando a mobilidade possibilitada pelos meios virtuais já que o contribuinte possui algumas táticas de fuga<sup>107</sup>, a fim de escolher dentre as jurisdições fiscais a que terá maiores rentabilidades e lucros empresariais, e menores custos tratando-se da arrecadação tributária.

---

<sup>104</sup> ATHENIENSE. Alexandre. «A Jurisdição No Ciberespaço. Centro de Estudos Judiciários», Brasília, n. 20, jan./mar. 2003, p. 74-81.

<sup>105</sup> Artigo 5º Convenção Modelo da OCDE. OCDE. «Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal», 2011.

<sup>106</sup> Artigo 7º Convenção Modelo OCDE. OCDE. «Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Fiscal», 2011.

<sup>107</sup> Aqui apontam as palavras de Rita Calçada Pires, relativamente quanto as hipóteses de afastamento da criação de um estabelecimento estável por parte dos contribuintes: a) não utilização de um servidor próprio, antes utilizando um servidor do ISP local que é o anfitrião da webpage; b) alteração constante da localização do seu servidor e da sua webpáger; c) desempenho apenas de atividades preparatórias ou/e funcionais no próprio servidor, deixando as funções essenciais – como a aceitação da encomenda, o seu processamento e o pagamento – para um mirror server presente num paraíso fiscal ou numa zona de tributação privilegiada; d) desempenho no seu próprio servidor de funções que apenas permitem uma atribuição mínima de lucros ao hipotético estabelecimento estável. PIRES, Rita Calçada. «Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades», Almedina, 2011, p. 182-183.

Por fim, como consequência de tudo que já mencionamos, o comércio eletrônico contribui para a redução dos custos em função da minimização da tributação, tendo em vista que as vantagens econômicas apresentadas pelo veículo são vastas, principalmente quando se trata dos custos de produção dos bens e serviços, já que estes são digitais. Portanto, tratando-se dos custos empresariais, com por exemplo, na armazenagem e gestão de stocks, o *e-commerce* eliminou ou reduziu significativamente alguns custos<sup>108</sup>. Nesse sentido, embora o rendimento empresarial seja reduzido, fato é que a matéria coletável de tributação é aumentada, porém, como já mencionamos, no universo virtual do comércio eletrônico a facilidade de deslocamento para zonas de baixa tributação é uma realidade verdadeiramente utilizada perante os contribuintes.

Ora, é notório que as ameaças de tributação com relação do contribuinte e a fiscalidade são maiores, visto tratar-se de manipulações de maiores visibilidades pois interferem diretamente o núcleo intrínseco da obrigação de pagar impostos. Ocorre que sob outro viés, em uma perspectiva da Administração Fiscal – *Fisco* – os impactos do comércio eletrônico também alteraram substancialmente a natureza das obrigações fiscais eletrônicas, interferindo sobremaneira na arrecadação fiscal.

Nesse sentido, alguns autores<sup>109</sup> apontam que as causas que geram esses impactos em âmbito da fiscalidade com a Administração Fiscal são as mesmas daquelas características do comércio eletrônico, das quais já mencionamos: *desmaterialização, desintermediação, extrema mobilidade e anonimato*. Veja que diante da inexistência das fronteiras geográficas, o poder soberano dos Estados de instituir a competência tributária das atividades virtuais são profundamente atingidas, afinal como a Administração Fiscal conseguirá identificar o nascimento de uma obrigação tributária dentro do universo transnacional da internet onde o contribuinte consegue facilmente manipular as transações eletrônicas, tendo em vista que o caráter intangível e digitalizado dos bens e serviços contribuem para a prática da evasão e planejamento fiscal, a fim de obter uma base menor de tributação.

De mais a mais, não se pode olvidar que o comércio eletrônico trouxe grandes problemas e impactos para as Administrações Fiscais, sendo certo que ele não é o único

---

<sup>108</sup> PINTO. Adérito Vaz. «A tributação do comércio eletrônico», O comércio eletrônico: estudo jurídico-económicos (coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002, p. 383.

<sup>109</sup> Dentre eles destacamos: Cf. Rita Calçada Pires, in “Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico: Desvendar mitos e construir realidades”. 2011. Almedina”. Adérito Vaz Pinto, in “A tributação do comércio eletrônico” in «O comércio eletrônico: estudo jurídico-económicos” (coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002.

problema conforme já foi destacado no primeiro capítulo, já que a figura da globalização foi igualmente apontada como uma dos principais impactos do Direito Fiscal internacional. Nesse sentido, considerando o crescimento exponencial da internet e das novas tecnologias, o fenômeno do *e-commerce* suscita quatro grandes problemas na esfera da Administração Fiscal: i) risco de erosão da base de tributação com a consequente diminuição das receitas fiscais arrecadas; ii) Dificuldade em determinar a jurisdição fiscal com poder de tributação; iii) Dificuldades em assegurar o cumprimento tributário; e iv) Qualificação dos rendimentos gerados pelo Comércio Eletrônico<sup>110</sup>.

E assim entramos em uma problemática que ao nosso sentir comporta um dos maiores desafios para as Administrações Fiscais, gerando impactos significativos para a comunidade internacional, principalmente para a figura do Estado Social. Isto porque se os impostos são a base fundamental para seu funcionamento, então quer isto significar que o risco de erosão da base de tributação (primeiro problema suscitado) surge como principal consequência para a fiscalidade, pois quando se trata do núcleo sensível da arrecadação tributária, qualquer ameaça a essa condição deve ser colocada em alerta, ainda mais em um momento como este no qual os gigantes da internet estão a aproveitar das facilidades da *Web* para aliciar a fuga aos impostos. Vejamos por exemplo a realidade da União Europeia na luta contra esses gigantes.

Segundo estudos realizados pela Comissão Europeia, empresas multinacionais como a *Apple*, *Google*, *Microsoft*, etc., utilizam da jurisdição da Irlanda para obterem benefícios fiscais. Trata-se de uma prática intitulada “*The Double Irish*”<sup>111</sup> comumente utilizada por empresas que lidam com transações realizadas por meio da internet, o qual estabelecem a jurisdição da Irlanda como sede efetiva em solo europeu, tendo em vista as facilidades

---

<sup>110</sup> PIRES, Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011, p. 208.

<sup>111</sup> Sobre o funcionamento da prática *The Double Irish*: Para tanto, uma dada transação entre um cidadão nacional de qualquer parte do mundo e estas companhias é sempre feita através de uma filial irlandesa, que possui a propriedade intelectual do serviço, pois o código tributário irlandês não estipula cobranças sobre rendimentos advindos de transações entre filiais locais de empresas sediadas em outros países. O segundo passo é a obtenção de uma dedução filial na Irlanda através do pagamento de royalties pela filial irlandesa para uma filial na Holanda. A filial holandesa, por sua vez, beneficiada pelos menores tributos impostos pelo código holandês para transações nas quais o fato gerador não ocorreu no país, transfere o dinheiro para uma segunda filial irlandesa, daí o uso do termo “*Double Irish*”, beneficiando-se da falta de tributação sobre rendimentos em suas fontes entre alguns Estados-membros da União Europeia. Finalmente, a segunda subsidiária não paga tributos adicionais por ser controlada por fora da Irlanda, usualmente através de um paraíso filial, aproveitando-se novamente do código irlandês. NUNES. Lucas Duarte. ALVES Sérgio. «*Um Irlandês Duplo, um sanduíche holandês e uma caipirinha, por favor: um tributo à Internet*». Painel do CEDIS no Fórum de Governança da Internet, Nov./2015.

provenientes do código tributário irlandês de não estabelecer incidência tributária sobre os rendimentos advindos de transações entre filiais locais de empresas sediadas em outros países. Portanto, como consequência para esquivarem de pagar impostos, o *Double Irish* tornou-se a principal prática de evasão fiscal das últimas décadas, colocando a jurisdição da Irlanda num cenário de inúmeras práticas fiscais desleais.

Um exemplo disso é o que ocorreu e vem ocorrendo com a *Apple*<sup>112</sup> o qual utiliza a jurisdição da Irlanda para obter benefícios fiscais, e vem sendo investigada pela Comissão Europeia pelos esquemas de evasão fiscal dentro da União Europeia. Segundo relatório<sup>113</sup>, entre os anos de 2015 e 2017, a empresa pagou no território europeu apenas uma taxa de 0,7% de imposto sobre os lucros empresariais (Imposto Rendimento de Pessoa Coletiva em Portugal). De acordo com os estudos levantados<sup>114</sup> a *Apple* teria evitado pagar entre 4 (quatro) e 21 (vinte e um) milhões de euros às autoridades tributárias de vários países europeus ao utilizar as manobras fiscais irlandesa.

O fato é que a estrutura hierárquica da Apple em sede europeia ainda permanece em segredo, sendo certo que a própria política irlandesa de falta de transparência financeira colabora para tanto, pois ainda que a empresa tenha sido denunciada pelo Senado dos Estados Unidos<sup>115</sup> entre os anos de 2012 e 2013, e pela Comissão Europeia, a empresa continua a utilizar tais práticas a fim de evitar as obrigações fiscais. Inclusive, segundo Emma Clancy, especialista em fiscalidade ligada ao partido Esquerda Unitária Europeia, a prática do *Double Irish* é utilizada por inúmeras empresas multinacionais, e que a criação de

---

<sup>112</sup> “Conjugando dados revelados pelos Panama Papers com informação sobre o registo de empresas na Irlanda, os autores construíram um desenho de como estará organizada a empresa: o grupo sediado nos Estados Unidos detém uma holding no paraíso fiscal de Jersey (a Apple Operations International), que se distribui por três braços – a Apple Sales International (responsável pela compra de produtos a fabricantes em todo o mundo, que estava na Irlanda e agora está em Jersey), a Apple Distribution International (na Irlanda, responsável pela execução das vendas fora dos Estados Unidos), e a Apple Operations Europe (na Irlanda, detentora dos direitos de propriedade intelectual).” CRISÓSTOMO, Pedro. «*Estudo destapa potencial novo esquema fiscal da Apple. Relatório da esquerda europeia concluiu que a multinacional terá pago na União Europeia um IRC inferior a 1% nos últimos três anos*». Julho/2018, Disponível em: <https://www.publico.pt/2018/06/21/economia/noticia/estudo-destapa-potencial-novo-esquema-fiscal-da-apple-1835301>. Acesso em: 17/05/2019

<sup>113</sup> CRISÓSTOMO Pedro. *op. cit.*

<sup>114</sup> ROBICHON, Franck. «*Apple continua a evitar pagar milhões em impostos na Europa*». Junho/2018. Disponível em: <https://observador.pt/2018/06/21/apple-continua-a-evitar-pagar-milhoes-em-impostos-na-europa-revela-estudo/>. Acesso em: 17/05/2019

<sup>115</sup> Cf. Sobre a denúncia do Senado dos EUA ver: Disponível em: [https://www.hsgac.senate.gov/subcommi\\_ees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-ustax-code\\_-part-2](https://www.hsgac.senate.gov/subcommi_ees/investigations/hearings/offshore-profit-shifting-and-the-ustax-code_-part-2)

estruturas duplas irlandesas permanece em vigor por meio de tratados fiscais da Irlanda, incluindo tratados com estados considerados paraísos fiscais<sup>116</sup>.

Por assim ser, são por esses e por outros aspectos que fizeram que o comércio eletrônico se tornasse um risco de erosão da base de tributação com a consequente diminuição das receitas fiscais arrecadas, pois diante dessas manobras fiscais a realidade da arrecadação tributária dos Estados diminui significativamente. Veja que a regularização da tributação do comércio eletrônico dos ativos intangíveis se mostra importante no atual cenário da comunidade internacional não apenas por se tratar das receitas fiscais, é evidente que essas realidades tributáveis são importantes por infinitas razões das quais já mencionamos, mas a bem da verdade é que a arrecadação fiscal dessas riquezas acarreta importantes consequências para a justiça fiscal, isto é, para a equidade entre os contribuintes.

Não temos a pretensão de advogar para as Administrações Fiscais ao ponto de sermos excessivos no discurso do dever fundamental de pagar impostos, é evidente que o direito imaneente dos Estados de tributar deve ser protegido, inclusive para os nossos próprios interesses de vivermos em uma comunidade organizada. Ocorre que as manobras fiscais de evitar a obrigação tributária por parte das empresas multinacionais coloca em questão o senso de equidade e justiça fiscal entre os contribuintes, pois enquanto alguns detêm de recursos para fugir aos impostos, outros se tornam reféns do Fisco por não conseguirem burlar a lei fiscal<sup>117</sup>.

Nas palavras de José Casalta Nabais, “naturalmente que a fuga aos impostos aparentemente nada traria de mal ao mundo se todos os contribuintes estivessem em condições de fugir e de fugir em condições de igualdade. Mas isso é de todo inverificável, pois fugitivos fiscais só alguns estão em condições de o ser”<sup>118</sup>. Nesse sentido, por uma questão de justiça fiscal, advogamos para o lado daqueles que estabelecem ser necessário

---

<sup>116</sup> EMMA. Clancy. «*The Green Jersey: Is Ireland helping Apple pay less than 1% tax in the EU?*», Junho/2018. Disponível em: <https://emmaclancy.com/2018/06>. Acesso em: 17/05/2019.

<sup>117</sup> “Ora é de todo insustentável a situação a que uma parte significativa e crescente de contribuintes se conseguiu alcandorar, fugindo descaradamente e com assinalável êxito aos impostos. E insustentável pela receita perdida que origina e, conseqüentemente, pelo *apartheid* fiscal que a mesma provoca, desonerando os “favorecidos” e “fugitivos” fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros “reféns” ou “cativos” do Fisco por impostos alheios. Um fenômeno que muito justamente coloca a questão de saber se, através desta via, não estamos de algum modo a regressar à situação que com algumas exceções se manteve até ao triunfo do estado constitucional, em que certas classes, ou seja, o clero e a nobreza, estavam excluídos da tributação que, assim, incidia apenas sobre os membros do povo ou terceiro estado”. NABAIS, José Casalta. «*Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal*». Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011, p.13.

<sup>118</sup> NABAIS, José Casalta. *Ibidem*, p.13-14.

uma tributação efetiva do comércio eletrônico, uma vez que sua não sujeição desencadearia desequilíbrios no sistema tributário, mas principalmente destacamos a importância de haver políticas de fiscalização para que os contribuintes não se vejam em uma posição de desequilíbrio quanto a sua obrigação de pagar impostos, porque alguns contribuintes – elite global empresarial – detêm de recursos altamente capacitados para esquivarem-se das obrigações, outros menos afortunados estão fadados a arcarem com suas obrigações tributárias sozinhos.

Já o segundo problema relativo à dificuldade em determinar a jurisdição fiscal com poder de tributação, consiste na análise da competência tributária dos ativos comercializados no universo digital, isto é, refere-se a competência territorial – *onde* – o comércio eletrônico deve ser tributado. Conforme já mencionamos, o ambiente virtual compactua para a escolha da melhor jurisdição fiscal, levando em consideração os índices de tributação, o que acarreta a erosão da base tributária para aquelas jurisdições que de fato deveriam ser competentes para exercer a competência tributária das realidades virtuais<sup>119</sup>.

Pois bem. Por consequência desses atos as Administrações Fiscais na tentativa de não perderem receitas fiscais, iniciam algumas políticas unilaterais de proteção e acabam gerando um ambiente um tanto quanto agressivo num cenário internacional, abrindo precedentes para práticas fiscais agressivas e prejudiciais entre as autoridades tributárias. Inclusive, outro fator que merece destaque é que diante da dificuldade de estabelecer a jurisdição fiscal, em alguns casos o ambiente virtual poderá gerar a não tributação do comércio eletrônico o qual de toda sorte não corresponde ao desejado. Nessa direção, logo em seguida, o terceiro problema apontado surge da dificuldade de assegurar o cumprimento tributário, isto é, para que as práticas de não tributação não se tornem uma realidade no universo virtual do comércio eletrônico, uma vez que, como já mencionamos o *e-commerce* deve ser efetivamente tributado<sup>120</sup>.

Finalmente, convém destacar um quarto problema suscitado por Rita Pires Calçada relativo ao aspecto quantitativo da tributação, ou seja, da questão da qualificação dos rendimentos gerados pelo comércio eletrônico. Segundo a autora, o comércio eletrônico traz algumas dúvidas referente à caracterização das operações e fluxo da tributação do rendimento, logo, o questionamento que se encontra é de saber se esses rendimentos são

---

<sup>119</sup> PIRES, Rita Calçada. «Direito Fiscal», 5ª edição, Almedina, 2017, p. 180 e ss.

<sup>120</sup> PIRES, Rita Calçada. «Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades», Almedina, 2011, p.210.

royalties ou lucros<sup>121</sup>. Reservamos o aprofundamento dessa problemática para momento oportuno.

## 5. NOTAS CONCLUSIVAS

Finalmente não podemos encerrar este capítulo sem antes exaltar a célebre frase de William Gibson, o qual ressalta que o futuro já está aqui, ele só não está uniformemente distribuído. Quer isto significar que muito embora o fenômeno do comércio eletrônico já esteja enraizado perante a sociedade internacional, a bem da verdade é que essa tecnologia ainda dispõe de inúmeros desafios, especialmente para a fiscalidade. Assim é fácil constatar que o *cronos tecnológico* ressoa em uma velocidade muito mais evolutiva que o *cronos Estatal*, isto é, a velocidade da regularização dessas realidades virtuais advindas do comércio eletrônico ainda se mostram tímidas.

O fato é que a questão envolvente sobre a tributação do comércio eletrônico já não é mais um assunto uma novidade, pelo contrário, trata-se de um tema que a comunidade internacional vem há alguns anos discutindo mas que por alguns motivos dos quais iremos analisar, ainda se mostram infrutíferas as soluções apresentadas. Ocorre que o futuro, aquele mesmo futuro que Gibson nos alertou já se faz presente e tampouco se encontra uniformizado e distribuído, tendo em vista que os Estados enquanto detentores de poder tributário sequer implementaram políticas fiscais efetivas para as realidades fiscais virtuais.

Daí que deflui nossas perturbações de buscar respostas para o tema envolvendo a tributação do *e-commerce*, mais especificamente dos rendimentos dos ativos intangíveis, dos quais utilizaremos nossos esforços investigativos no próximo capítulo para dissertar sobre o tema. Por ora, importa ressaltar a importância de se manter ativa a tributação dessas realidades digitais em prol da integridade do sistema fiscal dos Estados já que sua não sujeição certamente causaria desequilíbrios perfectíveis aos cofres públicos.

Por assim ser, o comércio eletrônico deve ser tributado em razão da não discriminação com o próprio comércio tradicional, pois partilhando a mesma atividade, isto é, transações comerciais que geram rendimentos, por uma questão de justiça e pelo próprio princípio da capacidade contributiva se faz imprescindível incitar a tributação de ambas as formas de comercializar, ainda que os meios para tal sejam divergentes. Nessa direção o que

---

<sup>121</sup> PIRES, Rita Calçada. «Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades», Almedina, 2011, p. 208.

nos motiva a questionar sobre os desafios do comércio eletrônico, não mais se prende na assertiva de tributar ou não tributar, o que nos resta saber é como e onde a tributação do rendimento empresarial do *e-commerce* deve ser tributado.

## CAPÍTULO III

### UM NOVO PARADIGMA: A ERA DA ECONOMIA DIGITAL

#### 1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS

Apesar dos perigosos trazidos pelo novo tempo, já não há dúvidas que a exponencial tecnologia do século XXI tem promovido a transformação não apenas do *Homo Sapiens* mas como também da própria noção do que até então se conhecia de Economia. Isto porque, diante da massificação da internet e acima de tudo dos meios tecnológicos, inaugurou-se uma nova forma de sociedade pautada no intensivo uso da tecnologia, dimensionando uma nova organização social, política e econômica<sup>122</sup>. Nesse sentido, considerando a facilidade de acesso à rede por meio do uso da Tecnologia da Informação e da Comunicação (TIC), a atual sociedade que agora é comumente chamada de Sociedade da Informação, tendo em vista que esta utiliza com constância as vantagens da tecnologia em todas as dimensões da vida humana<sup>123</sup>, viu-se perante uma nova economia denominada de *Economia Digital*.

Com efeito, com o advento das modernas tecnologias um novo paradigma da Economia Digital foi apresentado, alterando significativamente as dimensões econômicas, já que com a revolução tecnológica o modo de comercialização foi bruscamente alterado gerando-se uma economia dentro do universo virtual da internet, em uma realidade econômica de um comércio sem papel<sup>124</sup> e sem qualquer materialidade. Ocorre que, daqui emerge não ser menos verdade as palavras de Nunes Avelãs, “bem vistas as coisas, a nova economia é apenas um novo disfarce do velho capitalismo, agora globalizado<sup>125</sup>”.

---

<sup>122</sup> VIEIRA. Tatiana Malta. «O direito à privacidade na sociedade da informação: efetividade desse direito fundamental diante dos avanços da tecnologia da informação», Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris, 2007, p. 176.

<sup>123</sup> GOUVEIA. Luís Manuel Borges. «Sociedade da Informação: Notas de definição para uma compreensão operacional», Universidade João Pessoa, 2004, p.02.

<sup>124</sup> PEREIRA. Alexandre Dias. «A globalização, a OMC e o comércio eletrônico», Almedina, Coimbra, 2002, p. 132-133.

<sup>125</sup> António José Avelãs Nunes: “(...) não falta quem anuncie uma outra panaceia, a nova economia da sociedade da informação e da internet. Estas maravilhas da técnica são apontadas como um novo mito redentor do capitalismo, com promessas de paraíso ao alcance de qualquer computador ou de um qualquer telefone móvel da última geração (basta navegar na internet, o resto vem por si...). A nova economia surge, assim, como a última versão da velha tese de que os avanços da ciência e da tecnologia bastam para salvar o mundo. Sem dúvida que as conquistas da ciência são um elemento fundamental na caminhada dos homens para a sua libertação. Mas o mais importante é saber como e em proveito de quem são efectivamente utilizados os conhecimentos científicos, que estão longe de ser considerados como um património comum da humanidade (...). Bem vistas as coisas, a nova economia é apenas um novo disfarce do velho capitalismo, agora globalizado, instalado no mundo do pensamento único, talvez não inteiramente convencido de que ele seja o fim da história, mas vivamente interessado em que o comum das pessoas acredite nisso e fortemente empenhado em fazer, por sua parte, o necessário para tentar atrasar o curso da história (...)”. Cf. «Neo-liberalismo, Globalização e

Por assim ser, se por um lado a sociedade evolui, abrindo-se precedentes para novos comportamentos, como por exemplo a nova forma de comercializar – *Comércio Eletrônico* – e, por conseguinte, de uma nova economia. Por um outro lado, sob um viés jurídico-fiscal, se faz necessário analisar a parcela de responsabilidade das partes envolvidas dessas transações virtuais no funcionalismo dos sistemas fiscais, tendo em vista que a tributação da economia digital é uma das causas por si só da erosão das bases tributárias dos Estados.

Finalmente, convém analisarmos os já conhecidos elementos de conexão de tributação do rendimento a fim de identificar os desafios de repartição do poder tributário dos ativos intangíveis, uma vez que a economia digital contribui para o aliciamento de lucros, já que a movimentação do rendimento tributável das operações eletrônicas podem facilmente ser manipuladas para jurisdição terceiras que não o local onde efetivamente ocorre a atividade comercial. Posto isto, a nova economia coloca em risco uma das mais importantes fontes de arrecadação tributária – imposto sobre rendimento – emergindo daqui o fenômeno da “renda sem estado” (*stateless income*)<sup>126</sup>.

## 2. UM NOVO TEMPO: A ERA DA ECONOMIA DIGITAL

É incontestável que a Economia Digital modificou diversas áreas do conhecimento humano, basta analisar os novos comportamentos sociais que hoje encontram-se inseridos de maneira natural, como por exemplo: efetuar compras on-line, assistir filmes por streaming, escolher músicas e *podcast* em plataformas digitais, e diversas outras situações que possam ser realizadas pelo Comércio Eletrônico, plataformas digitais, Websites, etc. A bem da verdade é que tal evolução está intimamente relacionada à TIC, pois daí advém as revoluções tecnológicas<sup>127</sup>, tendo em vista que com Era da Economia Digital a sociedade viu-se diante de inúmeros benefícios que só a escala virtual pode oferecer<sup>128</sup>.

Na realidade, se faz importante ressaltar que a Economia Digital engloba espécies de modelos de negócios digitais, do qual obtém como gênero o comércio eletrônico, isto é, além

---

*Desenvolvimento Económico*», Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. XLV, 2002, p. 312.

<sup>126</sup> PICONES. Matheus Bertholo. «Princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo», Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Saraiva Jur, 2018, p. 123.

<sup>127</sup> CIURIK. Dan; PTASHKINA. Maria. «Começaram as guerras no comércio digital: delineando os campos de batalha regulatória» Pontes, vol. 14, nº. 1, março 14, 2018, p. 7-13.

<sup>128</sup> ARBACHE. Jorge. «Commoditização digital e desenvolvimento econômico» Pontes, vol. 14, nº. 1, 2016, p. 4.

das modalidades de *e-commerce* das quais já mencionamos em capítulo anterior, com o crescimento da TIC, da internet e das novas tecnologias, outras novas espécies de negócios surgiram, tais como lojas de aplicativos (*app stores*), propagandas online (*on-line advertising*), serviços de pagamento (*payment services*), e *cloud computing*<sup>129</sup>.

Ocorre que, essa transformação do *modus operandi* das atividades digitais não afetaram apenas as questões jurídico-econômicas e jurídico-empresariais, a Era Digital trouxe consigo comportamentos jurídico-sociais que acabaram por desencadear a própria natureza jurídico-tributária dos Estados, e, por consequência, do Estado Social. Não é exagero mencionar que as transformações econômicas e sociais trazidas pela Economia Digital tornaram-se fonte de ansiedade e de oportunidade para milhões de indivíduos que utilizam os canais virtuais para se expressarem<sup>130</sup>.

Ora, ao analisar esses comportamentos sob a ótica do Direito Fiscal, identificamos que os efeitos sociais trazidos pela Economia Digital são bastante perceptíveis quando se trata do desejo dos contribuintes de fugir com o dever de pagar impostos, bem como dos próprios Estados de se reconhecerem paraísos fiscais ao oferecerem um sistema fiscal que comporta um desvio de pagamento de impostos. Isto porque, com o advento do comércio eletrônico (uma das sub ramificações da Economia Digital) o núcleo da arrecadação tributária tornou-se fortemente afetado, e principalmente colocado em alerta sob uma possível erosão da base tributária.

E daqui emerge o principal enfoque de estudo por parte da comunidade internacional em âmbito do Direito Fiscal internacional, isto é, lutar contra o fenômeno da erosão das bases tributárias, pois o que verdadeiramente está em jogo perante essas situações tributárias internacionais é a realocação de rendas das incidências tributárias transfronteiriças realizadas dentro do universo digital e a consequente perda da Soberania fiscal dos Estados diante das práticas agressivas dos contribuintes ao burlarem a lei fiscal internacional com o intuito de ver reduzido o pagamento da obrigação tributária<sup>131</sup>. Ora, o fato é, a Economia

---

<sup>129</sup> GAMITO. Conceição; PIRES. Joana; MARQUES. Filipe. «*Digital Economy Taxation: The quest for a perfect solution*», International Taxation: New Challenges, University of Minho, 2017. p. 16-18.

<sup>130</sup> «Transformações econômicas e sociais são uma fonte de ansiedade – e de oportunidade – para milhões de indivíduos. Com a chamada economia digital, a história se repete. Desde a virada do século XXI, bilhões de pessoas viram suas vidas afetadas por mudanças profundas na forma com que bens e informações são produzidos e intercambiados. Muitos ganharam com isso, colhendo os frutos de um considerável aumento de sua produtividade. Por outro lado, outros tantos indivíduos passaram a lidar com o temor de que décadas dedicadas a uma atividade se chocariam com o fantasma da obsolescência». In: «*Entre a ansiedade e a oportunidade*» Pontes, vol. 14, n.º. 1, março 14, 2016, p 4.

<sup>131</sup> PADIAL. Ignacio Cruz. «*La Economía Digital En Beps: Una Síntesis*», Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga, p. 07.

Digital na qualidade de um novo paradigma econômico, é por si só causa de degradação da base tributária, tendo em vista a intangibilidade do fenômeno, no qual a própria OCDE a enquadra como incompreensível.

## 2.1 AFINAL O QUE É ECONOMIA DIGITAL?

Nada obstante, a questão do que «*Afinal o que se entende por Economia Digital?*» não apresentar uma resposta efetiva e concisa; e embora, *a priori*, a tendência seja correlacionar a economia digital como uma situação única e inovadora, a bem da verdade é que o termo economia no atual contexto internacional deve ser analisado sob duas vertentes: a «*Economia pré-globalização*» e, por outro sentido, a «*Economia Digital*»<sup>132</sup>. Entretanto, ainda que haja essa subdivisão, ambas as nomenclaturas devem ser analisadas sob a luz do contexto histórico em questão, tendo em vista que de acordo com a OCDE <sup>133</sup> a economia tradicional sofreu uma mutação diante da interferência da Tecnologia da Informação e da Comunicação, transmutando-se para uma economia digital. Ocorre que, no que se refere ao real enquadramento dessa nova realidade econômica, a tal economia está longe de ter uma resposta e solução universal<sup>134</sup>.

Nas palavras de Zimmermann<sup>135</sup> a economia digital pode ser entendida como uma economia baseada na digitalização de informações e as respectivas infraestrutura de informação e comunicação a ela associada<sup>136</sup>. Pois bem, de modo geral, aquilo que chamamos de Economia Digital é senão a própria economia inserida em uma novo fato econômico baseado na nova realidade virtual da tecnologia da informação e da comunicação, no qual as atividades são desenvolvidas dentro do universo do ciberespaço que e adquirem um novo modelo de informação, bem e serviço intangível.

---

<sup>132</sup> HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. 122.

<sup>133</sup> OCDE. «*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*», OCDE Publishing, 2015, p. 143.

<sup>134</sup> HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. *Op. cit*, p. 222.

<sup>135</sup> ZIMMERMANN. Hans-Dieter. «*Understanding the Digital Economy: Challenges for New Business Models*», Electronic Journal of Gallen University. January, 2000, p. 729.

<sup>136</sup> Neste ponto copiamos Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo na sua visão a economia digital é “*aquel marco de referencia que ha absorbido a la tradicional forma de hacer negocios, que se rige por los principios que inspiran al comercio electrónico y que ha encontrado su máxima expansión con la consolidación de los modelos de negocio basados em la prestación de servicios digitales por cualquier medio electrónico*”. HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, 2018, p.124.

Já de acordo com a OCDE <sup>137</sup>, a organização entende que como a economia digital está se tornando uma economia por si só, uma tarefa que tem se mostrado complexa é diferenciar o que é a economia digital do resto da economia em si, visto que com o avanço da tecnologia digital ficou cada vez mais difícil identificar o que verdadeiramente se enquadra entre o que é digital e o que não é, já que a economia digital integra a tecnologia digital<sup>138</sup>. Ademais, ainda que esse limite de contextualização seja uma tarefa abstrata, o grupo de estudos fiscais da OCDE identificou seis características intrínsecas à economia digital, sendo elas: mobilidade, efeitos de rede, importância dos dados, modelos de negócios multilaterais, tendência ao monopólio ou oligopólio e volatilidade<sup>139</sup>.

Por assim ser, a Economia Digital ganhou repercussão mundial porque o volume financeiro movimentado dentro do universo virtual corresponde a uma realidade financeira significativa, isto porque, vimos que a presença do Comércio Eletrônico tem sido expressiva perante a sociedade o que naturalmente traz à tona a importância de dimensionar essas transações, e principalmente as consequências que são observadas diante desse novo fenômeno que implica sérias consequências para o Direito Fiscal Internacional<sup>140</sup>.

### 3. QUE FUTURO PARA A TRIBUTAÇÃO DIGITAL?

Na tentativa de desvendar qualquer solução para a questão em voga – *tributar efetivamente as realidades intangíveis*– não podemos deixar de citar um dos quatro problemas suscitados por Rita Calçada Pires, conforme já mencionamos, como um dos fatores determinantes para o desajustamento dos sistemas fiscais em âmbito global, que é a *Erosão da Base Tributária*. Do caminho percorrido até aqui identificamos inúmeras situações que comprovam o imensurável peso e desafio para um Estado Fiscal sustentar-se na era da digitalização. A dificuldade denota-se complexa ao tentar adaptar os já conhecidos elementos e princípios de tributação do Direito Fiscal internacional para o universo digital. Ocorre que, apesar de todos os perigos trazidos pela internet, pelo comércio eletrônico, enfim, pela própria Economia Digital, a maior luta de todos esses novos desafios refere-se

---

<sup>137</sup> TEI Comments on OECD. «*BEPS Action 1: Digital Economy*», The Tax Executive, 2014, p. 144.

<sup>138</sup> PIRES. Rita Calçada. «*Uncovering a brave new world on taxation: income from the digital economy. International Taxation: New Challenges*», University of Minho, 2017. p. 43.

<sup>139</sup> ROCHA. Sérgio André. «*Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE*», Tributação da Economia Digital, Revistas dos Tribunais, 2018, p.18.

<sup>140</sup> OECD. «*Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report*», 2018, p.11.

ao núcleo essencial e soberano do sistema fiscal, isto é, proteger a arrecadação e a base tributária.

Nos dias de hoje, e na verdade em todos os tempos da vida humana o desejo de aliciar o pagamento dos impostos sempre esteve presente no comportamento dos indivíduos, deveras quem sabe associar tal descontentamento a questões políticas de seus representantes, a altas cargas tributárias, ou até mesmo pela insatisfação dos cidadãos de não verem benefícios diante desses pagamentos tributários, que em alguns sistemas podem até serem considerados exorbitantes. A questão é, o Homem na condição de contribuinte e cidadão de um Estado não lhe apetece pagar impostos, trata-se de um descontentamento global, salvando-se raríssimas exceções. Neste viés, diante do cenário atual que vivemos de extrema mobilidade e tecnologia promovido pelo comércio eletrônico, tornaram-se estes fatores determinantes para auxiliar a fuga aos impostos.

Todavia, na atual conjuntura da sociedade, não somente os contribuintes estão na situação de fugitivos da lei tributária, os Estados, por sua vez, também dispõem de corresponsabilidade ao enquadrarem-se como paraísos fiscais, ou melhor, como preceitua Nunes Avelãs<sup>141</sup>: “estados mafiosos” ou “estados bandidos”. Nessa direção, a questão que se coloca no umbral do XXI, portanto, na Era da Economia Digital, revela-se da luta da comunidade internacional de modo geral contra o fenômeno da *Erosão da Base Tributária*, e, por conseguinte, dos fatores determinantes que a acarretam a erosão comumente utilizada por empresas multinacionais que fizeram do universo virtual do comércio eletrônico o canal interlocutor para adquirir mais lucros, e esquivarem-se de qualquer legislação fiscal que não a que melhor lhe beneficie, e também de alguns Estados que de alguma forma contribuem para a fuga aos impostos de alguns contribuintes (Gigantes da Internet).

### 3.1 A EROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS

Antes de tudo convém destacar alguns apontamentos sobre o que verdadeiramente se entende por *Erosão da Base Tributária*. Ora bem, no intuito de desvendar todas as premissas atreladas ao assunto, Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo<sup>142</sup> preceitua que a erosão das

---

<sup>141</sup> NUNES. António José Avelãs. «*Neo-liberalismo Globalização e Desenvolvimento Económico*», Boletim de Ciências Económicas, Vol. XLV, 2002, Coimbra, p. 307.

<sup>142</sup> “Desde esta perspectiva, la erosión de las bases imponibles puede ser considerada como una consecuencia de otra figura o «pseudofigura» tributaria como es la planificación fiscal agresiva, en la que a través de mecanismos artificiosos consiguen, bien vaciar sus bases imponibles impidiendo que se genere el hecho imponible en territorios donde se dan las condiciones para hacerlo, o bien, directamente, una vez generado el hecho imponible se produce el desvío de esas rentas o beneficios a territorios de nula o baja tributación,

bases tributárias pode ser considerada como consequência de estratégias de planejamento fiscal agressivo, visto que os mecanismos artificialmente utilizados evitam o nascimento do fato gerador no território onde as condições tributárias estavam presentes, transferindo tal base tributária para um determinado país de baixa ou nula tributação. Ou por outro lado destaca o autor uma segunda hipótese no qual a condição tributária é gerada, ou melhor, incide o fato gerador mas ocorre o desvio daqueles rendimentos ali obtidos para territórios de tributação nula ou baixa.

Noutras palavras, José Casalta Nabais<sup>143</sup> designou a erosão da base tributária em dois segmentos. Num primeiro momento atrelado à *erosão das bases (Base Erosion)*, estando em causa a “evitação da prática do fato tributário num determinado país, erodindo em relação a este a correspondente base tributária e fixando-a em países de baixa ou nula tributação”. Já o segundo segmento da erosão corresponde ao *desvio dos lucros (Profit Shifting)*, isto é, “depois de praticado o fato gerador, desviar os lucros para países de baixa ou nula tributação”. Ora, a questão envolvente da erosão da base tributária está intimamente relacionada com a soberania fiscal, pois se tais manobras podem ser facilmente realizadas por várias empresas e grupos multinacionais, ainda mais em um momento como este das modernas tecnologias e do comércio eletrônico, então quer isto significar que muitos Estados estão perdendo receitas tributárias que deveriam receber mas que por intempéries externas impendem a concretização dessas arrecadações.

Para compreendermos em verdade o que caracteriza a erosão da base tributária, imaginamos a situação hipotética criada por Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo<sup>144</sup>: “*Si la previsión anual de ingresos del Estado X es 100, y debido a las estrategias de planificación fiscal agresiva se reduce a 80, el 20 restante es la erosión de la base imponible de los Estados*”. Nesse sentido, o autor destaca que a erosão da base tributária é o percentual (neste caso os 20) que um Estado deixa de receber, ou seja, de arrecadar a receita tributária em decorrência das manobras artificiais (planejamento tributário agressivo) praticado pelo contribuinte. Conforme fixado por nós em capítulo anterior, ainda que o autor tenha utilizado

---

produciéndose en ambos casos una merma en la recaudación de los Estados donde se han generado esas rentas o beneficios y que no han podido ser sometidos a tributación.” HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. 50 e ss.

<sup>143</sup> NABAIS. José Casalta. «*A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LXI, Coimbra, 2018, p. 292-293.

<sup>144</sup> HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. 56.

o exemplo hipotético, a bem da verdade é que no atual cenário o que não nos faltam são situações verdadeiras de planejamento fiscal agressivo, principalmente quando nos referimos aos gigantes da Internet<sup>145</sup>.

Ora bem, como tom de conclusão, destacamos as palavras de Nathalie Bravo<sup>146</sup>. A autora destaca que a injustiça envolvente da questão em voga é que o imposto decorrente da atividade geradora de renda deveria sujeitar-se ao Estado em que ocorreu a obrigação tributária, e não o contrário. Todavia, como acabamos de nos referir, a erosão da base tributária não se determina por si só, existem fatores que determinam tal condição, em verdade existem sujeitos que praticam atos para então desencadear a erosão.

A propósito disso, não podemos deixar de mencionar sobre o planejamento tributário agressivo, fenômeno no qual as grandes empresas e a elite multinacional comumente utiliza para fugir ao pagamento de impostos, e por outro lado, não se pode deixar de cor responsabilizar os Estados enquanto sujeitos e causa determinante de erosão da base tributária ao enquadrarem-se na condição de paraísos fiscais.

### 3.1.1 PLANEJAMENTO FISCAL AGRESSIVO

Dentre as estratégias fiscais destacadas pela doutrina, o Planejamento Fiscal Agressivo<sup>147</sup> é apontado como uma das principais causas de promoção da Erosão da Base

---

<sup>145</sup> Merece nota as contribuições de Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo. “En un conjunto de países con sistemas tributarios próximos (por ejemplo, la Unión Europea) se realiza una previsión de la recaudación en cómputo promedio, y las multinacionales se aprovechan de las lagunas y fricciones entre los ordenamientos jurídico-tributarios de esos Estados para producir la erosión de las bases imponibles, rompiendo el equilibrio presupuestario establecido inicialmente en este conjunto de países. Ahora bien, existen territorios dentro de la propia Unión Europea cuya legislación fiscal es notoriamente diferente al resto de Estados, como tal caso es el de Luxemburgo, del que podemos mencionar los escándalos de Luxleaks, o Irlanda, con los conocidos Tax Rulings (acuerdos fiscales particulares entre Administraciones tributarias y contribuyentes) a empresas multinacionales como Apple, Google o Starbucks<sup>45</sup>, que articulando mecanismos que distorsionan la competencia fiscal entre los Estados contribuyen a erosionar la base imponible del resto de Estados miembros.” H HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. IDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. *Ibidem*, p. 58.

<sup>146</sup> “Base erosion is understood as the unfair erosion of the tax base that should be subject to tax in the state where the income-generating activity took place (the host or source country). Profit shifting is understood as the unjustified shifting of profits from the host country to a different jurisdiction – normally from a hightax jurisdiction to a low-tax jurisdiction or a tax haven. BRAVO. Nathalie. «*The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*», World Tax Journal, 2016, p. 279.

<sup>147</sup> Segundo o Decreto-Lei 29/2008, Legislação Portuguesa, o termo “planeamento tributário agressivo” é “o fenómeno do planeamento fiscal agressivo ou abusivo, promovido por estes intermediários fiscais, gera efeitos desfavoráveis muito significativos, pois corrói a integridade e a justiça dos sistemas fiscais, desencoraja o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes e aumenta injustificadamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal. Diário da República Eletrónico, in: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/247717/details/maximized>.

Tributária em âmbito mundial, fato este que diga-se de passagem não nos surpreende, considerando o histórico impiedoso dos contribuintes, principalmente das sociedades empresárias de esquivarem-se com seu dever fundamental de pagar impostos. Isto porque, se as estratégias de planejamento fiscal agressivo é comumente utilizada no dia a dia de inúmeras empresas físicas que praticam atividades comerciais fronteiriças, e com destaque, na maioria das situações sequer são “pegas” pelas autoridades tributárias, já não era de se estranhar que tal fenômeno seria igualmente praticado nas atividades eletrônicas o qual ainda possuem o diferencial de serem intangíveis.

Nesse sentido, torna-se incontestável que o cenário por si só desmaterializado do comércio eletrônico o qual se encontra dentro do universo imensurável da internet já o coloca em posição de vantagem para estratégias fiscais não legais, tendo em vista o caráter de anonimato e a percepção de estar diante de um universo sem leis, e ainda principalmente pelo fato da atividade empresarial gerada deter um formato intangível, logo, o alcance da empresa é mundial, pouco importando-se o local de sede da sociedade pois no intuito de diminuir a carga fiscal a empresa procura a melhor relação tributária em termos de pagamento de tributo para estabelecer sua sede efetiva.

Nessa direção, a faculdade de dar um conceito ao planejamento tributário agressivo ainda se mostra controversa, trata-se de um tema que abrange muitas discussões, principalmente pelas questões que envolvem diferenciar as práticas e planejamento fiscal *extra e contra legem* de evasão fiscal, fraude fiscal, elisão fiscal e o próprio planejamento tributário. Mas por ora, a questão fundamental é compreender que o planejamento fiscal agressivo é um problema mundial, tendo em vista os efeitos desfavoráveis que o fenômeno causa em âmbito dos sistemas fiscais, comprometendo a justiça e a igualdade fiscal internacional<sup>148</sup>.

Sendo assim, o planejamento fiscal agressivo, como pelo próprio nome se exprime, é um planejamento realizado por parte do contribuinte a fim de encontrar dentre as soberanias fiscais existentes aquela que melhor lhe beneficie em termos de índices de tributação, ou seja, é o fenômeno de planejar dentre as jurisdições com baixos ou nulos índices de tributação o melhor território jurídico para estabelecer a sede efetiva de uma sociedade, logo, ele é por si só uma causa que produz a erosão da base tributária.

---

<sup>148</sup> CALDAS, Marta. «*O conceito de Planejamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planejamento Fiscal?*», Cadernos Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal n. 18, Almedina, 2015, p.71.

Em âmbito da União Europeia, a Comissão Europeia<sup>149</sup> adotou uma Recomendação aos Estados membros quanto ao conceito de planejamento tributário agressivo e ficou definido que o fenômeno “consiste em tirar partido dos aspectos técnicos e um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais”. Ademais, a Comissão determinou que o planejamento fiscal agressivo promove desequilíbrios na distribuição da carga tributária.

Por assim ser, o planejamento tributário agressivo é um fenômeno praticado pelos contribuintes com apoio especializado e com notório saber jurídico, a fim de burlar a lei fiscal de um Estado. Nesse sentido, tal Estado na condição de sujeito ativo da obrigação tributária perde receita fiscal de uma incidência tributária que estaria sob sua jurisdição fiscal, tendo em vista que o contribuinte (sujeito passivo) utiliza manobras fiscais para escolher uma outra jurisdição com índices menores ou inexistentes de impostos para assim estabelecer sua sede efetiva para atingir a consequência de não pagar imposto.

### 3.1.2 CORRESPONSABILIDADE DOS ESTADOS

Ora bem, diferente do que muito se prega, os Estados também possuem responsabilidade no que se refere as estratégias de planejamento fiscal agressivo, não sendo, portanto, um fenômeno de exclusividade dos contribuintes visto que alguns Estados e territórios na qualidade detentores de regimes fiscais de baixa tributação ou até mesmo paraísos fiscais devem ser igualmente destacados como corresponsáveis pela erosão das bases tributárias<sup>150</sup>. Daqui emerge um dos maiores confrontos da Era da digitalização, já que esse fenômeno comumente utilizado pelos Estados atinge o exercício de soberania tributária dos demais Estados envolvidos.

Nesse sentido, merece destaque o entendimento de Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo<sup>151</sup> ao subdividir a responsabilidade dos Estados como fator determinante da erosão

---

<sup>149</sup> “O planejamento fiscal agressivo consiste em tirar partido dos aspectos técnicos e um sistema fiscal ou das assimetrias existentes entre dois ou vários sistemas fiscais, a fim de reduzir as obrigações fiscais. Pode assumir várias formas. Entre as consequências desta prática, refiram-se as duplas deduções (por exemplo, a mesma perda é deduzida tanto no Estado da fonte como no Estado da residência) e a dupla não tributação (por exemplo, rendimento não tributado no Estado da fonte são isentos de imposto do Estado de residência”. UNIÃO EUROPEIA. «Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planejamento fiscal agressivo (2012/772/UE)», p. 2.

<sup>150</sup> NABAIS. José Casalta. «A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LXI, Coimbra, 2018, p. 306.

<sup>151</sup> HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «La Erosión de las Bases Imponibles Societarias», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. 111.

da base tributária sob duas variantes, a primeira referente à falta de consenso e, a segunda, relativa à competência fiscal prejudicial. Uma palavra sobre cada uma delas.

Segundo o autor, constantemente atribuímos uma responsabilidade exclusiva para as multinacionais por praticarem com constância a prática de planejamento fiscal agressivo, sendo inclusive reprovado socialmente esse comportamento por contradizer com os valores morais, de boa conduta e até mesmo contra a própria lei. Todavia, o que pouco se debate é a cota da responsabilidade dos Estados de se assumirem na condição de zonas de baixa ou inexistente tributação, isto porque, se há empresas que elaboram suas estruturas de planejamento fiscal agressivo a fim de garantir o desvio dos benefícios obtidos (lucros) para territórios qualificados como paraísos fiscais, então se faz necessário atribuir a corresponsabilidade desses Estados que apresentam tais regimes fiscais mais benéficos.

Ademais, um outro ponto que merece destaque é que esses Estados na qualidade de paraísos fiscais não oferecem tais condições tributária para todos os contribuintes/residentes submetidos em sua jurisdição, mas tão somente para os fugitivos fiscais que se enquadram em uma elite global, no caso específico da Economia Digital aos gigantes da internet<sup>152</sup>. Por assim ser, a atitude desses Estados tem sido questionada perante a doutrina e apontada como responsável conjuntamente com as multinacionais por partilharem a responsabilidade de erodir as bases tributárias, pois ao criarem um sistema tributário internacional amparado em medidas unilaterais que visam atrair fluxos de capital estrangeiro para seus territórios, então eles devem ser responsabilizados pela evasão fiscal sofrida pelos demais cofres públicos.

Isso porque, tal prática invade o principal núcleo de soberania de um Estado que é o poder tributário, ao terem sua competência tributária suprimida e, por consequência, diminuída a arrecadação tributária para o erário público. E neste ponto, retornamos ao assunto que fora tratado no primeiro capítulo: se os impostos são o preço que pagamos por vivermos em uma comunidade assente na liberdade<sup>153</sup>, deixando de lado a questão legal e moral dos paraísos fiscais e das multinacionais que utilizam o planejamento fiscal agressivo, a questão que se coloca é a de saber se essas Autoridades Tributárias que estão sendo usurpadas do seu poder e competência tributária, e os demais contribuintes pagantes

---

<sup>152</sup> NABAIS. José Casalta. «*A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LXI, Coimbra, 2018, p. 307.

<sup>153</sup> NABAIS. José Casalta. «*O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 75, 2003, p. 05.

submetidos a sua jurisdição que respeitam a legislação fiscal, eles sentirão os efeitos dessa usurpação?

Acreditamos que sim, e ainda que neste momento os efeitos não sejam perceptíveis, conseguimos imaginar os efeitos futuros principalmente para os países menos desenvolvidos, dentre os quais Portugal se enquadra, quando em comparação com os demais países membros em âmbito da União Europeia. Ora, os efeitos de sustentar as atividades finais de um governo sem o suporte financeiro do Estado Fiscal será facilmente enxergados quando as transações tributárias se tornarem ainda mais digitais, e tais práticas de planejamento agressivo continuarem a ser realizadas pelas multinacionais conjuntamente com a corresponsabilidade de alguns Estados ao beneficiarem um sistema tributário injusto com baixos índices de tributação.

Ora dentre os melhores dos cenários, Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo destaca a necessidade da OCDE e da própria União Europeia de levarem a cabo a corresponsabilidade fiscal entre os Estados e das multinacionais quanto a erosão as bases tributárias, a fim de criarem soluções fiscais multilaterais e consensuais na luta contra a fraude fiscal internacional. O autor ressalta ainda em sua tese de doutorado que, embora a variante da falta de consenso entre os Estados seja um causa de importância na erosão das bases tributárias, a segunda variante – *concorrência fiscal prejudicial* – é em sua opinião o fator fundamental que produz a erosão, tendo em vista que a variante “falta de consenso” não é um fator altamente relevante pois apenas permite estratégias de planejamento agressivo de forma sinistra, enquanto a concorrência fiscal prejudicial de forma ativa<sup>154</sup>.

Nessa direção, a variante da concorrência fiscal prejudicial é apontada como segunda causa determinante de planejamento tributário agressivo praticado pelos Estados, e, por consequência, para a erosão das bases tributárias. De início, convém ressaltar que a compreensão da concorrência fiscal internacional deve ser analisada sob a luz da existência de diferentes sistemas fiscais entre os Estados, o qual pode ser percebido como uma competição de atrair capital ou bases tributárias por parte desses Estados ao disponibilizarem um ambiente favorável em termos de fiscalidade. Em outras palavras, ocorre a concorrência

---

<sup>154</sup> Nas palavras de Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo: “Por ello, entendemos que esta falta, en definitiva, de acuerdo o consenso entre los Estados no es un factor sumamente relevante en la erosión de las bases imponibles, sino más bien un factor que posibilita las estrategias de planificación fiscal agresiva pero de un modo omisivo, mientras que, contrariamente, las situaciones de competencia fiscal perjudicial, como veremos a continuación, lo hacen de un modo activo.” HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. 115.

tributária quando os Estados na tentativa de atrair atividades empresariais, fluxo de investimento, etc., modificam as normas tributárias com intuito de fomentar movimentos estrangeiros<sup>155</sup>.

Nesse sentido, a concorrência fiscal internacional tem de ser compreendida levando em consideração os interesses das sociedades empresárias no desejo de ver reduzido os custos empresariais pelo sistema fiscal mais vantajoso, isto é, as empresas não planejam sua sede efetiva em localidades em que verdadeiramente estabelecem suas atividades, mas sim nas localizações em que estão presente os melhores sistemas fiscais em termos de baixos índices de tributação<sup>156</sup>.

Definidas essas premissas, é interessante a colocação de Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo, no sentido de apontar a concorrência fiscal prejudicial como consequência do planejamento tributário agressivo praticado pelos Estados, pois é nítido que esses incentivos fiscais como meio estratégico para atrair grandes corporações para suas jurisdições fiscais, desestabiliza as bases tributárias das demais Administrações Fiscais que estão a sofrer uma usurpação de poder tributário. É evidente que também devemos mensurar a parcela de responsabilidade dos contribuintes – multinacionais com amplitude global – que utilizam manobras ilícitas para burlar a lei fiscal. Todavia, se faz necessário discutir principalmente a parcela da responsabilidade dos Estados excedentes da lei, pois tais benefícios não estão à disposição para a integridade de contribuintes, pelo contrário, nem todos os contribuintes estão em condição de igualdade para obterem tais benefícios fiscais ilícitos, e sim somente uma elite global, portanto, a realidade das baixas ou inexistentes alíquotas de tributação abrange tão somente uma pequena parcela de contribuinte, o qual restringe duplamente o princípio da equidade, pois nem todos os contribuintes estão em condições iguais de serem fuggitivos da lei.

Do caminho percorrido até aqui, e nos referimos basicamente na evolução da globalização das relações comerciais transfronteiriças, é exatamente nesta realidade na qual estamos – *Era digital* – que os impactos da concorrência fiscal prejudicial podem ser observadas, visto que com a presença do comércio eletrônico direto as transações comerciais são intangíveis, portanto, pouco importa a localização que se encontra a sede efetiva das

---

<sup>155</sup> BORGES. Antônio De Moura. «*Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial*», Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT Belo Horizonte, n. 12, ano 2, 2004, p. 02-03.

<sup>156</sup> AMARAL. Karina Almeida Do. «*Combate À Concorrência Fiscal Através do Código de Conduta no Domínio Da Fiscalidade Das Empresas: O Caso Português*», Revista de Estudos Europeus, n. 64, 2014, p.128.

empresas, o consumidor continuará a receber com qualidade seus bens e serviços, nada mudará para os consumidores finais no que se refere a prestação comercializada, o impacto da economia digital será perceptível para a arrecadação tributária dos Estados.

A par de tais consequências e condições apresentadas, nos questionamos sobre a responsabilidade de cada um desses sujeitos, isto é, de um lado das sociedades empresárias (contribuinte) que utilizam tais manobras fiscais desleais, e por outro, os Estados na qualidade de soberano e detentor de poder tributário de enquadrar-se como um paraíso fiscal; é evidente que dentre essas condições apresentadas que abalam a Erosão das Bases Tributárias todos esses sujeitos cada qual em sua condição e razão de ser, geram sérias consequências para a comunidade internacional, tornando-se uma atividade de tamanha complexidade mensurar qual dos sujeitos aos olhos da justiça fiscal internacional comete o pior dos crimes.

A verdade é que a efetiva resposta dessa assertiva envolvem questões que vão para além da ponderação entre legalidade e moralidade. Não se trata apenas de nomear o pior e principal causador da erosão da base tributária, mas antes de tudo, de dar a devida responsabilidade para cada uma das partes citadas visto que ambas atuam na linha da ilegalidade, cada um com suas peculiaridades. De resto, o que nos mantém motivado é analisar como a comunidade internacional tem lidado com a tarefa relacionada ao assunto em voga, a fim de efetivamente identificar a competência tributária para as transações eletrônicas realizadas por meio do comércio eletrônico.

#### **4. QUE FUTURO PARA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO NO UNIVERSO DA ERA DIGITAL?**

Nessa continuação, sem mais delongas a problemática a ser refletida prende-se na análise dos limites formais da tributação do rendimento do comércio eletrônico, isto é, os limites atrelados ao quem e como tributar as transações eletrônicas realizadas dentro do universo do *e-commerce*. Isto porque, não é preciso ser nenhum expert em fiscalidade para de imediato compreender que a principal questão a ser respondida referente ao poder tributário sequer foi solucionada anos depois desde a sua primeira discussão na conferência interministerial realizada pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE intitulado «*A Borderless World – Realising the Potential of Electronic Commerce*<sup>157</sup>», destinado a

---

<sup>157</sup> Sobre a Conferência Interministerial realizada pela OCDE, através do seu Comitê para os Assuntos Fiscais, apresentou, Glória Teixeira e Abílio Rodrigues dispõem: “Considera a OCDE, que os princípios fiscais que

estabelecer as condições gerais da tributação do comércio eletrônico, em 8 de Outubro de 1998, em Ottawa.

Para além do mencionado, nos questionamos se todas as incertezas atreladas a competência tributária se correspondem de fato uma dificuldade jurídica de inadequação dos já conhecidos elementos de tributação (fonte e residência) ou se na verdade, trata-se de uma falta de habilidade técnica capaz de identificar as atividades desenvolvidas dentro do universo das modernas tecnologias e da própria internet. Ou ainda, em uma terceira hipótese e talvez a mais plausível, sustentada como justificativa do egocentrismo tanto por parte da elite empresarial multinacional, mas principalmente pelos Estados cujo poder de soberania é extrapolado ao se tornarem excedentes da lei fiscal, enquadrando-se ao patamar de paraíso fiscal contribuindo para a desordem internacional.

Ora, ainda que o tema da tributação do comércio eletrônico não seja um assunto novo, e embora seja possível analisar as inúmeras vertentes do conflitos sob a luz de várias justificativas, a pergunta que não quer calar perante a comunidade internacional é: afinal como tributar o rendimento empresarial das transações eletrônicas intangíveis advindas do comércio eletrônico? Tendo em vista, que o vasto infinito da internet permite que atividades incidentes de imposto de renda sejam realizadas em um determinado território sem que ocorra nenhuma presença física nos limites geográficos desse país, já que a atividade é desenvolvida inteiramente virtual, portanto, passando despercebida pela autoridade tributária competente para fins de tributação.

Isto porque, como muito bem preceitua Richard Bird<sup>158</sup>, a principal questão envolvente da tributação do imposto de rendimento advindo do comércio eletrônico revela-se do fato de como conseguir identificar e mensurar o tamanho da base tributária dessas

---

orientam a tributação do designado comércio convencional devem ser aplicados ao comércio eletrônico, nomeadamente o princípio da neutralidade, segundo o qual a tributação não poderá induzir os contribuintes a determinados comportamentos económicos, como forma de reação aos diferentes encargos tributários — desta forma, não deverá ser promovida uma discriminação fiscal das transações efetuadas por via eletrónica relativamente às transações efetuadas no comércio convencional; o princípio da eficiência, que dita que os custos administrativos relativos à cobrança de impostos deverão ser minimizados; o princípio da certeza e simplicidade, afirmando a OCDE que as normas fiscais deverão continuar a ser claras e simples, no sentido de permitir que o contribuinte possa compreender os seus efeitos; o princípio da eficácia e justiça, que determina que a tributação deve estar ajustada à realidade, existindo ainda a necessidade de minimizar a fraude fiscal, e, por fim, o princípio da flexibilidade, nos termos do qual os sistemas fiscais deverão ser flexíveis e dinâmicos, assegurando o devido acompanhamento relativamente aos desenvolvimentos comerciais e tecnológicos”. TEIXEIRA. Glória; RODRIGUES. Abílio. «A tributação do comércio eletrônico – novos desafios», Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas [Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes].

<sup>158</sup> BIRD. Richard M. «*Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?*», International Tax Program Institute for International Business. University of Toronto, ITP Paper n. 0502, 2005, p. 8.

transações, e ainda alocá-las jurisdicionalmente ao ponto de fazer cumprir a obrigação tributária, visto que as partes envolvidas nessas atividades comerciais (tanto quem vende, quanto quem compra) sequer pode ser identificada, pois o processo negocial ocorre literalmente no “ar” dentro do universo digital e intangível. Portanto, como identificar no território digital qual a jurisdição responsável pela taxaço do tributo do rendimento empresarial eletrônico, se o mundo virtual não é baseado em limites geográficos?

#### **4.1. A EXISTÊNCIA DE UM DIREITO A TRIBUTAR: TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO**

De início, se faz necessário ressaltar a importância da base de incidência do imposto sob rendimento para manutenção do Estado Fiscal, e por conseguinte para o próprio financiamento das atividades do Estado Social. Com efeito, quando mencionamos sobre a tributação do rendimento, quer isto significar que o imposto terá como base de incidência todo e qualquer fluxo de riqueza, independentemente de origem, natureza ou atividade, ou seja, ainda que a atividade seja proveniente de fonte lícita ou ilícita haverá incidência do rendimento tributável<sup>159</sup>, daqui emerge a retórica do «*pecúnia non olet*», visto que para efeitos de tributação pouco importa a origem, cor ou cheiro da riqueza, mas sim a capacidade contributiva do contribuinte enquanto sujeito passivo da obrigação tributária de arcar com o dever de pagar imposto<sup>160</sup>.

Nesse sentido, tratando-se do princípio da capacidade contributiva, o contribuinte pagará o imposto na medida das suas possibilidades, ou melhor, o imposto deve ser repartido considerando a capacidade individual de cada contribuinte para o suportar. Quer isto significar que a conformação do rendimento tributário incide sobre o rendimento global do contribuinte, isto é, independente de origem, natureza ou destino, e ainda sobre o rendimento líquido, portanto, que seja deduzido todas as despesas indispensáveis do agregado familiar<sup>161</sup>.

---

<sup>159</sup> VASQUES. Sérgio. «*Manual de Direito Fiscal*», Almedina, 2015, p. 297.

<sup>160</sup> De acordo com o artigo 1º do Código do Imposto sobre rendimento da (CIRC), “o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC) incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código”. Em um mesmo sentido dispõe a legislação brasileira em seu artigo 43 § 1º do Código Tributário Nacional (CTN) ao instituir que “a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção”.

<sup>161</sup> VASQUES. Sérgio. «*Capacidade contributiva, rendimento e património*», Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, n. 23, 2005, p. 16-19.

Em âmbito da fiscalidade, o imposto sobre o rendimento assume um papel de destaque no que diz respeito a fonte de arrecadação tributária. Segundo estudos da OCDE,<sup>162</sup> a realidade tributária dos seus Estados Membros quanto a porcentagem de arrecadação do imposto sob lucro das pessoas coletivas gera em média receitas da ordem de 3% do PIB ou cerca de 10% sob a receita total de arrecadação fiscal desses países. Em uma realidade brasileira<sup>163</sup>, dentre a arrecadação por categoria renda e propriedade, o imposto sob rendimento assume-se como o principal imposto de arrecadação, em uma margem de 70% de arrecadação anual. Nesse sentido, embora ocorra variações de país para país, a bem da verdade é que o imposto de renda, mais especificamente sob o rendimento da pessoa coletiva, constitui uma importante fonte de arrecadação tributária para o erário público<sup>164</sup>.

Ademais, vale ressaltar que o nascimento do Direito Fiscal Internacional e da própria tributação internacional está intimamente relacionado com a criação do Imposto de Renda, tendo em vista que praticamente na totalidade dos atuais sistemas fiscais a incidência tributária do rendimento pode ser observada. Daí emerge não ser menos verdade a atribuição da evolução da tributação internacional como hoje conhecemos de inúmeras convenções e harmonizações multilaterais a fim de evitar a bitributação internacional do imposto sobre o rendimento, haja vista que o mesmo constitui uma das fontes mais relevantes de receita do Estado. Daí advém o motivo de proteger sua base tributária, e ainda de promover a justiça fiscal para os contribuintes para que esses não sejam duplamente onerados pela obrigação tributária<sup>165</sup>.

O que verdadeiramente deve-se ter consciência é que o imposto sobre o rendimento da pessoa coletiva incide tanto sobre a renda, os lucros e dos ganhos de capital da sociedade empresária em questão<sup>166</sup>. Isto é, o imposto tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica, sendo certo que toda pessoa coletiva que auferir rendimento estará na condição de sujeito passivo (contribuinte) obrigada a arcar com o ônus do pagamento da obrigação tributária<sup>167</sup>.

---

<sup>162</sup> OCDE. «*Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*», OECD Publishing, 2013.

<sup>163</sup> Dados extraídos do site: <https://impostometro.com.br/home>. Acesso em: 14/05/2019.

<sup>164</sup> OCDE. *Op. Cit.* p.19.

<sup>165</sup> ROCHA. Sérgio André. «*The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “Internation Tax Imperialism”*». *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Series on International Taxation, Wolters Kluwe n. 60, p. 180.

<sup>166</sup> TEIXEIRA, Glória. «*Manual de Direito Fiscal*», Almedina, 4º edição, 2016, p. 92.

<sup>167</sup> BASTO. José Xavier. «*O princípio da tributação do rendimento real e a lei geral tributária*», *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n. 5, 2001, p. 06 e ss.

Ocorre que, já não é de hoje que as provocações fiscais quanto à cobrança da extensão da obrigação do imposto sobre o renda se mostra como um dos maiores desafios do Direito Fiscal Internacional, pois sendo esta uma importante fonte de arrecadação de receita tributária é evidente que os governos anseiam pelo poder de tributar sobre a totalidade do rendimento auferido dos seus contribuintes residentes, seja aqueles auferidos em seus limites geográficos, como igualmente aqueles obtidos em território estrangeiro.

Neste ponto, sobrepõe por si só inúmeros desafios quanto a tributação das atividades transfronteiriças e das causas de dupla tributação internacional, como também da não tributação internacional. Nada obstante, com a globalização econômica e com a internacionalização da internet e do comércio eletrônico, um novo desafio foi posto em causa relativo a tributação do rendimento empresarial das sociedades atuantes no universo virtual a fim de saber qual é a jurisdição tributária responsável pelo recolhimento da obrigação tributária intangível. Visto que considerando o caráter de mobilidade das transações eletrônicas, esta tornou-se causa geradora por si só de transferência de lucros entre países, sendo certo que o principal desafio está em âmbito da arrecadação tributária, principalmente tratando-se tributação na sua fonte<sup>168</sup>.

Sob esse ponto, as perturbações fiscais relativas ao imposto de renda sobre as transações digitais são frequentemente debatidas em face de três questões: a primeira delas referente à como atribuir o rendimento que surge no ciberespaço a uma jurisdição fiscal; logo em seguida, como caracterizar essa renda?, e finalmente, e mais importante, como tributar?<sup>169</sup>. De início já vos adianto, embora a comunidade internacional esteja em debate a fim de obter uma resposta para tais indagações, sábias são as palavras de Richard Bird ao referir-se quanto a tributação do imposto sobre o rendimento no *e-commerce*: “*Everyone is in the Same (Leaky) Boat*”<sup>170</sup>.

Apesar de estarmos no mesmo barco, é evidente que a comunidade internacional têm promovido alguns debates e projetos de harmonização internacional, como por exemplo o projeto BEPS, Diretiva da União Europeia, etc. como veremos em momento oportuno. Por ora, a fim de obter uma resposta concisa para tais indagações se faz necessário compreender

---

<sup>168</sup> BRAUNER. Yariv; BAEZ. Andres. «*Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*», International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2015, p. 05.

<sup>169</sup> BIRD. Richard M. «*Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?* », International Tax Program Institute for International Business. University of Toronto, ITP Paper n. 0502, 2005, p. 19.

<sup>170</sup> BIRD. Richard M. *Ibidem*, p. 19.

as classificações do rendimento, pois uma vez as distinguido contribui significativamente para a tarefa de identificar a competência tributária dessas transações eletrônicas.

#### **4.2 REGRA DE TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL SEGUNDO CONVENÇÃO MODELO DA OCDE: QUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS**

Uma questão que merece destaque é o que se refere ao nível de qualificação dos rendimentos empresariais. A Convenção Modelo da OCDE<sup>171</sup> estabelece alguns limites quanto a extensão do poder tributar entre das operações comerciais transfronteiriças físicas. Isto é, além de identificar a competência tributária levando em consideração os princípios e os elementos de conexão fonte e residência, a CM-OCDE estabelece ainda os limites de extensão da qualificação desse rendimento ao classificar a natureza jurídica desses rendimentos entre lucro comercial, royalties, mais valias, etc., para assim identificar qual é a jurisdição tributária responsável pelo recolhimento desses rendimentos<sup>172</sup>.

Pois bem. De acordo com a regra geral de tributação internacional de atividades transfronteiriças prevista na CM-OCDE, atribui-se o poder de tributar ao Estado de residência do contribuinte, salvo em relação a alguns elementos dos rendimentos, isto é, dividendo, juros, royalties e certas mais valias, que é repartido o poder tributário com o Estado da fonte. Salvo ainda, se a atividade for desenvolvida por meio de um estabelecimento estável<sup>173</sup>.

Com efeito, tal preceito não constitui nenhuma novidade, todavia, o que em verdade denota-se complexo é identificar quais dessas classificações um operação realizada através do comércio eletrônico enquadra-se, sendo certo que, é neste particular que a ironia da frase “estamos todos no mesmo barco fraco” do Richard Bird deve ser entendida, tendo em vista que não há um consenso internacional da classificação desses rendimentos tributáveis, sem contar com um outro fator determinante de ainda identificar se uma determinada operação digital enquadra-se como um serviço ou um bem.

Quanto a questão da classificação, a primeira que denota-se complexa ocorre entre o lucro comercial relativo à venda dos bens e serviços, e as royalties resultantes do

---

<sup>171</sup> OCDE. «Convenção Modelo Título da Convenção- (Convenção entre o [Estado A] e o [Estado B] em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património)», 2000/2005.

<sup>172</sup> OLIVEIRA. António Fernandes. «A Residência, a Fonte e a Tributação», Ciência e Técnica Fiscal: Centro de estudos fiscais, n. 420, 2007, p. 222.

<sup>173</sup> ABREU. Miguel Teixeira de. «Efeitos fiscais da utilização da Internet em sede de impostos sobre o rendimento», Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, n. 2, 2000. p. 28.

licenciamento de intangíveis relativo aos direitos do autor. A doutrina entende que se o rendimento estiver relacionado ao lucro empresarial, então a competência tributária será do país da fonte se for atribuído a ele um estabelecimento estável, enquanto se estiver perante um pagamento de royalties, este poderá tributado no país da fonte visto que inúmeros Estados reservam o direito de auferir o imposto sobre o rendimento relativamente a royalties a não residentes<sup>174</sup>.

A par disso, trazemos a seguinte situação hipotética envolvendo a plataforma digital *Spotify*<sup>175</sup>, o qual basicamente consiste numa plataforma digital de serviços de streaming de música, *podcast* e vídeos. Ora bem, o modo operacional do aplicativo consiste basicamente em aceder ao aplicativo, adquirir uma conta virtual, e utilizar a tecnologia streaming para ter acesso a tal conteúdo, sendo certo que tal tecnologia não há um *download* de arquivos, o usuário possui acesso ao conteúdo da plataforma por meio da transmissão e reprodução automática de arquivos armazenado no catálogo de dados do aplicativo.

Vale destacar que o aplicativo *Spotify* contempla dois tipos de serviços, um inteiramente gratuito no qual ocorre a transmissão e reprodução automática do conteúdo digital, mas com algumas restrições, como por exemplo propagandas ou limitações de conteúdo e utilização, e ainda um segundo tipo de serviço pago com aprimoramento na transmissão, e ainda com a possibilidade de efetuar *download* de músicas e *podcast* dentro do próprio aplicativo para assim ter acesso ao conteúdo digital sem a necessidade do acesso à internet.

Pois bem, a perturbação fiscal que a era digital provoca é a de saber qual a qualificação do rendimento empresarial obtido pela empresa transnacional *Spotify*, cujo alcance da plataforma digital extrapola qualquer limite geográfico e se faz onipresente em diversos países. Isto é, o rendimento tributário que a empresa auferir por conta desse serviço

---

<sup>174</sup> Para uma melhor compreensão do assunto abordado, eis um exemplo:” A dificuldade de classificação do rendimento de uma transacção electrónica como lucro comercial ou *royalties* é apresentada da seguinte forma no documento de discussão da Conferência de Turku: O comprador de uma imagem digitalizada pode obter o direito ao uso dessa única cópia da imagem, o direito a reproduzir dez cópias para uso num relatório empresarial, o direito de reproduzir a imagem para uso num trabalho académico que é suposto ter uma circulação limitada, ou o direito de a reproduzir numa revista de circulação alargada. Atendendo a este exemplo e dependendo das circunstâncias, o montante pago pelo comprador poderá ser assimilado à venda de uma fotografia, sendo nesse caso visto como um lucro comercial, ou então ser considerado como contrapartida da transferência de direitos de autor, passando nesta situação a dar lugar ao pagamento de royalties e ficando a estar sujeito a retenção de imposto na fonte”. LIQUITO. Neusa Alexandra Miranda Almeida Rodrigues. «Breves considerações sobre a tributação directa no comércio electrónico», Universidade do Porto, 2005, p. 24-25.

<sup>175</sup> Informações retiradas pelo site oficial: <https://www.spotify.com/pt/>

de transmissão de conteúdo digital deve ser enquadrado como um lucro comercial, tendo em vista o montante pago pelos compradores, isto é, tal relação comercial deve ser associada à venda de uma música; ou deverá ser considerado um royalties já que não se trata de uma venda propriamente dita mas sim uma compensação da transferência de direitos de autor.

Veja que o destino do poder tributário do exemplo será alterado pois uma vez determinado a verdadeira classificação do rendimento empresarial em questão (lucro ou royalties), e depois considerando os preceitos estabelecidos na Modelo de convenção da OCDE e demais regras do Direito Fiscal Internacional, então a regra de alocação de tributação para a questão em voga poderia ser respondida, já que se estivermos diante de um lucro empresarial o poder tributário para arrecadação será do Estado da residência da empresa. Por outro lado se estivermos perante um royalties a retenção do imposto ficaria sujeito no Estado da fonte.

No mundo real do funcionalismo fiscal, isto é, no dia a dia e na prática dos trabalhos das Administrações Tributárias, tais indagações ainda revelam-se abstratas, daí decorre não ser menos verdade estarmos todos no mesmo barco, muito embora existam projetos em andamento perante a comunidade internacional a fim de dirimir tais conflitos, conforme veremos no próximo capítulo<sup>176</sup>. Ocorre que, qualquer tentativa de harmonização internacional os Estados de modo geral advogam levando em consideração seus próprios interesses do que propriamente analisar qual jurisdição é a melhor para identificar, medir, avaliar e tributar efetivamente a renda.

Nesse sentido, países que são favorecidos pelo elemento de conexão residência em termos de arrecadação do rendimento tendem a favorecer as extensões do elemento de residência, e por outro viés, os países que ganhariam com as regras de tributação de retenção na fonte favorecem o elemento fonte<sup>177</sup>. Deste ponto emerge não ser menos verdade as palavras de Sérgio André Rocha<sup>178</sup> “que os países desenvolvidos utilizam a tributação como forma de aumentar seu poder tributário nas relações comerciais com países em desenvolvimento”.

Por isso nossa perturbação com o futuro da fiscalidade moderna porque se vimos que o Estado Fiscal é a projeção financeira, isto é, um Estado cujas necessidades financeiras são

---

<sup>176</sup> BIRD. Richard M. «*Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?* », International Tax Program Institute for International Business. University of Toronto, ITP Paper n. 0502, 2005, p. 22.

<sup>177</sup> BIRD. Richard M. *Ibidem*, p. 23.

<sup>178</sup> ROCHA. Sérgio André. «*Imperialismo Fiscal Internacional e o “Princípio” do Estabelecimento Permanente*», Quartier Latin do Brasil, 2013, p.90.

cobertas por impostos<sup>179</sup>. A questão que nos motiva é: se a realidade virtual realmente transcender como em verdade já está, como um Estado mediano regra geral país em desenvolvimento conseguirá sustentar-se sem esta importante renda de arrecadação tributária que a cada novo “*click*” do comércio eletrônico tende a esbulhar a soberania e poder tributário, causando uma erosão de sua base tributária.

Ora, é evidente que esse pensamento possa por um lado ser excessivo, afinal estamos a nos referir ao imposto sobre o rendimento tributável, que muito embora corresponda a uma fatia significativa de tributação para o erário público, sabe-se que um termos de receitas fiscais a arrecadação do consumo angaria maior capital para os Estados. Portanto, dessa vez trazemos ao extremo de nos referir a tributação de modo geral do comércio eletrônico para que possamos mensurar o desafio de efetivamente encontrar soluções para uma tributação justa dessa nova realidade de comercializar, tendo em vista que esta nova fonte de economia – Economia Digital – tornou-se como veremos adiante causa determinante de erosão da base tributária.

Nessa perspectiva, o fato é a atual sociedade moderna está digital e conectada. Pedimos refeições por aplicativos (*UberEats, Groove*); acedemos à plataformas digitais para ouvir músicas, assistir filmes e ler livros (*Apple Music, Spotify, Kindles, Ebooks*); é possível reservar hotéis, hospedagens de modo geral pela internet (*Booking.com, Airbnb*). Enfim, inúmeras situações cotidianas o qual migramos para o mundo digital, e a não ser que num passe de mágica o curso da história da humanidade seja alterado ao ponto de retornarmos ao *status quo* de um mundo menos digital, a bem vistas das coisas teremos muitos desafios em âmbito da fiscalidade.

Por assim ser, nada obstante, a terra seja redonda os interesses políticos dos Estados não devem girar em torno de si mesmos, sendo certo que os interesses da coletividade deve sobressair em vista dos individuais, portanto, passaremos agora a identificar os limites formais de extensão do poder de tributar nas transações eletrônicas a fim de identificar qual será o futuro da tributação do comércio eletrônico direto.

---

<sup>179</sup> NABAIS. José Casalta. «*Estado Fiscal, Cidadania Fiscal E Alguns Dos Seus Problemas*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 45, 2002, p. 565.

## 5. PODER TRIBUTÁRIO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

Pois bem. Sem qualquer sombra de dúvidas, todos aqueles que já se destinaram a estudar os preceitos de tributação em sede do Direito Fiscal Internacional entendem o quanto revela-se desafiador estabelecer as regras de divisão do poder de tributar entre Estados soberanos. Tal desafio denota-se complexo inclusive em situações transfronteiriças perante o comércio tradicional, logo, já era de se esperar que a retórica também seria verdadeira em âmbito digital visto que este contempla ainda maiores desafios referente a mobilidade e anonimato.

Enfim, o fato é que independente dos meios de comercialização, quer em âmbito do comércio tradicional, quer nas operações eletrônicas realizadas por meio do comércio eletrônico, todas as atividades transfronteiriças que de alguma forma sobrepõem uma obrigação jurídico-tributária deve submeter-se aos parâmetros já conhecidos quanto à repartição do poder de tributar entre os Estados, elementos e princípios dos quais já são conhecidos por nós: *residência, fonte e estabelecimento estável*<sup>180</sup>.

Ocorre que, o poder tributário de um Estado não pode ser ilimitado, é preciso que haja um nexó entre o país e o fato gerador do imposto para que assim seja atribuído a ele o direito de tributar os rendimentos auferidos por um sujeito, sendo certo que esse vínculo pode ser real ou pessoal<sup>181</sup>. Portanto, dentro da regra geral do Direito Fiscal internacional é possível ter um regime tributário nos termos do princípio da territorialidade (elemento de conexão fonte) ou um regime de tributação global - *worldwide income* – referente ao elemento de conexão residência e nacionalidade<sup>182</sup>.

No domínio do comércio eletrônico, como já nos referimos inicialmente, a problemática entre a fiscalidade internacional e essa nova forma de comercializar ocorre nos limites existentes relativo à aplicação das normas fiscais, visto ser um dos maiores desafios identificar as “faces” dos contribuintes considerando o caráter de anonimato e de desmaterialização que a era digital proporciona, portanto, da dificuldade de primeiro identificar a fonte de um rendimento e depois de vincular tais rendimentos a um determinado

---

<sup>180</sup> PEREIRA, Paula Rosado. «*Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*», Lições de Fiscalidade, Vol. 2, Almedina, 2015, p. 204.

<sup>181</sup> AYRAULT. Ludovic. «*Gigantes da internet e práticas fiscais desleais*», Seminário internacional “A efetividade do direito em face do poder dos gigantes da Internet – Brasil e França, Universidade de Brasília, 2016, p. 113.

<sup>182</sup> PEREIRA, Paula Rosado. «*Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*», Lições de Fiscalidade, vol.2. 2015. Almedina. p. 230.

contribuinte, e por fim, identificar a capacidade operacional das Administrações Tributárias para aplicarem tais normas fiscais.

Nesse sentido, embora as regras de Direito Fiscal Internacional seja inquestionavelmente aplicada nas relações tributária realizadas por meio do comércio eletrônico, a bem da verdade é que não podemos aplicá-las em sua totalidade visto que nas transações eletrônicas estas detém o triunfo de serem intangíveis chegando nas mãos da sociedade através das plataformas digitais, sites, etc., logo, torna-se difícil identificar qual a autoridade tributária competente para estabelecer a relação jurídico-tributária. A dificuldade de encontrar a verdadeira jurisdição fiscal ocorre por conta das práticas comumente utilizada pelos contribuintes de evasão fiscal, planejamento fiscal agressivo, paraísos fiscais, etc., assim como pela própria corresponsabilidade dos Estados de enquadrarem-se em zonas de tributação privilegiada, as quais são causas determinantes para a erosão da base tributária.

Ora, num passado não tão distante, as sociedades multinacionais que estabeleciam atividade comercial transfronteiriça detinha em cada território nacional uma empresa subsidiária a fim de estabelecer nesse território a administração da sociedade e todas as obrigações a elas associadas. Por assim ser, de acordo com a norma internacional dos tratados tributários, a responsabilidade tributária para recolhimento a título do imposto sobre o rendimento de um contribuinte depende do nexos de residência ou sede efetiva desse ao país.

Nesse sentido, o país da residência detém a capacidade tributária de tributar todo e qualquer rendimento do contribuinte, ainda que esses sejam auferidos em outro território (Estado da fonte), desde que o país da residência elimine a dupla tributação. Por outro viés, os contribuintes não residentes só podem ser tributados seus rendimentos no Estado da fonte, na medida que seja atribuível um estabelecimento permanente no país em questão<sup>183</sup>.

Ocorre que, com os avanços da TIC e o crescimento da conectividade da internet o qual tornou-se onipresente nos quatro cantos do mundo, a regra geral tributária internacional foi altamente impactada pela Web, visto que, segundo dados da OCDE, houve um crescimento mundial relativo ao uso da internet por parte das sociedades, sendo certo que 95% das empresas beneficiam de conexão de internet de alta velocidade, o que gerou

---

<sup>183</sup> GALDINO. Guilherme Silva; GALENDI. Ricardo José Junior. «Desafios da Economia Digital: do Problema Hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição». A Tributação Internacional na Era pós BEPS: Soluções Globais e Peculiares de países em desenvolvimento, vol. III, Lumes Juris Editora, 2016, p. 287/289.

imensos resultados para a sociedade internacional, dentre elas o surgimento de uma nova ordem de Economia Digital<sup>184</sup>.

Diante desses avanços, aumentou-se sobretudo a presença de sociedades empresariais atuantes no universo digital, que diga-se de passagem, não deixaram de auferir rendimento, pelo contrário, a atratividade empresarial do comércio eletrônico aumentou ainda mais o capital financeiro dessas empresas, e contribuiu para a abertura de inúmeras outras sociedades que fizeram dos canais digitais um verdadeiro império de negócios.

Todavia, já não é nenhuma novidade que a verdadeira guerra fiscal quanto a tributação do comércio eletrônico denota-se em uma questão muito mais da política fiscal de cada país do que propriamente de uma falta de solução efetiva. Ninguém questiona o grau de complexidade de encontrar uma resposta concisa quanto a competência tributária de uma transação eletrônica no espaço virtual, entretanto, a falta de uma verdadeira harmonização fiscal internacional atrapalha qualquer possível solução para o tema em voga.

É evidente que o que está verdadeiramente em jogo é a receita tributária, ou seja, a principal receita em termos quantitativos para o erário público, então de certa forma é compreensível, em termos, a excessiva política fiscal de proteção tributária dos Estados. Isto porque, observamos que na tentativa de criar soluções para a tributação do *e-commerce* cada país atua levando em consideração seus próprios interesses ao alocar as receitas fiscais de transações internacionais de acordo com sua condição (de país em desenvolvimento ou não)<sup>185</sup>.

Ocorre que, em uma tentativa de desvendar os desafios de tributar na era da digitalização e do comércio eletrônico, não se pode levar em consideração o interesse de um ou outro país, a praxe do sistema internacional de resolução de conflitos é sempre identificar ainda que não seja uma tarefa fácil, uma solução global que obedeça a ideia de justiça e dos princípios fiscais internacional como da neutralidade, justa alocação dos fatos tributários e da eficiência/simplicidade/viabilidade<sup>186</sup>. Pois, a complexidade que veem se colocando face à tributação do comércio eletrônico, e de modo geral, da própria Economia Digital é apenas um reflexo de interesses políticos internos de cada país soberano, assim como dos interesses

---

<sup>184</sup> OCDE. «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*», OCDE Publishing, 2015, p. 04.

<sup>185</sup> BIRD. Richard M. «*Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?*», International Tax Program Institute for International Business. University of Toronto, ITP Paper n. 0502, 2005, p. 22.

<sup>186</sup> OCDE, *Op.cit*, p. 04 e ss.

pessoais de uma elite dos grupos societários multinacional que impede todo e qualquer resolução de litígios.

Por assim ser, quando se trata da tributação do comércio eletrônico, e nesse momento me refiro a todas as modalidades, seja ela direta ou indireta, a fim de em verdade identificar a melhor jurisdição para identificar, avaliar e tributar a realidade das transações eletrônicas, não se deve discutir qual dos países detém o poder tributário (fonte ou residência), mas tão somente de efetivamente identificar qual deles é o mais competente para tributar<sup>187</sup>. E ainda que os discursos tendem a nos mostrar que essa é uma tarefa complexa, o qual efetivamente acreditamos ser, acreditamos que o contrário também é verdadeiro, ou seja talvez a tarefa não seja assim tão difícil, o que se questiona é que talvez a resposta final não beneficie os interesses de alguns Estados específicos e também da elite dos grupos econômicos multinacionais, por isso a omissão de resoluções efetivas.

Nesse sentido, se tínhamos qualquer pretensão de responder “Onde tributar o comércio eletrônico?”, portanto, qual a autoridade competente para tributar essas transações eletrônicas, quiçá a única resposta que podemos efetivamente responder é que permanecemos ao lado daqueles que advogam para uma recusa quanto uma tributação exclusiva, quer em âmbito da residência, quer para a fonte. Neste particular, concordamos com os argumentos defendidos por Rita Calçada Pires em sua tese de doutoramento sobre a recusa de uma tributação exclusiva dos elementos de conexão, respaldando-se em cinco principais argumentos, sendo certo que são duplamente utilizados para justificar tanto em uma recusa de tributação exclusiva, como também surgem como motivo determinante para a repartição de tributação.

No primeiro deles, a autora defende que seguindo uma análise jurídico-econômica de cada um desses elementos não aconselha que a tributação seja exclusiva. Sob a perspectiva da análise econômica aquilo que verdadeiramente se deve procurar em um elemento de conexão são os fatos atrelados ao maior nível de eficiência, sendo certo que essa eficiência está intrinsecamente conectada com a produtividade, com o efeito-substituição e com a neutralidade. Em outras palavras, do ponto de vista econômico, a justificativa sobrevém do fato do imposto ser um instrumento de intervenção na sociedade, haja vista que por meio das receitas tributárias o Estado intervém não só nos assuntos públicos, como em certa medida é capaz de influenciar as decisões privadas.

---

<sup>187</sup> BIRD. Richard M. «*Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?*», International Tax Program Institute for International Business. University of Toronto, ITP Paper n. 0502, 2005, p. 22.

Por outro lado, sob a luz do elemento jurídico deve-se levar em consideração a noção da equidade, portanto, é necessário identificar entre os elementos de conexão (residência ou fonte), qual deles é o melhor em termos de justiça, igualdade, redistribuição e coerência sistemática, isto é, a ideia de equidade dentro do universo da tributação do comércio eletrônico deve observar qual dos dois elementos levando em consideração a ideia de justiça se mostra mais preparado em vista da justiça para exercer o poder tributário.

Logo em seguida, o segundo argumento denota-se da legitimidade de ambos os elementos para exercerem o poder tributário. Daqui sobrepõe o principal argumento para dirimir qualquer controvérsia, pois se ambos os elementos mostram-se eficientes e legítimos para tributar, então nenhum deles deve sobressair pelo outro, tendo em vista que na busca pela regra de alocação de tributação das transações eletrônicas não se deve procurar qual é o elemento mais ou menos forte mas sim o melhor em termos da justiça fiscal. Isto porque, considerando que o poder tributário corresponde a maior manifestação da soberania de um Estado, então, qualquer tentativa excessiva da escolha de jurisdição está fadada a invadir a soberania do outro país.

Nesse sentido, a autora ressalta que não faz sentido excluir nenhum desses elementos, o que em verdade se mostra eficiente e justo é conciliá-los e conjuga-los de acordo com cada caso prático em questão. Ora, é evidente que o simples fato de conciliar e conjugar esses elementos por si só já se mostra um desafio, tendo em vista o caráter de extrema mobilidade das transações intangíveis. Todavia, o que não se pode desconhecer é que tratando-se do direito de tributar na residência, o elemento deve ser analisado com base na conexão econômica-social e do próprio laço do sujeito ser residente, isto é, regra geral, a sociedade empresária deve realizar todas as relações cotidianas em tal jurisdição, salvo a exceção das manobras fiscais agressivas das multinacionais de estabelecerem a sede efetiva em zonas de baixa ou nula tributação.

Por outro lado, é manifesto a defesa do país da fonte em decorrência da pertença econômica que o elemento gera, visto que a fonte assume como a mais evidente ligação de uma atividade econômica geradora de um rendimento tributável a um território, isto é, nos limites geográficos onde ocorre o fato gerador da obrigação tributária. Veja que os argumentos de legitimidade da fonte ou residência nos traz mais uma vez aos limites de justiça, porque restou-se claro que existem fundamentos concretos para ambos os elementos exercerem o poder tributário, sendo certo que qualquer argumento contrário estaria a negar a validade desse poder e, por consequência, da própria soberania dos Estados em questão.

Por consequência disso, um terceiro argumento para uma tributação repartida deve ser analisado em vista do dever-ser e da solidariedade internacional fiscal que tanto já comentamos, pois se vivemos em uma sociedade globalizada e transfronteiriça onde o rendimento é inegável, então não se pode pela própria natureza da soberania tributária reconhecer uma única jurisdição tributável. Além disso, pela própria questão da solidariedade fiscal a partilha se justifica pois se os Estados em desenvolvimento geralmente são enquadrados pelo poder de tributação da fonte, então a solidariedade fiscal pode ser utilizada como argumento para que os Estados da residência (países desenvolvidos) possam fomentar um auxílio ao desenvolvimento dos países menos desenvolvidos.

Ademais, o quarto argumento apresentado revela-se do fato de ambos os elementos apresentarem vantagens e desvantagens, portanto, se nenhum deles apresenta-se por inteiro eficiente, isto é, autossuficiente, então nenhum deles deve ser empregado separadamente. Por fim, o quinto argumento complementa o antepenúltimo, pois acrescenta ainda a autora que na construção tradicional como conhecemos ambos os elementos apresentam profundas incapacidades na sua determinação e concretização, portanto, em nome da justiça fiscal e equidade entre soberanias as repartições de tributação deve ser mantida em âmbito da tributação da economia digital.

## **6. NOTAS CONCLUSIVAS**

Ora bem, diante de todos os fatos apresentados nesse capítulo, tornou-se evidente que a problemática existente quanto ao desafio de tributação em sede do comércio eletrônico vai além de apenas determinar os limites territoriais quanto as regras de tributação internacional vinculado ao poder tributário dos Estados soberanos. Primeiro pela própria amplitude do comércio eletrônico enquanto gênero e suas sub ramificações (lojas de aplicativo, serviços de pagamento, *cloud computing* e propagandas online), tendo em vista que a partir do momento em que tais espécies do *e-commerce* surgiram a atual sociedade da informação se viu diante de uma nova economia digital baseada em um processo de digitalização, o qual desencadeou por si só como uma das causas da erosão das bases tributárias dos Estados.

Ademais, a nova economia digital e o comércio eletrônico trouxeram tanto o desafio de identificar as regras de alocação referente ao poder tributário, como igualmente levantou questionamentos quanto a parcela de responsabilidade da degradação dos sistemas

tributários por parte das sociedades atuantes no universo digital, já que estas utilizam-se de práticas ilícitas para não arcar com a obrigação tributária de pagar imposto, e da corresponsabilidade de alguns Estados ao enquadrarem-se no patamar de zonas de baixa ou nula tributação.

Ora, ao nosso sentir, o primeiro desafio de identificar qual a autoridade tributária revela-se competente para realizar o poder tributário das transações eletrônicas somente não foi efetivamente sanado por conta de questões políticas, já que alguns países não estão disposto a empregar corretamente as regras fiscais internacionais de divisão de poder tributar considerando os já conhecidos elementos de conexão de tributação fonte e residência, mas sim aplicar nos casos concretos a fim de beneficiar-se.

Ocorre que, o segundo cenário em especial possui um grau de responsabilidade muito maior quanto ao atual desafio de tributar na era da digitalização. Veja que ninguém dúvida que identificar as regras de alocação (residência e fonte) seja uma tarefa complexa haja vista o caráter de extrema mobilidade que o comércio eletrônico proporciona. Todavia, o que verdadeiramente nos faz questionar sobre o futuro da fiscalidade na era digital, ao ponto de desacreditar que poderá haver soluções efetivas decorre do cenário da impunidade fiscal que as relações eletrônicas propicia tanto para os contribuintes quanto para os Estados.

O cenário da impunidade fiscal é perceptível diante da prática de planejamento tributário agressivo que muitas empresas atuantes no universo digital realizam e que sequer são combatidos, diferentemente do que ocorre com outros contribuintes, que se veem obrigados a arcar com a obrigação tributária, portanto, além da fraude o caráter de impunidade engloba um segundo aspecto de tratamento diferenciado entre algumas empresas – gigantes da internet – em face de outros contribuintes. Por outro lado, a impunidade sob os contribuintes apenas ocorre porque existem Estados que extrapolam os limites mínimos referente as regras de tributação internacional ao ponto de tornar-se paraíso fiscal, portanto, zonas de baixa ou nula tributação.

Ora, o que nós queremos trazer como tom de conclusão é que no atual contexto da Economia Digital esta se tornou um fator determinante por si só para o desenvolvimento de fenômenos como a erosão da base tributária, pois considerando que as atividades estão cada vez mais digitais e que a todo momento inúmeras incidências tributárias são realizadas eletronicamente, a verdade é que enquanto a sociedade internacional não entrar em um consenso de harmonização internacional, muitas receitas tributárias se perderão no infinito universo do *ciberespaço*.

## CAPÍTULO IV

### QUE FUTURO PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO?

#### 1. PREMISSAS INTRODUTÓRIAS

A par de todos os pontos que foram levantados até aqui, já não há dúvidas que a Economia Digital transformou significativamente as regras fiscais internacionais, sendo certo que além de impactar os sistemas tributários, o processo de digitalização igualmente proporcionou novos riscos para as administrações tributárias. Ora, o fato é que os padrões internacionais de tributação por si só já estavam fadados a não garantir uma justa ou eficiente tributação em sede das situações transfronteiriças, principalmente tratando-se de sociedades que operam sob uma estrutura global, assim, o ambiente digital das novas realidades eletrônicas apenas ressaltou a necessidade de um novo debate internacional a fim de encontrar soluções para a harmonização do Direito Fiscal internacional.

A utopia seria acreditar que os resolução dos conflitos jurídico-tributários internacionais poderiam facilmente ser combatidos em nome da ética, boa moral e cidadania fiscal, como o fim da competição fiscal entre os Estados, e ainda o fim do planejamento tributário agressivo por parte dos contribuintes, embora sejamos otimistas, não somos sonhadores, portanto, é evidente que não se deve esperar nenhuma destas medidas. Portanto, se as utopias não devem ser esperadas, se faz necessário analisar as principais manifestações internacionais no combate contra as injustiças fiscais internacionais advindas do processo irreversível da globalização e do capitalismo dos intangíveis<sup>188</sup>.

#### 2. BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING – BEPS

Dentre as manifestações internacionais em sede da fiscalidade internacional, não há hipótese de não mencionar sobre o projeto *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*, um plano de ação promissor, ambicioso e controverso, idealizado pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com parceria do Grupo dos 20 (G20), e que idealiza um projeto com 15 Ações<sup>189</sup> a ser implementada pelos países membros da

---

<sup>188</sup> ROCH. María Teresa Soler. «*La imposición sobre sociedades en la encrucijada ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?*», Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2018, p. 01.

<sup>189</sup> Para situar o leitor, nas palavras de José Casalta Nabais as 15 ações do plano BEPS abordam as seguintes temáticas: 1- Abordar os desafios da tributação da economia digital com o objetivo de identificar as principais dificuldades que apresenta na aplicação das actuais normas fiscais internacionais e desenvolver opções de uma abordagem holística, considerando tanto a tributação directa como a indirecta; 2- Neutralizar os efeitos dos

---

instrumentos híbridos, com o objectivo de desenvolver disposições convencionais e recomendações para o desenho de normas internas que neutralizem o efeito (por exemplo, da dupla isenção, da dupla dedução ou o diferimento a longo prazo) dos mecanismos e das entidades híbridas; 3- Reforças as normas relativas à transparência fiscal internacional, ou seja, as *Controlled Foreign Companies* (CFC), com o objectivo de desenvolver recomendações relativas ao desenho dessas normas, devendo esta acção ser coordenada com as outras na medida em que se revele necessário; 4- Limitar a erosão das bases tributárias através da dedução de juros e rendimentos equivalentes com o objectivo de desenvolver recomendações para melhorar as práticas de elaboração e normas para evitar a erosão das bases através da utilização de deduções de juros, por exemplo, mediante a emissão de dívida entre entidades relacionadas ou com terceiros para obter dedução de juros ou financiar a obtenção de rendimento isentos economicamente equivalentes ao pagamentos de juros; 5- Combater de modo mais eficaz as práticas tributárias prejudiciais, tendo em consideração a transparência e a substância, com o objectivo de operacionalizar o trabalho sobre práticas tributárias prejudiciais, melhorando a transparência como prioridade designadamente através da troca espontânea e obrigatória de informações no caso de regimes preferenciais e exigindo a existência de uma atividade económica substancial como requisito e qualquer regime preferencial; 6- Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação internacional com o objetivo de desenvolver disposições convencionais relativas ao desenho de normas internas que impeçam a concessão dos benefícios das convenções em circunstâncias inapropriadas; 7- Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de um Estabelecimento Estável com o objectivo de obstar à consequente erosão das bases tributárias ou desvios dos lucros, designadamente mediante a utilização de mecanismo como o de comissionista ou de isenção e uma activiade específica; 8- Alinhas os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis, desenvolvendo regras que evitem erosão das bases tributárias e o desvio dos lucros através do movimento de intangíveis entre membros de um grupo empresarial. O que implica a adopção de uma definição ampla de intangíveis, que os resultados associados à transferência e uso de intangíveis correspondem à criação de valor, desenvolver regras de preços de transferência ou medidas especiais para a transferência de intangíveis de difícil avaliação e actualizar a regulamentação dos mecanismos respeitantes à partilha de custos; 9- Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital, desenvolvendo regras que evitem a erosão das bases tributárias e o desvio dos lucros através da transferência que assegurem que uma entidade não acumulará resultados inadequados apenas por ter assumido contratualmente riscos ou ter contribuído com capital; 10- Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transacções de maior risco, desenvolvendo regras que impeçam a erosão das bases tributárias e do desvio dos lucros através da participação em transacções que não teriam ou dificilmente teriam lugar entre terceiros. O que envolverá a adopção de regras sobre preços de transferência ou medidas especiais que esclareçam as circunstâncias em que possam ser requalificadas as transacções, a aplicação dos métodos de preços de transferência, mormente em sede da divisão dos resultados no contexto de cadeias globais de valor, e forneçam proteção contra os tipos mais comuns de erosão das bases concretizadas em pagamentos como despesas de gestão ou despesas da sede principal; 11- Estabelecer metodologias para recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as acções para o seu combate, desenvolvendo recomendações sobre indicadores da amplitude do impacto económico da erosão das bases tributárias e desvio de lucros e garantir que os instrumentos estejam disponíveis para monitorizar e avaliar a eficácia e o impacto económico das medidas adotadas para enfrentar o BEPS de modo permanente; 12- Solicitar que os contribuintes divulguem os acordos de planeamento fiscal agressivo, desenvolvendo recomendações sobre o desenho de normas de comunicação obrigatória para transacções ou estruturas de planeamento abusivo ou agressivo, levando em conta os custos administrativos para as Administrações tributárias e para as empresas, aproveitando as experiências do crescente número de países com esses padrões; 13- Reexaminar a documentação de preços de transferência, desenvolvendo normas relativas à documentação de preços de transferência, aumentando a transparência para a Administração tributária e tendo em conta para as empresas. Os padrões a serem desenvolvidos incluirão a exigência de as empresas multinacionais fornecerem um modelo comum, as informações necessárias relativas à distribuição global dos seus rendimentos, à atividade económica e aos impostos pagos nos diversos países; 14- Tornas os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes, desenvolvendo soluções para lutar contra os obstáculos que impedem que os países resolvem os conflitos relacionados com as convenções por meio de procedimentos amigáveis, atendendo à ausência de disposições sobre arbitragem na maioria das convenções e à arbitragem na maioria das convenções e ao facto de o acesso a procedimentos amigáveis e à arbitragem poder ser negado em alguns casos; 15- Desenvolver um instrumento multilateral para analisar questões de direito internacional público e fiscal com vista à instituição de um instrumento multilateral que permita às jurisdições, que o desejem, implementar medidas a levar a cabo no decurso dos trabalhos da erosão das bases tributárias e do desvio dos lucros, alterando portando as convenções bilaterais”. NABAIS. José Casalta. «A Erosão das

organização, como também pelos não membros, cujo principal objetivo reside na luta contra a erosão das bases tributárias das situações tributárias internacionais<sup>190</sup>.

Em uma conjuntura internacional o argumento utilizado tanto pela OCDE como pelo G20 quanto ao projeto BEPS situa-se na fala de encontrar novos mecanismos tributários com o intuito de promover um estabelecimento de um sistema tributário em um nível supranacional, para assim conseguir atingir os desafios atrelados a Erosão das Bases Tributárias e Transferências dos Lucros. Ademais, o projeto visa igualmente reforçar as questões da segurança social uma vez que na tentativa das empresas obterem lucros elas não devem observar apenas os preceitos da própria organização empresarial, mas principalmente comportar-se de acordo com a moralidade e ética internacional<sup>191</sup>.

Isto porque, diante das manobras fiscais internacionais possibilitadas pelos veículos digitais, todas as partes envolvidas na relação jurídico-tributária saem perdendo: os Estados por terem de lidar com arrecadação fiscal reduzida gerando serias consequências para o financiamento de serviços públicos e crescimento econômico, por outro lado, os próprios contribuintes pagantes que se veem obrigados a suportar uma carga tributária maior. Enfim, diversos argumentos dos quais já mencionamos e que tornaram-se argumentos plausíveis para promover um debate em âmbito internacional. Com efeito, o plano BEPS emerge da pressão social vinculada ao não ou reduzido pagamento de impostos por parte de certas empresas multinacionais, o que acarretou, por consequência, nos demais problemas internacionais relativo à perda da soberania tributária dos Estados<sup>192</sup>.

Nessa direção, os ministros das finanças do G20 recorreram à OCDE para desenvolver o Plano de Ação BEPS o qual consolidou-se em 2013 um ambicioso plano tendo como pilar três importantes quesitos: o primeiro relativo a uma harmonização e coerência do imposto sobre empresas internacionais, relacionada com a harmonização da tributação internacional a fim de eliminar as lacunas que permitem a baixa ou nula tributação; o segundo num realinhamento da tributação e substância econômica, objetivando garantir que a tributação aconteça no local em que ocorreu a criação de valor (manifestação da capacidade

---

*Bases Tributárias das Sociedades*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LXI, Coimbra, 2018, p. 318-322.

<sup>190</sup> VASCO. Domingo Carbajo. «*Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS*», IV Encuentro De Derecho Financiero Y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, 2016, p. 30 e ss.

<sup>191</sup> CERRILLO. Raquel Álamo. «*Erosión De Las Bases Imponibles ante la Ineficiencia del Concepto de Establecimiento Permanente*», Fiscalidad, n. 10, 2018, p. 120.

<sup>192</sup> PADIAL. Ignacio Cruz. «*La Economía Digital En Beps: Una Síntesis*», Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga, Nueva Fiscalidad, n. 02, 2016, p. 03.

contributiva);<sup>193</sup> e por fim mas não menos importante, a transparência dos assuntos relacionado a segurança jurídica e a previsibilidade, objetivando garantir maior troca de informações entre as administrações fiscais e contribuintes<sup>194</sup>.

Nesse sentido, a origem do BEPS deve ser compreendida com base em um cenário de evolução da comunidade internacional mediante os efeitos da globalização econômica, da própria internacionalização da internet, e das modernas tecnologias, tendo em vista que daí emergiu a necessidade de uma ordem global para combater os efeitos nefastos da globalização e da economia digital, haja vista que o ambiente virtual contribuiu ainda mais para o aparecimento dos Estados de zonas de baixa ou inexistente tributação – “*estado sem renda*” – causando fenômenos como a erosão das bases tributárias e transferências de lucros<sup>195</sup>.

O fato é que a criação do projeto BEPS é ao nosso sentir um tanto quanto ambicioso, sendo certo que temos muitas dúvidas sobre sua verdadeira aplicabilidade. Primeiramente, o chamamos de ambicioso porque o prazo inicial proposto pela comissão para emissão de conclusões seria de dois anos, ora, considerando que o plano foi inaugurado em 2013, o limite final estipulado para emissão os relatórios finais seria para 2015, o qual efetivamente não se concretizou tendo em vista os inúmeros desafios atrelados ao assunto.

Considerando que o projeto aborda um temática tão peculiar como a tributação internacional, ao delimitar um curto prazo para elaboração dos relatórios finais apenas comprova que os reais interesses por trás do projeto não visam uma verdadeira harmonização internacional, mas tão somente encontrar soluções para os países membros da organização que, salvo algumas exceções, fazem parte de um clube elitista de grandes potências mundiais. Noutras palavras, o interesse de estabilizar as situações transfronteiriças decorre da justificativa que nem mesmo as grandes potências mundiais deixaram de ser afetadas pelas influências nefastas da globalização econômica e pela própria internacionalização do comércio eletrônico, portanto, da economia digital.

Ademais, não há como dizer que o BEPS forneceu uma solução global e imparcial para os problemas da fiscalidade internacional, porque sua aplicabilidade levanta sérias

---

<sup>193</sup> OCDE. «*Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*», OCDE Publishing 2014, p. 13-15.

<sup>194</sup> BRIGAGÃO. Gustavo. «*O Beps e os desafios da tributação eletrônica internacional*», Conjur, 2017, p. 05-06.

<sup>195</sup> BRAUNER. Yariv; BAEZ. Andres. «*Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*», International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2015, p. 05.

dúvidas quanto à perda de soberania dos Estados, sendo certo que somente os países menos desenvolvidos, isto é, países exportadores de capital e tecnologia, estariam sujeitos a essa usurpação de soberania. Veja, que não estaríamos tão descrentes quanto ao projeto se todos os Estados estivessem em um mesmo patamar de “desigualdade” de soberania, ou seja, perdendo de certa forma alguns poderes a fim de fomentar uma verdadeira ordem jurídica internacional.

Outrossim, logo em seguida, o que nos faz desacreditar das reais intenções do BEPS, e principalmente da Ação 1 concernente aos Desafios Fiscais da Economia Digital, é que o projeto preocupa-se muito mais em enfrentar a dificuldade da tributação internacional sob um viés de combater fenômenos como a Erosão das Bases Tributárias e Transferências de Lucros do que propriamente encontrar soluções efetivas relacionada a justa alocação da jurisdição tributária entre os Estados em sede da tributação da renda<sup>196</sup>, ou seja, o projeto não se preocupou em enfrentar o principal desafio relacionado aos limites formais da tributação.

Ora, não temos dúvidas que a questão da Erosão das Bases Tributárias e Transferências de Lucros correspondem a um dos maiores desafios atuais da fiscalidade, ocorre que se faz necessário entender a origem de tais fenômenos, sendo certo que não é preciso ser nenhum expert da fiscalidade para entender que o descolamento de lucro e capital internacional comumente realizado por empresas multinacionais não seria realizável se não houvessem países que oferecem regras fiscais preferenciais. Além do que, basta uma breve consulta aos países membros da OCDE para identificar que alguns dos Estados envolvidos em escândalos internacionais envolvendo a fiscalidade de multinacionais, tais como Irlanda, Holanda, Suíça, e Luxemburgo, fazem parte do rol de países membros da organização. Portanto, nos questionamos até que ponto a OCDE enquanto organização internacional consegue manter-se distante dos interesses dos próprios Estados membros, a fim de efetivamente encontrar soluções internacionais ao ponto de favorecer países menos desenvolvidos (Estado da Fonte), como por exemplo como Brasil, Índia, etc.

De mais a mais, um outro ponto que merece destaque é quanto a própria aplicabilidade das recomendações procedidas do BEPS, tendo em vista que tais soluções não geram, a princípio, obrigações em sede de direitos legais para os Estados (*hard-law*), isto porque, o Plano BEPS constitui por si só um projeto de alcance limitado de instrumento de

---

<sup>196</sup> BRAUNER, Yariv. «*What the BEPS*», Florida Tax Review, Vol. 16, n. 02, 2014, p. 57 e ss.

*soft law*, ao menos que sejam canalizados como normas legislativas<sup>197</sup>. Entretanto, o fato é que embora tais ressalvas aqui apresentadas sejam determinantes para manutenção de nossa visão sobre o plano, não podemos ser excessivos ao ponto de não identificar a importância do projeto para com a comunidade internacional, e inclusive enaltecer a OCDE enquanto organização internacional com um alcance pequeno (36 membros) se comparado a outras organizações com alcance mundial como a ONU, por chamar para si a responsabilidade de comandar um projeto com assuntos emblemáticos e extremamente atuais e necessários como aqueles tratados no BEPS.

## 2.1 AÇÃO 1 - DESAFIOS FISCAIS DA ECONOMIA DIGITAL

Dentre as ações do BEPS, a primeira delas aborda os *Desafios Fiscais da Economia Digital*, pois considerando que a digitalização está transformando inúmeros aspectos da vida cotidiana, ela também levanta numerosos desafios em sede da tributação desses ativos digitais. Nesse sentido, o plano de Ação 1 tem como objetivo analisar os impactos gerados pela digitalização em âmbito das regras fiscais internacionais, bem como dos sistemas tributários, a fim de fomentar uma economia digital positiva e inclusiva na sociedade<sup>198</sup>.

Ao analisar o plano de Ação 1 do BEPS, de imediato é importante ter em consciência que diante do caráter virtual e imensurável da economia digital, as regras fiscais internacionais em sede de tributação dessas transações eletrônicas o qual engloba tanto o comércio eletrônico, como outros serviços, como por exemplo, serviços de pagamento online, lojas de aplicativos, propagandas on-line, etc., (sub ramificações do *e-commerce*), passaram a não ter a mesma aplicabilidade para essas novas realidades digitais. Nesse desenrolar, o relatório final da referida ação de 2015 identificou três principais desafios fiscais que se relacionam com a questão da tributação da Economia Digital, nomeadamente em relação ao nexo, dados e caracterização<sup>199</sup>. Ademais, além de buscar identificar quais os novos desafios que o Direito Fiscal Internacional encontraria, é bem verdade que o plano teve como principal intuito proteger a arrecadação tributária e a soberania dos Estados diante da até então nova economia digital<sup>200</sup>.

---

<sup>197</sup> NABAIS. José Casalta. «A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LXI, Coimbra, 2018, p. 316-317.

<sup>198</sup> OECD. «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1», OCDE Publishing, 2015, p. 16.

<sup>199</sup> OECD. *Ibidem*, p. 9.

<sup>200</sup> PADIAL. Ignacio Cruz. «La Economía Digital En Beps: Una Síntesis», Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga, Nueva Fiscalidad, n. 02, 2016, p. 08.

Assim, a ameaça aqui levantada é no que se refere a integridade dos sistemas fiscais dos Estados soberanos e sua arrecadação tributária, haja vista que por meio da prática de planejamento tributário agressivo as receitas fiscais que deveriam estar sujeitas a um determinado território fiscal são artificialmente transferida para zonas fiscais de baixa ou nula tributação diminuindo a arrecadação fiscal, e, em contrapartida, onerando as empresas estabelecidas nessas zonas fiscais que se veem suportando uma maior carga tributária, uma vez que o cenário da intangibilidade e da extrema mobilidade da Economia digital assim o permitem.

Ora, ao analisar o cenário do projeto BEPS e sua Ação 1 deve-se levar em consideração todas as mudanças tributárias que foram promovidas pela economia digital, de modo geral, e pela própria figura do *e-commerce*. Veja que nos dias de hoje consumidores por todo canto do mundo utilizam plataforma digitais como a *Uber*, adquirem e-books por sites virtuais da *Amazon*, ou até mesmo utilizam os serviços de streaming) para assistirem filmes pela *Netflix*, e diferentemente do comércio eletrônico indireto o qual há a necessidade de entregar os produtos por meio dos correios, na modalidade direta do *e-commerce*, todos os serviços dos quais mencionamos estão à disposição imediata dos consumidores, ou seja, no universo virtual não existe esperas.

Nada obstante, as empresas que utilizam os veículos digitais estão a cada novo dia, ou melhor, a cada novo *click* adquirindo rendimento e, embora a presença comercial dessas empresas seja mundial, tratando-se da tributação desses serviços ou bens virtuais, nem sempre ou quase nunca o Estado consumidor (fonte) será o responsável pelo recolhimento tributável, já que a regra predominante é que o estado da residência tribute os lucros e rendimentos empresarias.

O que mais nos instiga nessa briga de gigantes da Internet é que até mesmo as maiores potenciais mundiais como os Estados Unidos estão a perder as receitas tributárias digitais, como por exemplo da empresa *Amazon*<sup>201</sup>. De acordo com o informações jornalísticas, a empresa norte-americana faturou durante o período tributário de 2018 o equivalente a 11,2 mil milhões de dólares (aproximadamente 9,94 milhões de euros), e surpreendentemente ou não, sequer pagou um cêntimo a título de imposto federal sobre os lucros, quer no território

---

<sup>201</sup> KOFLER. Georg; MAYR. Gunter; SCHAGER. Christoph. «Taxation of the digital economy: quick fixes or long term solution?», European Taxation (IBFD), vol. 52, n. 02, 2017, p. 526-527.

americano no qual possui sede efetiva, quer nos demais territórios que possui estabelecimento estável<sup>202</sup>.

Portanto, são por esses e por outros motivos que torna imprescindível debater sobre a tributação na era da digitalização, porque se nem ao menos as autoridades tributárias da sede efetiva da empresa conseguem efetivamente recolher as receitas tributárias digitais, quem dirá os demais Estados da fonte, que em regra geral, são países exportadores de capital, sendo certo que estes perdem demasiadamente o poder tributário para os países importadores de capital (Estados desenvolvidos).

Embora nosso discurso seja um pouco repetitivo, não conseguimos enxergar neste momento uma outra causa responsável pela atual desordem da Economia Digital senão a prática agressiva do planejamento tributário por parte das empresas, e por outro lado, da corresponsabilidade dos Estados excedentes da lei fiscal. Por que se o ambiente virtual se tornou um local propício para cometer fraude e evasão fiscal, acredita-se que o motivo determinante do desajustamento das relações jurídico-tributárias advindas das transações digitais parte do próprio interesse dos Estados de não se mostrarem suficientemente envolvidos para resolver as questões vinculada a Erosão das Bases Tributárias e a Transferência de lucros.

O fato é que ninguém duvida que perante as transações digitais seja muito mais difícil identificar os pilares do Direito Fiscal, isto é, capacidade contributiva para os contribuintes, neutralidade fiscal nas transações, e finalmente, soberania tributária para os Estados. Com efeito, a questão que nos instiga é identificar como esses três valores são preservados pela Economia Digital, por isso, ao nosso sentir, se o projeto BEPS em verdade desejasse encontrar medidas efetivas de harmonização internacional, ele deveria ter iniciado o estudo sob tal enfoque.

Ademais, nesse desenrolar, o grupo da OCDE “*Task Force on the Digital Economy*” (TFDE) igualmente entendeu que a prática de planejamento fiscal agressivo comumente utilizado pelas sociedades atuantes da era digital, o qual visa reduzir o pagamento do imposto sob rendimento, é uma das causas determinantes para a desordem dos sistemas fiscais internacionais, sendo certo que tais comportamentos foram descritos no “Anexo B” do

---

<sup>202</sup> Para maiores informações consultar: <https://insider.dn.pt/noticias/quanto-de-impostos-pagou-a-amazon-por-112-mil-milhoes-de-lucros-zero/>; <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/amazon-nao-paga-impostos-ha-dois-anos-412043>.

Relatório Final da Ação 1<sup>203</sup> e, de maneira bem sumária, as estratégias são as seguintes: i) reduzir a tributação no país atuante: ao evitar uma presença física ou, na hipótese de presença física, transferir os lucros para jurisdição de baixa tributação, ou ainda, reduzindo o lucro por meio de maximização das deduções à base tributável; ii) baixa ou nula tributação com retenção na fonte; iii) baixa ou nula tributação na empresa que auferir o rendimento, ao aplicar o planejamento tributário agressivo ao mudar artificialmente a jurisdição fiscal para um local de baixa tributação ou em decorrência de instrumentos e entidades híbridas; e iv) ao aplicar nenhuma tributação na empresa controladora.

A OCDE ressalta ainda que o planejamento fiscal praticado no universo virtual da Economia Digital pelas sociedades empresariais não diferem daqueles adotados na economia tradicional. Por assim ser, para solucionar as provocações fiscais em sede da tributação da economia digital, todas as demais ações do plano BEPS podem e devem ser implementadas em âmbito da Ação 1, assim como as práticas utilizadas para combater o planejamento tributário agressivo em âmbito do comércio tradicional<sup>204</sup>. Desta forma, diante de tudo que mencionamos, a questão que nos move é: qual o papel da Ação 1 do BEPS para a proteção da erosão das bases tributárias das transações intangíveis advindas do comércio eletrônico? Quais os apontamentos e soluções a OCDE tem firmado na luta perante os desafios de tributar na era globalizada da Economia Digital? A resposta obviamente não é fácil, e talvez seja uma daquelas perguntas que sequer contrapõe uma resposta, nada obstante, é certo que precisamos avaliar como a comunidade internacional têm lidado com tais questões.

### **3. SOLUÇÕES AÇÃO 1 DO PLANO BEPS PARA TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL**

Dada as características fundamentais da Ação 1 do Plano BEPS e seus principais efeitos, inauguramos agora uma análise das soluções sugeridas pela OCDE em sede dos desafios de tributação da Economia Digital, com destaque para o imposto sob rendimento. Nesse sentido, segundo o relatório “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*”<sup>205</sup> as soluções sugeridas são: i) novo elemento de conexão: a presença econômica significativa (*significant economic presence*); ii) tributação retida na fonte nas transações digitais; iii) tributo de equalização (*equalisation levy*); e iv) novo

---

<sup>203</sup> OECD. «*Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report*», OCDE Publishing, 2018, p. 118.

<sup>204</sup> OECD. «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*», OCDE Publishing, 2015, p. 19.

<sup>205</sup> OECD. «*Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report*», OCDE Publishing, 2018.

conceito de estabelecimento permanente. Convém destacar que embora nenhuma dessas opções tenham sido efetivamente recomendadas no relatório final, a OCDE concluiu que os países poderiam introduzir qualquer uma dessas opções em suas legislações nacionais, desde que respeitassem as obrigações do tratados tributários bilaterais. Nada obstante, em meio a uma pressão por posições mais concretas, a organização publicou, em 16 de março de 2018, um relatório intermediário (*Interin Report*) implementando as manifestações estabelecidas em 2015.

Ora bem, o novo relatório de 2018 trouxe uma informação importante que talvez possa ser apontada como um dos motivos que levaram o relatório de 2015 a não obter melhores resultados e soluções efetivas, haja vista que entre os membros do Marco Inclusivo do Projeto BEPS (*Inclusive Framework on BEPS*), a comissão identificou a existência de três grupos conflitantes, o qual tem dificultado qualquer sobreposição de uma ordem e harmonização internacional<sup>206</sup>.

No primeiro grupo, majoritariamente composto por países emergentes do G20, lidera-se um posicionamento relativo a atual divisão do poder de tributar entre a jurisdição da fonte e da residência, o grupo advoga pela substituição do já conhecido conceito de estabelecimento permanente para não só as empresas digitais; sob um outro viés, o segundo grupo, composto por sua maioria de Estados-Membros da União Europeia (países influentes), defendem que os assuntos em sede da tributação fonte *versus* residência deve ser analisando caso a caso de modo seletivo, sendo certo que para o referido grupo somente as empresas digitais cujos modelos de negócios que dependem da coleta de dados e da interação/participação dos usuários devem ser abrangidas por tais regras; e, finalmente, o terceiro grupo certamente liderado pelos Estados Unidos, o qual defende que as demais ações do plano BEPS são suficientes para promover e corrigir os abusos, desalinhamento e as lacunas caracterizadas pelo planejamento tributário agressivo e a dupla tributação internacional, não sendo, portanto, necessário uma medida exclusiva como a Ação 1 cujo objetivo reside exclusivamente em liderar soluções para a tributação da economia digital<sup>207</sup>.

Nada obstante, de acordo com os membros da Estrutura Inclusiva de 2018, a comissão reconheceu que a abordagem multilateral é fundamental para dirimir os conflitos

---

<sup>206</sup> OECD. «*Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report*», OCDE Publishing, 2018, p. 171-172.

<sup>207</sup> GODOI. Marciano Seabra de. «*Comentários acerca da do Imposto sobre Transações Digitais incluído na proposta de Diretiva da União Europeia 2018/0073*», Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018, p. 65.

tributários internacionais, sendo certo que no novo relatório intermediário o comitê concordou em promover uma revisão do até então relatório final de 2015 de modo a analisar com maior veemência a atribuição de lucros e as regras de nexos das transações tributárias eletrônicas<sup>208</sup>. Assim, ficou estipulado que tais soluções serão finalmente publicadas em um relatório final em 2020.

Das quinze ações abordadas pelo BEPS, a primeira delas relativa à Economia Digital era sem dúvidas a mais esperada perante a comunidade internacional, tendo em vista que o interesse de encontrar medidas eficazes para o tema em voga interfere tanto nas relações entre os Estados, como igualmente entre os contribuintes, por isso, não nos surpreende as três posições discordantes, primeiro porque o BEPS por si só é um projeto desafiador pelo simples fato de unir grupos de países tão heterogêneos, portanto, já era de se esperar que não seria uma tarefa fácil encontrar soluções universais para um grupo que comporta diferentes realidades, e segundo porque o que verdadeiramente está em jogo é a arrecadação tributária, logo, evidentemente que haveria divergências e interesses de todos os países envolvidos por posicionamentos e medidas eficientes de modo a beneficiar a realidade de cada país.

Ocorre que, já não é nenhuma novidade que a OCDE tem sido a porta voz oficial dos países em desenvolvimento, uma vez que a organização quebrou inclusive paradigmas quanto a regra geral da tributação internacional. Na verdade, embora em âmbito do Direito Fiscal internacional não exista uma regra universalmente aceita quanto a divisão dos impostos, vigora entre os Estados uma noção de equidade entre as nações, o qual exige uma divisão equitativa da receita tributária internacional entre os países que estão envolvidos em situações transfronteiriças de renda internacional<sup>209</sup>.

Assim, a regra fiscal internacional tende a favorecer a tributação pelo Estado de origem, uma vez que a fonte dos rendimentos constitui um elo de integração na vida econômica do Estado do acolhimento<sup>210</sup>. Nada obstante, o padrão usualmente utilizado pela OCDE tende a ser contrário ao “acordo de cavalheiro” até então compactuado entre as nações, já que a organização tem uma preferência explícita pela tributação no Estado da residência. Nesse sentido, questionou-se até que ponto as recomendações propostas pelo

---

<sup>208</sup> ROCHA. Sérgio André; CASTRO. Diana Rodrigues Prado de. «Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE», Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018, p. 28.

<sup>209</sup> LÓPEZ. Eva Escribano. «An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century», Tax Treaties. Intertax, Vol. 43, n. 01, 2015, p. 7.

<sup>210</sup> ROCHA. Sérgio André. «Imperialismo Fiscal Internacional e o “Princípio” do Estabelecimento Permanente», Quartier Latin do Brasil, 2013, p. 91 e ss.

relatório final da Ação 1 seria imparcial e justa para a comunidade internacional, de modo a não apenas beneficiar a tributação da residência. Uma palavra sobre cada uma dessas recomendações.

### **3.1 NOVO ELEMENTO DE CONEXÃO: A PRESENÇA ECONÔMICA SIGNIFICATIVA** *(SIGNIFICANT ECONOMIC PRESENCE)*

Com a evolução das modernas tecnologias e a abertura global do comércio eletrônico promovido pela internet, fez-se com que as relações comerciais se tornassem cada vez mais transfronteiriças, e, por consequência, por meio de um *click* tornou-se problemática a tarefa dos Estados de identificar o local de nascimento de uma obrigação tributária. Nesse sentido, os assuntos em sede da tributação de uma empresa por um país estrangeiro foi colocado em evidência já que as normas que até então se conhecia sobre tributação internacional prevista na Convenção Modelo da OCDE determinava que uma sociedade empresária multinacional deveria manter uma presença física no país através de um estabelecimento permanente para assim fazer jus a tributação. Ou melhor, antes da Economia Digital, o habitual era que todas as sociedades empresarias que praticassem determinado negócio jurídico deveria estabelecer uma subsidiária em cada país onde a atividade empresarial fosse desenvolvida<sup>211</sup>.

Posto isto, dentre as medidas estabelecidas pela Ação 1 do Plano BEPS<sup>212</sup>, uma possível solução para a tributação do Estado da fonte dos rendimentos obtidos diante dessas atividades transfronteiriças eletrônicas seria a criação de uma nova variante de conexão, isto é, a *presença econômica significativa*. Quer isto significar que ainda que a empresa multinacional não detenha um estabelecimento permanente, portanto, uma presença física no país onde originou a incidência tributária, ainda assim os rendimentos obtidos no Estado da fonte seriam tributados levando em consideração o novo elemento da presença econômica significativa.

Um aspecto que igualmente nos interessa é o que se refere ao conceito e aos critérios da presença digital significativa, ainda no entendimento da organização o conceito está intimamente relacionado ao desenvolvimento das atividades digitais desmaterializadas – *intangíveis* – como é o caso do comércio eletrônico direto, isto é, aquele em que a atividade

---

<sup>211</sup> PADIAL. Ignacio Cruz. «*La Economía Digital En Beps: Una Síntesis*», Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga, Nueva Fiscalidad, n. 02, 2016, p. 11.

<sup>212</sup> OCDE. «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*», OCDE Publishing, 2015, p.17.

empresarial é desenvolvida essencialmente na via virtual – *online* – no qual a solicitação, pagamento e entrega dos bens, produtos e serviços são realizadas de maneira incorpórea dentro do universo digital.

Conforme se depreende dos estudos do *Task Force on Digital Economy (TFDE)* da OCDE o conceito de presença digital significativa deve ser associada à aquelas empresas que estabelecem um elementos físicos mínimos no Estado da Fonte para realizarem suas principais atividades, independentemente de encontrar ou não no país da fonte as variantes mínimas de conexão física (escritórios, edifícios ou pessoas, etc.)<sup>213</sup>.

Nessa direção, o grupo dispôs ainda de uma série de critérios que podem enquadrar-se como determinantes para estabelecer o que se entende por atividades desmaterializadas<sup>214</sup>, e foi além ao determinar que as empresas que realizam atividades eletrônicas intangíveis têm uma presença econômica significa em um determinado país quando: i) houver um número significativo de contratos para o fornecimento de bens ou serviços intangíveis entre uma empresa atuante no universo digital e um cliente (residente) nesse país para fins fiscais; ii) na hipótese dos bens ou serviços digitais da empresa serem utilizados ou consumidos, em grande parte, no país da fonte; iii) quando os clientes situados nesse país efetuarem pagamentos em favor da empresa como contrapartida do negócio jurídico em questão decorrentes do fornecimento de bens ou serviços digitais como parte da atividade principal da empresa; e iv) por fim, quando uma filial/sucursal da empresa localizada naquele país

---

<sup>213</sup> “Las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos (oficinas, edificios o personal, entre otros) se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias” OCDE. «*Cómo abordar los desafíos scales de la Economía Digital*» - Acción 1, 2014, p. 150 e ss.

<sup>214</sup> Com relação aos critérios de atividades desmaterializadas a OCDE estabeleceu no estudo “*Cómo abordar los desafíos scales de la Economía Digital - ACCIÓN I*” um quadro de atividades que podem se enquadrar no que a organização entende por atividade totalmente desmaterializada: “He aquí los elementos y/o criterios que podrían aplicarse para determinar si se realiza una actividad digital totalmente desmaterializada: • La actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales. • No entran en juego actividad o elemento físico alguno en la creación de los bienes y servicios o en su entrega y prestación, respectivamente, aparte de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas informáticas, así como la recopilación, procesamiento y comercialización de datos geolocalizados. • Los contratos se celebran generalmente a distancia, a través de Internet o por teléfono. • Los pagos se efectúan exclusivamente mediante tarjetas de crédito u otros medios de pago electrónicos gracias a formularios en línea en los sitios web correspondientes o a plataformas vinculadas o integradas en los mismos.. • Los sitios web representan el único medio utilizado para relacionarse con la empresa; no intervienen ninguna tienda o agencia física en las actividades principales, a excepción de las oficinas situadas en los países en que se encuentran la matriz o la compañía explotadora. • Todos o la mayor parte de los beneficios son imputables a la entrega de bienes o prestación de servicios digitales. • El cliente no tiene en cuenta el domicilio legal o residencia fiscal y la ubicación física del vendedor, que no influyen en sus elecciones. • El uso efectivo del bien digital o la prestación del servicio digital no precisan de una presencia física o de la utilización de un producto material distinto de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas”. OCDE. *Ibidem*, p. 157.

desenvolver atividades secundárias, como por exemplo, exercer função de assessoria e comercialização conduzida aos clientes residentes do país em questão, estando intimamente relacionada à atividade principal da empresa<sup>215</sup>.

Posto isto, ressaltamos que um dos requisitos essenciais para que uma empresa estabeleça uma presença digital significativa em determinado território torna-se indispensável que esta desenvolva atividades econômicas ou comerciais totalmente desmaterializadas<sup>216</sup>. Em outras palavras, a atividade comercial em questão deve envolver transações online - *intangíveis* – sendo certo que tais atividades são realizadas em um país diferente no qual o elemento físico é estabelecido no Estado de origem da atividade empresarial, e não onde os serviços são efetivamente prestados.

Ora bem, não é preciso ser nenhum expert da fiscalidade para compreender que os conflitos que envolvem essas atividades comerciais desmaterializadas – *comércio eletrônico direto* - possuem como protagonistas os gigantes da internet. Com efeito, um caso que pode ser citado como exemplo é a empresa multinacional *Amazon*, cuja sede efetiva física é estabelecida em Seattle, nos Estados Unidos, muito embora a empresa possua sites independentes em muitos países, como Espanha, Reino Unido, França, Brasil. O fato é, ainda que a empresa ofereça um site espanhol para os consumidores em Espanha, não significa que a renda empresarial gerada pelo site será tributado na jurisdição fiscal da autoridade tributária espanhola, pois considerando a atual configuração do estabelecimento permanente, embora um usuário espanhol realize uma compra nesse site sob domínio ES, a transação comercial continuará a ser uma operação em «*nuvem*».

Dentre esses parâmetros apresentados, nos dias de hoje ninguém mais questiona que a *Amazon* da Espanha intervém significativamente na vida econômica espanhola, possuindo na concepção dos elementos apresentados pela OCDE uma presença digital significativa<sup>217</sup>. Nesse sentido, o fato de uma multinacional intervir na vida econômica de um país pode ser assimilado a um elevado volume anual de transações de uma empresa, obtido em um território diferente daquele da fonte (residência). Portanto, considerando que uma empresa cumpra com o primeiro critério indicador “atividade totalmente desmaterializada” e seja

---

<sup>215</sup> OCDE. «*Cómo abordar los desafíos scales de la Economía Digital*» - Acción 1, 2014, p. 158.

<sup>216</sup> PADIAL. Ignacio Cruz; HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: Tras las Conclusiones del Informe Del GEFED*», Área de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga, 2017, p.15.

<sup>217</sup> HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. 138.

ativamente envolvida na vida econômica de um país (como é o caso da *Amazon-Espanha*), então assim, seguindo o enredo da OCDE tal empresa teria uma presença digital significativa em um determinado território<sup>218</sup>.

Ocorre que, inevitavelmente, tais questões entrariam na esfera do estabelecimento permanente, visto que se o objetivo final é tributar os rendimentos dessas transações desmaterializadas que foram realizadas durante um período determinado em um território e no qual o valor é gerado em um Estado diferente da fonte, então entende-se que a solução viável seria considerar que essa presença digital significativa levaria tal empresa a atuar sob um estabelecimento permanente.

Por assim ser, no atual contexto da Sociedade da Informação e da própria Economia Digital, o objetivo principal é estabelecer uma ligação entre a sujeição da tributação do rendimento de certos bens e serviços de "atividades totalmente desmaterializadas". Para tal, na avaliação de Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo<sup>219</sup>, haveria a necessidade de vincular-se a duas ideias: a primeira, relativamente ao status de estabelecimento permanente, e a segunda correlacionando a presença digital significativa como critério de sujeição de renda.

Portanto, como tom de conclusão, a verdade é que a OCDE não conseguiu encontrar critérios efetivos em sede dos desafios fiscais colocados pela economia digital, e ainda que ao nosso sentir a ideia da criação de um novo elemento de conexão referente a presença econômica significativa seja uma medida que poderia surtir efeitos positivos para os Estados, o fato é que sua implementação levanta inúmeros questionamentos. Isto porque a falta de consenso entre os países pode levar cada administração fiscal a determinar requisitos específicos visando seus próprios interesses, com intuito de caracterizar o elemento "presença econômica significativa" e mais uma vez não surgir efeitos harmônicos internacionais. Desse modo, acredita-se que a implementação da medida sugerida pelo relatório da Ação 1 da OCDE somente será eficiente se houver a justa adequação de

---

<sup>218</sup> "Si nos aproximásemos al momento en el que una empresa tiene una presencia digital significativa, podemos decir que es aquella situación por la que lleva a cabo un volumen significativo de las actividades totalmente desmaterializadas durante un período de tiempo en un territorio distinto al de la fuente, de manera que de hecho podríamos considerar que interviene activamente en la vida económica de los países en los que se genera el valor o se realizan las transacciones en cuestión." HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018, p. 139.

<sup>219</sup> HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. *Ibidem*, p. 139-140.

princípios e regras claras entre as autoridades a fim de concretizar o novo elemento de conexão.

### 3.2 UM NOVO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO PERMANENTE

Ora, antes de expressarmos qualquer apontamento em sede da nova proposta de elemento de conexão “*presença econômica significativa*”, se faz necessário estabelecer algumas notas sobre as mudanças que o comércio eletrônico trouxe por si só em relação ao Estabelecimento Permanente, pois antes mesmo de existir os novos modelos de negócio da Economia Digital, ao nosso sentir sub ramificações (espécies) do comércio eletrônico, isto é, lojas de aplicativo, pagamentos online, *cloud computing*, etc., as modalidades de comércio eletrônico (gênero) (*B2B, C2C, B2C, B2A, etc.*), levantaram inúmeros desafios para a comunidade internacional em sede da tributação desses ativos eletrônicos.

Pois bem. A Convenção Modelo da OCDE (CM OCDE) estabelece em seu artigo 5 a definição modelo do estabelecimento permanente, sendo certo que a partir do momento que as realidades digitais do comércio eletrônico começaram a interferir na sociedade, tornou-se necessário estabelecer novos parâmetros de conceitos para que as autoridades tributárias que não somente a da sede efetiva da sociedade pudesse fazer jus a tributação do rendimento tributável obtido diante dessas transações eletrônicas<sup>220</sup>.

Nesse sentido, logo no início da discussão em sede da tributação do comércio eletrônico muito se questionou quais seriam os requisitos determinantes para enquadrar uma empresa atuante no universo digital como um estabelecimento estável em determinando território. A comissão dos assuntos fiscais da OCDE entendeu que os web sites, isto é, a combinação de software e dados eletrônicos, não cumpria o requisito, ademais, a propriedade intangível igualmente não seria por si só suficiente para constituir um lugar de negócio. Nessa direção, um único requisito que ficou estipulado que enquadraria um estabelecimento estável virtual seria a presença dos servidores, sendo certo que este deveria estar efetivamente sob alienação da empresa em questão, e que a atividade empresarial desenvolvida não poderia ser de preparação ou atividade auxiliar<sup>221</sup>.

---

<sup>220</sup> FOZ. Renata; CANEN. Doris. «*O Conceito de Estabelecimento Permanente e a Presença Digital Relevante: Websites como sujeitos passivos*». Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018, p. 82-83.

<sup>221</sup> PIRES. Rita Caçada. «*Uncovering a brave new world on taxation: income from the digital economy. International Taxation: New Challenges*», University of Minho, 2017. p.23.

Veja que o primeiro relatório realizado pelo comitê de assuntos fiscais da OCDE de 2003 visando a harmonização e solução internacional sobre o tema mostrou-se extremamente contraditório e ineficaz, porque o fato de um simples servidor constituir o principal elo de ligação entre uma atividade realizada e o território responsável pelo recolhimento (autoridade tributária) não demonstra qualquer tipo de manifestação na vida econômica do Estado anfitrião<sup>222</sup>. Portanto, a tentativa de harmonização por parte da OCDE é em certa parte totalmente infundada porque um servidor pode facilmente ser colocado em um determinado território que não o território de realização da atividade empresarial, ainda mais tratando-se da realidade digital do comércio eletrônico que independe da localidade em questão para atrair qualquer tipo de consumidores.

Ademais, o requisito da presença do servidor não estabelece o menor vínculo de justiça fiscal em sede de poder tributário do território responsável pela arrecadação de receitas, tendo em vista que o mesmo pode e de certa forma, na prática é colocado em um porão qualquer de uma ilha deserta paradisíaca – *paraíso fiscal* - tais como Ilhas Cayman, Bermudas, Maldivas, quando menos não são determinados estrategicamente em algum país em âmbito da União Europeia com um regime fiscal preferencial. Enfim, o fato é que logo na primeira tentativa de solução a OCDE mostrou-se contraditória ao escolher tal requisito como um elemento de caracterização de poder de tributar, pois mais um vez mostrou estar ao lado dos países já desenvolvidos por não instigar qualquer medida que favoreça a tributação no Estado da fonte.

Nada obstante, o plano de ação BEPS também trouxe em seu propósito o objetivo de encontrar soluções e harmonizações para a temática vinculada ao Estabelecimento Permanente, sendo certo que um dos escopos do plano é o de prevenir práticas de transferências artificiais de certas atividades em determinados países de zonas de baixa ou nula tributação, para que não seja caracterizado estabelecimento estável nesses países artificialmente escolhidos a fim de evitar a consequente erosão das bases tributárias ou desvios dos lucros dos países da fonte<sup>223</sup>.

O fato é que embora a temática do estabelecimento permanente esteja intimamente relacionada com a Ação 1 do BEPS (Economia Digital), tendo em vista que uma proposta

---

<sup>222</sup> LÓPEZ. Eva Escribano. «An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties», Intertax, vol. 43, n. 1, 2015, p. 10.

<sup>223</sup> NABAIS. José Casalta. «A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LXI, Coimbra, 2018, p. 318.

de um novo conceito será fundamental para a tributação das transações eletrônicas, a verdade é que a abordagem do tema está estabelecida na Ação 7 do plano BEPS<sup>224</sup>. Nesse sentido, ao longo do relatório final de 2015 o projeto reabriu o debate que fora inicialmente questionado em sede dos requisitos essenciais para o enquadramento do estabelecimento estável, por isso o real motivo de rever tal conceito revela-se da pressão exercida principalmente pelos países em desenvolvimento (Estado da fonte) ao verem que diante do crescimento da Economia Digital tais Estados estão perdendo importantes receitas tributárias causando, por consequência, um desajustamento nos sistemas fiscais (Erosão das Bases Tributárias)<sup>225</sup>.

Ora, de acordo com o relatório final da Ação 7 as soluções encontradas pelo projeto foram as seguintes: i) modificar as isenções do estabelecimento permanente, isto é, tornar algumas atividades que antes eram tratadas por auxiliar ou preparatória para torna-las funções essenciais<sup>226</sup>; ii) presença digital significativa nexa complementar a existência do estabelecimento permanente; iii) presença significativa esse nexa este que seria responsável por substituir a existência do estabelecimento permanente<sup>227</sup>; iv) imposto retido na fonte sobre transações digitais; e, v) impostos sobre bits (bit tax). A verdade é que a aplicabilidade dessas soluções no dia a dia ainda se mostram uma tarefa complexa e ineficaz, inclusive emergiu desse fato a própria justificativa da OCDE de sugerir que os Estados aguardassem os relatórios finais das demais ações para emitir qualquer tomada de decisões.

Posto isto, retornamos ao primeiro argumento que fora levantado concernente a um possível (na verdade quase certo) desentendimento e conflito de interesses dentre os três grupos da OCDE. O fato é que tanto a proposta da Ação 1 de um novo elemento de conexão “presença econômica significativa” e as demais soluções supramencionadas pela Ação 7 de um novo conceito de estabelecimento permanente tende a beneficiar a tributação do Estado

---

<sup>224</sup> OECD. «*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*», OECD Publishing, Paris, 2015.

<sup>225</sup> LÓPEZ. Eva Escribano. «*An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*». Intertax, vol. 43, n. 1, 2015, p. 11.

<sup>226</sup> “The proposed options are: (a) Eliminate 5(4) entirely, (b) Eliminate subparagraphs a through d, (c) make the availability of the exceptions subject to the condition that the character of the activity conducted be preparatory or auxiliary in nature in the Enterprise in question or finally (e) eliminate the world delivery in 5(4) (a) and (b) in order to exclude from these subparagraphs certain types of warehouses.” OECD. *Ibidem*, p. 147.

<sup>227</sup> “The criteria that is suggested as threshold would be: (a) relationship with customers extending over six months and combined with some physical presence in the country, (b) sale of goods or services by website as long as there is a certain use of local infrastructures (delivery, banking and other facilities, etc.) and finally (c) provision of goods or services to customers in the country resulting from or involving systematic data-gathering.” LÓPEZ. Eva Escribano. *Ibidem*, p. 12.

da fonte, portanto, teoricamente tais soluções deveriam de imediato ser comemoradas, já que o objetivo de encontrar soluções eficazes para a comunidade internacional foi, ainda que com algumas ressalvas, encontrado, visto que a aplicabilidade de cada medida deverá ser analisada e implementada sob a luz da realidade econômica, jurídica, etc. de cada país em questão.

Nada obstante, o que se vê é um profundo descontentamento e forte resistência, principalmente por parte dos Estados Unidos, de não acatar com nenhuma dessas propostas, tendo em vista que elas ampliam a tributação na fonte para as empresas digitais<sup>228</sup>. Ocorre que em sua maioria tais gigantes da internet são residentes fiscais nos EUA, por isso a pressão norte-americana de não acatar nenhuma das propostas. Inclusive, emerge daqui a própria omissão da OCDE de prolongar novos relatórios para 2020, porque sendo os EUA a maior potência mundial, e ainda país membro da organização, evidentemente que nenhuma solução será tomada ao ponto de favorecer, por exemplo, países em desenvolvimento como Brasil e Índia e ir contra os interesses políticos, jurídicos e econômicos dos países membros da organização o qual enquadram-se em uma elite global do “clube dos ricos”.

Nesse sentido, a sensação que se tem é que não se trata de encontrar a melhor proposta em termo de equidade, ou até mesmo a melhor proposta considerando os meios tecnológicos (identificar o IP, etc.) a fim de localizar o verdadeiro território que iniciou-se o fato gerador da obrigação tributária. Pelo contrário, as atitudes de egocentrismo de alguns Estados mostram-se as verdadeiras causas de não existirem soluções eficazes levando em consideração a justiça fiscal para o tema em voga. Inclusive não nos surpreenderia que já exista um meio eficaz de mensurar a realidade tributável desses ativos intangíveis, mas que por motivos políticos de “falta de interesse” não foram ainda apresentados para a comunidade internacional.

Ora, são por essas questões que nos fazem questionar o “empoderado e inovador” projeto BEPS, porque no momento em que o plano deveria mostrar-se imparcial a OCDE mostra sua verdadeira “face” de interesse ao permanecer ao lado dos países desenvolvidos. Nada obstante as decisões políticas tomadas, o fato é que o grupo de estudo de assuntos fiscais do projeto BEPS *Task Force on Digital Economy (TFDE)* mostrou uma certa independência dos interesses políticos da organização, pois ainda que as propostas apresentadas nas Ações 1 e 7 não denotem absoluta aplicabilidade, ainda assim, o grupo

---

<sup>228</sup> LÓPEZ. Eva Escribano. «An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties», Intertax, vol. 43, n. 1, 2015, p. 13.

mostrou-se empenhado em encontrar possíveis soluções para o maior desafio da atual modernidade, isto é, tributar a realidade digital.

### 3.3 IMPOSTOS RETIDOS DA FONTE

Ademais, o grupo de trabalho de Força Tarefa em Economia Digital identificou uma terceira solução para os desafios da digitalização estabelecendo como possível solução uma tributação retida na fonte. Ora bem, vimos que as atividades eletrônicas alteraram sobremaneira o padrão de tributação do rendimento empresarial de tais sociedades que fizeram dos canais virtuais um veículo de comercialização, cuja amplitude tornou-se global sendo certo que a renda gerada perante a economia digital escapa cada vez mais da tributação, especialmente o rendimento tributável no Estado da fonte.

Daqui emerge não ser menos verdade o aparecimento de um novo fenômeno internacional de *dupla não tributação internacional*, e até mesmo do “*estado sem renda*”, conforme já mencionamos ao longo deste estudo, pois diferentemente do que ocorria no passado de existirem demasiadas causas de dupla tributação internacional diante da evolução da globalização econômica, nos dias atuais a guerra fiscal depreende-se essencialmente em não deixar que tais fontes de capital se percam diante do ambiente digital do comércio eletrônico. Ademais, além de efetivamente tributar as receitas virtuais se faz necessário identificar e determinar quem deve tributar, ou melhor dizendo, qual será a autoridade responsável por desfrutar do poder de tributar considerando justiça fiscal e legitimidade<sup>229</sup>.

Por essa razão, a OCDE introduziu uma proposta de tributação retida na fonte, a ser realizado pelos residentes e estabelecimentos permanentes de um certo país sobre os serviços e bens realizados por estes para com empresas não residentes sobre o pagamento de bens ou serviços on-line, ainda que tal sociedade empresarial não possua uma presença econômica significativa. Noutras palavras, a organização sugere que a tributação do imposto retido na fonte deve ser usada em todas as vendas concluídas, isto é, sobre a receita bruta gerada remotamente com um não residentes, independentemente do fato desse imposto ser cobrado pelo cliente não residente ou por terceiros intermediários<sup>230</sup>.

---

<sup>229</sup> BRAUNER. Yariv; BAEZ. Andres. «*Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*», International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2015, p. 05.

<sup>230</sup> GAMITO. Conceição; PIRES, Joana Branco; MARQUES. Filipe Cunha. «*Digital Economy taxation: the quest for a perfect solution, International Taxation: New Challenges*», University of Minho, 2017, p. 27.

A organização ressaltou ainda que a tributação recairia sobre determinadas transações digitais das quais seriam nomeadamente listadas, sendo certo que tais transações seriam tributadas de maneira exclusiva na fonte pagadora, cabendo a cada contribuinte a legitimidade e responsabilidade tributária de recolher o tributo. Ora bem, ainda que a proposta da organização seja interessante do ponto de vista da arrecadação do Estado da fonte, tendo em vista que de modo geral o rendimento tributável da fonte passa por diversas vezes despercebido perante tais harmonizações internacional, todavia, acreditamos que tal solução se mostra frágil e de certa forma ineficiente pois a responsabilidade para o recolhimento do tributo recairia sobre o contribuinte sem a necessidade de prestar contas à Administração Tributária.

Neste particular, levanta-se os questionamentos de até que ponto os contribuintes efetivamente teriam a cidadania fiscal de declarar o imposto, ainda mas sabendo da atual crise da fiscalidade digital o qual os gigantes da internet sequer pagam impostos, portanto, a não ser que os governos implementassem medidas mais eficientes de declaração, muitos contribuintes poderiam questionar-se o porquê da responsabilidade recair apenas sobre os mais fracos, e assim sentirem injustiçados ao ponto de abrir precedente para não pagarem os impostos. Ademais, acredita-se que a implementação do imposto retido na fonte seria inviável, uma vez que seria necessária uma colaboração de instituições financeiras como agentes<sup>231</sup>.

### **3.4 TRIBUTO DE EQUALIZAÇÃO (*EQUALIZATION LEVY*)**

Por fim, o Grupo de Trabalho sobre Economia Digital (*TFDE – Task Force on Digital Economy da OCDE*)<sup>232</sup>, sugeriu a criação de um tributo de equalização, o qual serviria para resolver a disparidade existente entre empresas estrangeiras e nacionais no que se refere ao tratamento fiscal. Assim, o imposto teria como objetivo tributar uma empresa não residente que possua no Estado da fonte do rendimento uma presença econômica significativa, ou seja, o imposto seria pago ao Estado onde estão localizados os consumidores. A organização ressaltou ainda que a fim de proporcionar clareza, certeza e equidade a todas as partes envolvidas de modo a evitar encargos indevidos, o imposto

---

<sup>231</sup> LÓPEZ. Eva Escribano. «An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties», Intertax, vol. 43, n. 1, 2015, p. 12.

<sup>232</sup> OECD. «Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1», OCDE Publishing, 2015, p. 115.

somente seria aplicado nos casos em que se determinasse que uma empresa não residente tenha uma presença econômica significativa.

Nesse sentido, para que o imposto de equalização seja efetivamente devido se faz necessário conciliar o novo elemento e conexão “presença econômica significativa” para assim caracterizar a incidência tributária do imposto em questão. Ocorre que, o grupo TFDE não estabeleceu os elementos caracterizadores de tal tributo, somente recomendou subjetivamente que o imposto poderia incidir sobre: i) as transações remotas de vendas realizadas por meio eletrônico; ii) contratos concluídos através de sistemas automatizados por meio de uma plataforma digital; iii) sobre a quantidade de dados e outra contribuição coletados dos clientes e usuários no país<sup>233</sup>.

Ora bem, conforme já mencionamos, o relatório final de 2015 da Ação 1 da OCDE “*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*” tornou-se alvo de descontentamento perante a comunidade internacional visto que dentre os relatórios finais apresentados o primeiro referente a Economia Digital foi o mais criticado, uma vez que o relatório restringiu-se a mencionar recomendações abstratas sem efetivamente propor nenhuma solução<sup>234</sup>. Diante dessa omissão, alguns Estados<sup>235</sup> chamaram para si a responsabilidade de encontrar medidas mais eficientes a fim de ver solucionado o assunto em voga. Assim, dentre as medidas estabelecidas não podemos deixar de mencionar o pioneirismo jurídico-tributário do governo indiano no que se refere aos desafios de tributar na era da digitalização.

Pois bem. A Índia institui em seu ordenamento jurídico um imposto de equalização (*equalization levy*) cuja incidência tributária visa o pagamento realizado a título de publicidade on-line a receber por não residentes no território indiano. O imposto foi instituído com base em uma alíquota de 6% sobre a contraprestação de serviços de publicidade on-line, sendo certo que sua base tributável será do valor das transações em si<sup>236</sup>, cuja vigência iniciou-se em 1º de junho de 2016.

---

<sup>233</sup> OECD. «*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*», OCDE Publishing, 2015, p. 115-117.

<sup>234</sup> ROCHA. Sérgio André; CASTRO. Diana Rodrigues Prado de. «*Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE*», Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018, p. 25.

<sup>235</sup> Além do exemplo mencionado, “outros países também instituíram tributos alcançando as atividades de publicidade, tais como: França (taxo n on-line physical distribution of áudio-visual conteúdo), Itália (levy on digital transactions), Hungria (advertisement tax)”. ROCHA. Sérgio André; CASTRO. Diana Rodrigues Prado de. *Ibidem*, p. 32.

<sup>236</sup> SINGH. Manoj Kumar. «*Taxation of digital Economy: An Indian Perspective*», Intertax, vol. 45, Issus 6 e 7, Wolters Kluwer, 2017, p. 475.

Nada obstante, para que de fato ocorra a incidência do imposto se faz necessário preencher os seguintes requisitos: i) o imposto deve recair sobre as operação B2B, o que significa que o pagamento ocorrerá necessariamente entre empresas, por uma pessoa coletiva localizada em território indiano a uma pessoa coletiva não residente; ii) o fato gerador do tributo deve respeitar um rol taxativo de transações enquadrada como serviços de publicidade e propaganda on-line digital; iii) o imposto não estará sujeito às transações eletrônicas cujo montante total pago ao longo de um ano não exceder a receita igual a 100.000 rúpias indianas (aproximadamente a 1.400 euros); iv) por fim, há isenção do imposto na hipótese da empresa deter no espaço geográfico indiano um estabelecimento permanente<sup>237</sup>.

O que verdadeiramente devemos destacar é que o imposto de equalização tem por objetivo fomentar a neutralidade fiscal, portanto, não se aplica a incidência de imposto de renda sob um provedor de serviços quando a taxa de equalização é exigível<sup>238</sup>. Ademais, vale ressaltar que o contribuinte do imposto é o beneficiário não o residente, sendo que o tributo deve ser recolhido pelo tomador<sup>239</sup>. Nesse sentido, além do imposto em questão o governo indiano vem estabelecendo diversas outras alterações no que se refere às regras de nexo de competência tributária para fins de imposto sobre o rendimento.

Em um parecer oficial, a autoridade tributária indiana informou que o país arrecadou a título de imposto de equalização um valor correspondente à 3,4 bilhões de rúpias indianas, o equivalente a 52 milhões de euros durante o período de junho de 2016 a março de 2017. Por assim ser, o pioneirismo indiano no que se refere a tributação da Economia Digital se torna relevante, uma vez que o país possui um número significativo de consumidores no cenário do comércio eletrônico, tendo inclusive ultrapassado os Estados Unidos no ranking de usuários do Facebook<sup>240</sup>.

Ora bem, a verdade é que se o governo indiano não tivesse chamado para si por meio de uma medida unilateral de resolução de conflitos ao criar o referido imposto, o país teria sofrido um déficit de 52 milhões de euros nos cofres públicos, portanto, uma importante e

---

<sup>237</sup> BUTANI. Mukesh; HEMKAR. Sumeet. «*Indian equalisation levy: progressive or regressive?*» Kluwer International Tax Blog, 2016, p. 02.

<sup>238</sup> KOFLER. Georg; MAYR. Gunter; SCHAGER. Christoph. «*Taxation of the digital economy: quick fixes or long term measures*», European Taxation (IBFD), vol. 58, n. 04, 2018.

<sup>239</sup> ROCHA. Sérgio André; CASTRO. Diana Rodrigues Prado de. «*Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE*», Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018, p. 33.

<sup>240</sup> SINGH. Manoj Kumar. «*Taxation of digital Economy: An Indian Perspective*», Intertax, vol. 45, Issus 6 e 7, Wolters Kluwer, 2017, p. 472.

indispensável receita pública que teoricamente deveria ser revertida para as despesas públicas do governo indiano, isto é, para a população, que, diga-se de passagem, é o segundo país mais populoso do mundo. É evidente que a medida unilateral indiana, e dos demais países que instituíram impostos sobre as transações digitais estão em constantes debates e discussões perante a comunidade internacional, sendo certo que são ainda mais questionadas perante os países já desenvolvidos como por exemplo os Estados Unidos que não querem perder o poder tributário de suas empresas residentes.

O que precisamos verdadeiramente levar em consideração é que enquanto houver essa “guerra fiscal internacional” perante as receitas digitais de não encontrar medidas eficazes para tributar tais transações digitais, os Estados continuarão a perder essas importantes e indispensáveis fontes de arrecadação. Assim, o desafio da digitalização não se resume apenas em proteger a base tributária dos Estados, mas de proteger os direitos dos contribuintes de modo que todos sejam igualmente tributados sem qualquer distinção que não os parâmetros do princípio da capacidade contributiva, pois se as receitas tributárias denotam-se as mais importantes do ponto de vista quantitativo para financiar os cofres públicos, é evidente que sem elas a concretização das atividades finais do Estado serão impactadas.

#### **4. SOLUÇÕES EM ÂMBITO DA UNIÃO EUROPEIA**

Nessa continuação, tomando como referência o que fora discutido pelo grupo de assuntos fiscais do projeto BEPS da OCDE, a Comissão Europeia da União Europeia tomou algumas medidas a fim de alcançar soluções para os problemas que afetam a tributação da economia digital, mais especificamente ao imposto sobre as empresas. Assim, a Comissão aprovou em 21 de março de 2018 duas Diretivas<sup>241</sup>, uma relativa ao estabelecimento permanente, e a outra referente ao Digital Services Tax (DST), ambas discorrem sobre os critérios apresentados pela OCDE sobre a economia digital, sendo certo que possuem a data limite de 1º de janeiro de 2020 para entrarem em vigor<sup>242</sup>.

Com relação à primeira Diretiva, a Comissão estabeleceu novas regras de tributação dos lucros empresariais auferidos por meio daquelas sociedades que não possuem no

---

<sup>241</sup> COMISSÃO EUROPEIA. «Proposta de Directiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais», 2018.

<sup>242</sup> NABAIS. José Casalta. «A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. LXI, 2018, Coimbra, p. 338.

território da atividade desenvolvida uma presença física. Ou melhor, a Diretiva visa abordar as questões levantadas pela Economia Digital (intangibilidade dos bens e serviços) e os padrões de tributação dessas empresas, imputando a elas um novo elemento de conexão de tributação com presença digital significativa. Noutras palavras, a proposta da Diretiva é estabelecer um padrão de tributação dos rendimentos das empresas com presença digital significativa no território onde a atividade digital é realizada, ainda que a referida sociedade não possua nesse território uma presença física.

Nesse sentido, a proposta tem como intuito resolver um dos maiores desafios fiscais do século XXI que é justamente a arrecadação tributária em meio ao fenômeno da internacionalização do comércio eletrônico, e por consequência, da própria Economia Digital, uma vez que o número de incidências tributárias dentro do universo digital tem constantemente aumentado considerando a interferência direta e indireta da Tecnologia da Informação e da Comunicação no dia a dia da sociedade. Logo, a Diretiva tem como escopo proteger a base de incidência tributária do território em que de fato a obrigação tributária foi gerada, a fim de não apenas combater a não tributação dessas realidades tributárias, mas principalmente de inibir a erosão da base tributária praticada pela elite global multinacional que estabelecem a sede efetiva da sociedade em zonas de baixa ou nula tributação a fim de se esquivarem de pagar impostos.

Com a proposta de estabelecer a “presença digital significativa” como elemento de conexão de um estabelecimento permanente o território no qual a atividade empresarial foi desenvolvida e que, portanto, gerou lucro será o Estado responsável pela arrecadação tributária desses rendimentos. Assim, a Diretiva apresenta um novo critério de sujeição para serviços digitais, para que não mais se escape a tributação da renda sobre as sociedades que utilizam o ambiente virtual para praticar suas atividades empresariais dentro dos limites territoriais da União Europeia<sup>243</sup>.

Ademais, a proposta estabelece os seguintes parâmetros: por um lado alargar as regras do já conhecido conceito estabelecimento permanente, de modo a incluir a presença digital significativa enquanto elemento de conexão; e por outro lado, a proposta estabelece a atribuição de um novo imposto sobre serviços digitais sobre as sociedades empresariais.<sup>244</sup>

---

<sup>243</sup> COMISSÃO EUROPEIA. «Proposta de Directiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais», 2018, p. 4.

<sup>244</sup> “Os objetivos gerais da presente proposta da Directiva, cujo objetivo é: proteger a integridade do Mercado Único e assegurar o seu bom funcionamento; garantir que as finanças públicas na União são sustentáveis e as matérias coletáveis nacionais não sofrem erosão; assegurar que a equidade social é preservada e existem

Posto isto, em decorrência do imposto sobre as sociedades, será considerado que a empresa possui um estabelecimento permanente se existir uma presença digital significativa total ou parcial de negócio.

Pois bem, ao analisar o relatório da proposta da Comissão Europeia, muito se questiona se tais soluções abordadas quanto a tributação sobre o imposto sobre serviços digitais não serem aplicados diante das receitas advindas de atividades de retalho, isto é, das transações comerciais de venda de bens ou serviços contratados por meio da internet. De acordo com o comentário da proposta, tais atividades estão excluídas do rol taxativo de aplicação do ISD, pois nas palavras da Comissão a “criação de valor para o retalhista depende dos bens fornecidos ou dos serviços prestados e a interface digital é apenas utilizada como meio de comunicação”<sup>245</sup>.

Ora, ao nosso sentir a proposta da União Europeia estava até o momento que decidiram deixar de lado as receitas decorrentes de atividades de retalho (comércio eletrônico), uma excelente proposta para solucionar os impactos gerados pelas atividades digitais transfronteiriças, uma vez que a proposta do novo elemento de conexão da presença digital significativa representa uma excelente maneira a fim de caracterizar o estabelecimento permanente num determinado território.

São por esses e outros motivos que a cada nova pesquisa sobre o assunto em voga – *tributação o comércio eletrônico* – nos levam a crer que as soluções somente não foram efetivamente encontradas por conta de questões políticas e financeiras, afinal já não é nenhuma novidade que os maiores beneficiadores dessa guerra fiscal entre o tributar ou não tributar as incidências tributárias advindas da Web beneficiam de um lado uma elite global empresarial, e outro lado uma outra elite de Estados altamente poderosos, politicamente e financeiramente falando.

Com tal posicionamento de excluir a aplicação do imposto sobre serviços digitais do comércio eletrônico de retalho, empresas multinacionais como Amazon deixaria de recolher milhões de euros no solo onde efetivamente ocorreu a incidência tributária, continuando a submeter-se a administração fiscal de Luxemburgo, no qual a referida empresa possui sede

---

condições equitativas para todas as empresas que operam na União; e lutar contra o planeamento fiscal agressivo e colmatar as lacunas atualmente existentes nas regras internacionais que tornam possível para algumas empresas digitais a evasão fiscal nos países onde operam e criam valor.” COMISSÃO EUROPEIA. «Proposta de Directiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais», 2018, p. 05.

<sup>245</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Ibidem*, p. 09.

efetiva em solo europeu. O fato é que, enquanto as tomadas de decisões quanto ao futuro da fiscalidade estão sendo realizadas em portas fechadas, inúmeros outros Estados estão a cada novo click esbulhado de sua soberania e poder tributário, e mais do que poder, esses Estados estão perdendo receita fiscal, tendo em vista que tanto a economia digital, como o planejamento fiscal agressivo, a evasão fiscal e a própria corresponsabilidade dos Estados são causas determinantes para a erosão da base tributária de um país.

Ora, um país não necessita de receita tributária apenas para encher os cofres públicos, não se trata de um conflito de egos, pelo contrário, a arrecadação tributária corresponde ao maior exercício de poder tributário a fim de manter um Estado justo, igualitário e que possa cumprir com os preceitos determinados por lei, a sobrevivência do Estado depende intimamente da sobrevivência de um Estado Fiscal, e não é exagero prever que a Economia Digital pode contribuir para uma profunda crise de tais preceitos.

## **5. QUE FUTURO PARA A HARMONIZAÇÃO FISCAL INTERNACIONAL?**

Ao longo deste estudo analisou-se as diversas razões de ser do projeto BEPS e os desafios impostos ao plano na elaboração de soluções internacionais em âmbito das realidades tributárias internacionais, cujo intuito a princípio revela-se do ato de encontrar soluções para o fenômeno da Erosão das Bases Tributárias e os Preços de Transferência, a fim de estabelecer uma harmonização e coordenação internacional. Em outras palavras, o projeto BEPS nada mais é do que uma tentativa dos Estados de se mostrarem envolvidos nos assuntos vinculados ao bem comum fiscal internacional, de modo a deixarem de lado os interesses domésticos e trabalharem juntos a fim de prevalecer a equidade e a justiça fiscal internacional.

O fato é que a organização chamou para si a responsabilidade de discutir perante a comunidade internacional uma possível proposta de resolução dos conflitos jurídicos-tributários internacionais em sede da tributação internacional, e embora tenhamos algumas ressalvas o projeto possui um papel de destaque e importância para a comunidade internacional. Nada obstante, conforme já mencionamos, considerando que a organização é majoritariamente formada por uma elite global de países desenvolvidos, nos questionamos se estaria a organização efetivamente disposta a encontrar soluções para as relações tributárias internacionais. Ou melhor dizendo, a questão que se coloca é: até que ponto os países não membros da organização, regra geral os países em desenvolvimento, terão em

verdade voz ativa na formatação dos resultados final do plano BEPS, e ainda, até que ponto poderão decidir pela adesão ou não das recomendações implementadas pela OCDE?

Por assim ser, de início se faz importante questionar o próprio caráter de liderança da OCDE enquanto uma organização internacional, portanto, uma associação de países altamente desenvolvidos, pois se é verdade que o intuito final da OCDE e, por consequência, do plano BEPS é estabelecer uma harmonização e cooperação tributária internacional, a questão que de imediato indagamos é: quem será o responsável por desenvolver esse papel de coordenação?

A partir de tais indagações o autor brasileiro Sérgio André Rocha<sup>246</sup> trouxe à tona o debate se estaríamos diante de um novo fenômeno tributário internacional, denominado «*Imperialismo Fiscal Internacional*», cujo significado na concepção do autor seria de imposição de determinados critérios fiscais dentre os quais estariam favorecendo os interesses das economias desenvolvidas a fim de transformar tais interesses em padrões tributários internacionais, tornando-se princípios básicos de tributação internacional. Isto porque, se levarmos em consideração sob a ótica histórica, o imperialismo pode ser entendido como uma política de expansão e controle econômico de um Estado desenvolvido em face de um país em desenvolvimento.

Portanto, uma vez comprovado que o projeto BEPS na atual amplitude mundial que se encontra for enquadrado como uma tentativa de exportação de medidas econômicas e tributárias dos países já desenvolvidos em face dos países em desenvolvimento, então aí estaremos diante de uma tributação imperialista num contexto pós- BEPS<sup>247</sup>. O que nos resta é saber quais os limites que podem verdadeiramente comprovar se estamos diante de um Imperialismo Fiscal Internacional, ou até qual ponto tudo não passa de uma especulação.

Ora bem, diante de todos os fatos relacionados com a tributação internacional, dentre eles, a Erosão das Bases Tributárias, a Transferência artificialmente de lucros, etc., identificamos que tais problemas jurídico-tributários são ainda mais agravados dentro do universo digital da internet. A par dessas questões, temos de início a tendência de associar e ainda responsabilizar a desordem fiscal internacional, portanto, ao não pagamento devido de impostos em face dos contribuintes, ou melhor dizendo, das empresas multinacionais (Gigantes de Internet), uma vez que tais sociedades na tentativa de se verem menos oneradas

---

<sup>246</sup> ROCHA. Sérgio André. «*Tax Sovereignty in the BEPS Era*», Series on International Taxation, Wolters Kluwer, vol. 60, 2017, p. 179 e ss.

<sup>247</sup> ROCHA. Sérgio André. *Ibidem*, p. 188.

quanto ao pagamento da obrigação tributária utilizam com constância práticas fiscais agressivas, tais como, o planejamento fiscal agressivo, evasão fiscal, etc.

Ocorre que, se por um lado existem contribuintes com desejo de evadir sua responsabilidade tributária de pagar imposto, existe sob outro viés Estados e governos soberanos que se enquadram nos parâmetros internacionais de zonas de baixa ou nula tributação, o qual estão à disposição de tais sociedades multinacionais a fim de fazerem parte de esquemas de corrupção e de lavagem de dinheiro. Veja que dentre as partes envolvidas nos esquemas fiscais internacionais os Estados na qualidade de “Estados bandidos” ocupam um papel de destaque, e não devem em nenhum momento ser associados como um elo fraco, o que não quer dizer que os contribuintes fugitivos estejam em uma posição moralmente aceitáveis, porque definitivamente não estão.

A questão é, se tivéssemos que sobrepor juízo de valores, a tendência é acreditar que os Estados possuem uma responsabilidade maior no que se refere aos desafios fiscais internacionais, principalmente nos assuntos relacionados ao planejamento tributário agressivo, e por consequência da erosão da base tributária de outros países, isto porque, não nos resta um outro argumento senão o óbvio, se não houvessem Estados do ponto de vista moral e jurídico enquadrados no rol de paraíso fiscais, isto é, estados invasores de soberanias tributárias alheias, certamente não haveriam contribuintes excedentes da lei fiscal. Nesse sentido, a bem da verdade é que os Estados deveriam atribuir a si mesmos a responsabilidade pela desordem fiscal mundial, inclusive trazendo para o tema em voga a ineficácia de soluções globais de tributação em sede da economia digital.

Daqui defluiu as indagações ao ponto de identificar até que ponto os países em desenvolvimento terão voz ativa no plano BEPS, ou se tudo não passará de um Imperialismo Fiscal Internacional por parte dos Estados membros<sup>248</sup> da OCDE, haja visto que o enquadramento socioeconômico desses membros são em regra geral países já desenvolvidos, portanto, até que ponto as manifestações estabelecidas no projeto visa a harmonização fiscal internacional, ou se apenas favorece os interesses de uma elite global.

Por assim ser, o primeiro argumento o qual leva-se a crer no Imperialismo Fiscal resulta-se do próprio fracasso do relatório final da Ação 1. Veja que a tributação da

---

<sup>248</sup> Estados membros em âmbito da OCDE: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estados Unidos, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, México, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia. Dados extraídos do site oficial da organização, *in*: <https://www.oecd.org/>.

Economia Digital se tornou um dos maiores desafios do século XXI, tendo em vista a repercussão que o tema vem causando na sociedade, principalmente nos fatos atrelados a arrecadação tributária dessas receitas, e, por consequência, do movimento de capital financeiro proporcionado pelos veículos digitais. Nada obstante, o resultado final do relatório mostrou-se insatisfatório, visto que o comitê deixou de lado a discussão dos dois maiores desafios: i) abordagem de entidades separadas; ii) padrões de alocações de direito tributário<sup>249</sup>.

Ora, diante dessa omissão, acredita-se que tais resistências internas de encontrar medidas efetivas apenas comprovam a falta de cooperação internacional, e ainda evidenciam comportamentos imperialistas, pois uma vez que não há soluções efetivas, outras medidas continuam a ser implementadas, tais como as regras de alocação de lucros levando em consideração os elementos já conhecidos fonte e residência, no qual regra geral o elemento residência tendem a sobressair, de modo que os interesses dos países mais desenvolvidos continuam a serem satisfeitos.

A maior crítica em torno do projeto BEPS é que os mesmos países que cooperam pela harmonização e resolução de conflitos, são os mesmos países que competem entre si pelas receitas tributárias de tais situações fiscais internacionais. Será que é possível encontrar medidas universais e eficazes para todos? Ou como sempre o lado mais fraco (países em desenvolvimento) estará fadados a aceitar as medidas impostas pelos países desenvolvidos?

A bem da verdade é que o projeto em si é um plano promissor e de suma responsabilidade e importância para a comunidade internacional. Veja que a OCDE embora tenha apenas 36 países como membros efetivos, conseguiu por meio do Quadro Inclusivo que diversos outros países aderissem o plano, o que de certa forma se torna louvável. Nada obstante, bem vistas as coisas, tudo nos leva a crer que as propostas advindas do plano apresentam uma ameaça para os países em desenvolvimentos, principalmente para aqueles Estados que não possuem uma política fiscal internacional bem constituída.

Portanto, se em algum momento o BEPS<sup>250</sup> tenha sido relacionado perante a comunidade internacional como o veículo responsável pela solução de conflitos em sede da

---

<sup>249</sup> LÓPEZ. Eva Escribano. «An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties», Intertax, vol. 43, n. 1, 2015, p. 13.

<sup>250</sup> “El fenómeno BEPS no debe considerarse un efecto inesperado de las reglas del juego que rigen la Fiscalidad Internacional, sobre todo teniendo en cuenta que ésta se ha desarrollado de acuerdo con un paradigma de competencia fiscal entre los Estados, con respeto a la soberanía nacional, la ausencia de principios claros o reglas de fair play entre las jurisdicciones fiscales y el alcance dispositivo de las normas de atribución de los Convenios en base a una idea de laissez faire sólo combinada con el carácter imperativo de

tributação dos ativos intangíveis da Economia Digital, imputando a ele a responsabilidade para o futuro da harmonização da tributação internacional, ao nosso sentir o projeto não deve ser associado sob tal ofício, uma vez que na prática o projeto não se mostrou efetivamente comprometido em promover a resolução de conflitos em âmbito global.

## 6. NOTAS CONCLUSIVAS

Na tentativa de responder à questão em voga: “*Que futuro para a tributação da Economia Digital?*”, faz-se mister reconhecer que qualquer solução em âmbito interno que não vise uma justa e eficiente regra de tributação internacional está fadada ao fracasso, o que não quer significar que os Estados não devam implementar medidas internas, porque definitivamente devem. Noutras palavras, acreditamos que as soluções unilaterais são sim importantes fontes para desvendar o futuro da tributação digital, muito embora resida neste ponto em particular a justificativa de ainda não haver uma harmonização internacional em sede da tributação da economia digital, pois no ímpeto de encontrar medidas que favoreça os próprios interesses, os Estados deixam de lado requisito mínimos como o princípio da equidade e da justiça fiscal internacional.

Posto isto, acreditamos que o futuro da tributação digital dependerá de medidas ligadas ao multilateralismo e a cooperação internacional, o que não necessariamente signifique que a solução oferecida pela OCDE e o G20 referente ao projeto BEPS seja o canal responsável pela concretização desse desafio. A verdade é que o BEPS como um todo, e a Ação 1 especificamente sobre a tributação da Economia Digital, não forneceu uma solução global para o problema advindo do comércio eletrônico e suas sub ramificações, pois dentre as temáticas discutidas no plano o principal objetivo relativo a regra de distribuição de tributação sequer foi objeto de pauta no decorrer do relatório da OCDE.

---

aquellas que prohíben o limitan del poder tributario del Estado de la fuente”. ROCH. María Teresa Soler. «*La imposición sobre sociedades en la encrucijada ¿hacia un escenario de inmunidad fiscal?*», Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, 2018, p. 12.

## CONCLUSÃO

Como tom de conclusão da presente dissertação, de imediato se faz importante ressaltar que a problemática em torno da tributação do rendimento empresarial em sede do comércio eletrônico direto tornou-se um dos maiores desafios fiscais em âmbito do Direito Fiscal Internacional, sendo certo que este desafio se coloca presente no atual contexto da sociedade moderna diante da interferência direta e indireta do processo da globalização econômica, internacionalização da internet e pela revolução das modernas tecnologias. Assim, tratando-se do núcleo soberano do poder tributário, a nova economia digital trouxe consigo sérios problemas com relação a arrecadação tributária e bem vistas as coisas chegou o momento da atual Sociedade da Informação de efetivamente debater sobre os contributos do Estado Fiscal contemporâneo e o dever fundamental de pagar impostos na Era da digitalização das relações tributárias.

Ora, o fato é que dentre as receitas públicas, as receitas tributárias e mais especificamente os impostos são os tributos de maior importância em termos quantitativo e qualitativo para sustentar o erário público, e considerando que a fiscalidade é o meio responsável por obter tais receitas a fim de propagar as funções do Estado qualquer ofensa a esta condição está fadada a proporcionar um desajustamento nos sistemas fiscais e, por consequência, para o próprio funcionamento das atividades dos Estados. Assim, a verdade é que este momento de desigualdade e desajustamento fiscal já está presente na atual sociedade e embora não seja perceptível no dia a dia dos indivíduos, em uma visão macro perante as relações internacionais já é possível sentir os efeitos dos desafios colocados pelo comércio eletrônico.

Nesse sentido, diante de todos os argumentos que foram apresentados no decorrer da presente dissertação podemos anunciar algumas conclusões:

O *primeiro* revela-se do fato que o comércio eletrônico enquanto gênero e suas espécies serviços de pagamento digital, *cloud computing*, lojas de aplicativos, etc., provocam por si só um desajustamento nos atuais sistemas fiscais dos Estados pelo simples fato de tais realidades não serem compatíveis com as regras fiscais tradicionais advinda das relações jurídico-tributárias físicas, portanto, é evidente essa nova forma de comercializar causou inúmeros desafios em âmbito interno de cada país, afinal, foi necessário haver uma adaptação das regras tangíveis para a nova realidade imaterial, logo, por si só de início o

questionamento de como e onde tributar o rendimento empresarial gerado através do comércio eletrônico em âmbito interno já se tornou um desafio.

Nada obstante, o desafio maior encontra-se mesmo em âmbito internacional, já que as relações eletrônicas intangíveis extrapolam limites geográficos e com isso torna-se difícil a tarefa de identificar a verdadeira autoridade tributária competente. O fato é: o ambiente virtual proporciona a incidência tributária de um bem ou serviço, e com isso a empresa atuante no universo digital auferir rendimento e lucro, todavia, como é praticado na virtualidade e em vários locais remotos, a dificuldade é identificar qual o local nasceu a obrigação tributária.

Nesse ponto emerge o *segundo* desafio de adaptar as regras fiscais internacionais de tributação em face das realidades digitais, isto é, a dificuldade é aplicar os já conhecidos elementos de tributação residência e fonte em sede da tributação virtual, pois considerando que a atividade empresarial do comércio eletrônico direito é realizada inteiramente no ambiente virtual, as empresas atuantes nesse mercado, que diga-se de passagem são as sociedades com maior poder aquisitivo no cenário mundial de negócios (Apple, Amazon, Facebook, Alphabet, Microsoft, Netflix, etc.) utilizam com constância práticas fiscais agressivas a fim de deslocar a base tributável de suas atividades para zonas de baixa ou nula tributação, e assim estabelecem a sede efetiva da empresa em zonas privilegiadas para assim esquivarem-se do pagamento de impostos.

Quanto a primeira dificuldade referente as regras de tributação fonte e residência, acreditamos que não se deve estabelecer nenhuma regra de tributação exclusiva, seja no Estado da fonte ou no Estado da residência, tendo em vista que ambos os elementos se mostram competentes, logo, o que verdadeiramente deve ocorrer é uma repartição entre os Estados considerando cada caso em específico. Contudo, a verdade é que não há regras para as empresas atuante no universo digital, e quiçá decorre desse fato em específico a justificativa da atual crise da fiscalidade decorrente da tributação do comércio eletrônico, porque ainda que ocorra estudos a fim de encontrar soluções para a tributar as transações virtuais, no fim o fato de não haver até o momento uma verdadeira harmonização internacional em sede da tributação da economia digital decorre do simples argumento de não haver soluções por questões políticas.

Ora, o segundo ponto levantado por nós quanto a prática de fraude fiscal comumente praticada por tais empresas por meio do planejamento tributário agressivo deve ser correlacionado com a responsabilidade de existirem Estados dispostos a oferecer sistemas

fiscais que do ponto de vista ético e moral são perceptíveis que extrapolam o mínimo desejado de um sistema fiscal justo. É evidente que cada país detém de soberania e poder tributário e pode estabelecer suas próprias regras fiscais, todavia, ninguém dúvida e inclusive o mundo todo sabe que existem países e territórios que se enquadram como paraísos fiscais e que são moralmente julgados, nada obstante, continuam a existir.

Veja, que não estamos discutindo a despeito da prática de planejamento tributário praticado pelas empresas, até porque, de certa forma não a condenamos haja vista ser um direito decorrente do princípio da liberdade de gestão da empresa, portanto, do contribuinte, isto quando devidamente respeitado os limites entre um planejamento tributário moralmente e legalmente aceito de um planejamento tributário agressivo. Ocorre que, nos dias de hoje essas empresas multinacionais – gigantes da internet – extrapolam os limites legais de planejamento tributário, ao ponto de praticarem descaradamente planejamento tributário agressivo e como são empresas com expansão mundial, provocam uma degradação da base tributária de inúmeros países.

Daí deflui nossas preocupações relativamente a figura do Estado Fiscal na Era da digitalização e ao dever fundamental de pagar impostos, porque ainda que a comunidade internacional não esteja efetivamente preparada para tributar essa nova realidade, elas vão continuar a existir inclusive com maior frequência, portanto, encontrar soluções efetivas levando em consideração a equidade tornou-se uma questão fundamental para assegurar a soberania tributária. Ademais, tornou-se igualmente necessário combater tais práticas em nome do princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal, visto que nem todos os contribuintes estão em igual condição de esquivarem-se do pagamento de impostos e sim uma elite global.

Nesse sentido, fixado o primeiro e segundo ponto concluímos que o comércio eletrônico proporciona um cenário de impunidade fiscal em sede da tributação do rendimento empresarial, sendo certo que esta impunidade é seletiva, tendo em vista que nem todos os contribuintes estão em condição de “igualdade” para serem fugitivos da lei fiscal. Além disso, o ambiente virtual auxiliou a crise das regras de alocação de tributação fonte e renda, muito embora tenhamos a sensação que na verdade não há que se falar em crise das regras, mas sim decisões políticas, principalmente dos países desenvolvidos que pelo fato de serem mais beneficiados em termos de arrecadação tributária em face do elemento residência, tendem a proibir ou limitar o poder tributário na fonte.

Nesse desenrolar, ao analisar a principal manifestação internacional referente aos desafios de tributação internacional em sede da Economia Digital, o plano *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS* nos mostrou o quanto o futuro da fiscalidade do comércio eletrônico ainda se mostra abstrato e frágil, tendo em vista que o projeto, mais especificamente a Ação 1 referente a Economia Digital deixou de lado a discussão relativa as regras de alocação do poder tributário. Ocorre que, ao nosso sentir o plano BEPS não se mostra um projeto que poderia ser apontado como solução para os atuais problemas da fiscalidade internacional, pois ainda que o projeto tenha sido desenvolvido em parceria com o G20 é bastante perceptível a prevalência da OCDE de proteger a arrecadação tributária dos Estados desenvolvidos (residência) em face da tributação do poder tributário da fonte.

Dentre as soluções propostas pela OCDE no relatório final de 2015, a criação do novo elemento de conexão “presença econômica significativa” aparenta, ainda que com algumas ressalvas ser uma futura solução para a tributação do comércio eletrônico direto. Todavia, a verdade é que permanecemos descrentes quanto a sua aplicabilidade, pois considerando que o poder tributário é um poder soberano e intrínseco de cada país, é evidente que os interesses internos permanecerão face à noção de justiça e equidade.

Ora, o fato é que parece que o futuro já chegou, basta um prevê olhar ao redor para enxergar o quanto o mundo tornou-se digital, nada obstante, a verdade é que tratando-se das soluções para a pergunta em voga: *Que futuro para a tributação do comércio eletrônico?* Bem vistas as coisas, ainda aguardaremos o futuro do presente.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABREU. Miguel Teixeira de. «*Efeitos fiscais da utilização da Internet em sede de impostos sobre o rendimento*», *Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n. 2, 2000.
- ALMEIDA. Daniel Freire. «*A tributação do comércio eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*», São Paulo, Almedina, 2015.
- ALVES. Luís Carlos Martins Jr. «*Fiscal Justice, Fiscal Peace and Republican Obligations: A Brief Analysis of the Supreme Federal Tribunal's Tax Law Jurisprudence*», 3 *Braz. J. Pub. Pol'y* 34, 2013.
- ALVES Sérgio; DUARTE. Lucas. «*Um Irlandês Duplo, um sanduíche holandês e uma caipirinha, por favor: um tributo à Internet*». Painel do CEDIS no Fórum de Governança da Internet, Nov./2015, Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/especial-cedis-jota-um-irlandes-duplo-um-sanduiche-holandes-e-uma-caipirinha-por-favor-um-tribut>.
- AMARAL. Karina Almeida Do. «*Combate À Concorrência Fiscal Através Do Código De Conduta No Domínio Da Fiscalidade Das Empresas: O Caso Português*», *Revista de Estudos Europeus*, n. 64, 2014.
- ARTIN KENNEY; JOHN ZYSMAN, «*Choosing a future in the platform economy: the implications and consequences of digital platforms*», Kauffman Foundation New Entrepreneurial Growth Conference, Vol. 56160, 2015.
- ARBACHE. Jorge. «*Commoditização digital e desenvolvimento econômico*», *Pontes*, Vol. 14, nº. 1, 2016, p 4. In <<https://pt.ictsd.org/bridges-news/pontes/issue-archive/economia-digital-fabricando-um-novopadr%C3%A3o-de-com%C3%A9rcio>>.
- ATHENIENSE. Alexandre. «*A Jurisdição No Ciberespaço. Centro de Estudos Judiciários*», Brasília, n. 20, jan./mar. 2003.
- AZEVEDO. Patrícia Anjos. «*A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar*», *Cadernos de Direito Actual*, n. 6, 2017.
- BASTO. José Xavier. «*O princípio da tributação do rendimento real e a lei geral tributária*», *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n. 5, 2001.
- BATISTA. Onofre Junior Alves. «*Por que a guerra fiscal: Os desafios dos Estados na modernidade líquida*». *Revista Brasileira Estudos Políticos*, n. 305, 2011.
- BIRD. Richard M. «*Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?*», International Tax Program Institute for International Business. University of Toronto, ITP Paper n. 0502, 2005.
- BORGES. Antônio De Moura. «*Considerações sobre o Combate à Concorrência Tributária Internacional Prejudicial*», *Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT Belo Horizonte*, n. 12, ano 2, 2004.

BRAGA. Fernando. «*A transformação da sociedade ao ritmo da tecnologia*», Cadernos de Economia, Lisboa, ano XXXI, n. 121, 2017.

BRAUNER, Yariv. «*What the BEPS*», Florida Tax Review, Vol. 16, n. 02, 2014.

BRAUNER. Yariv; BAEZ. Andres. «*Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*», International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2015.

BRAVO. Nathalie. «*The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties*», World Tax Journal, 2016.

BRIGAGÃO. Gustavo. «*O BEPS e os desafios da tributação eletrônica internacional*», Conjur, 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-dez-06/consultor-tributario-beps-desafios-tributacao-eletronica-internacional>.

BUTANI. Mukesh; HEMKAR. Sumeet. «*Indian equalisation levy: progressive or regressive?*» Kluwer International Tax Blog, 2016.

CALDAS. Marta. «*Educação e Cidadania Fiscal: Nota Introdutória*», Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 8, n. 2.

CALDAS. Marta. «*O conceito de Planejamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planejamento Fiscal?*», Cadernos Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal n. 18, Almedina, 2015.

CAMPOS. Diogo Leite. «*A internet e o princípio da territorialidade dos impostos*». Revista da Ordem dos Advogados, 1998.

CASTELLS. Manuel. «*Internet y la sociedad red*», Conferencia de presentación del programa de doctorado sobre la sociedad de la información y el conocimiento», Barcelona, Universitat Oberta de Catalunya, dezembro, 2000. Disponível em: <<https://www.alfabetizaciondigital.redem.org/wp-content/uploads/2017/05/Internet-y-lasociedadred.pdf>>.

CERRILLO. Raquel Álamo. «*Erosión De Las Bases Imponibles ante la Ineficiencia del Concepto de Establecimiento Permanente*», Fiscalidad, n. 10, 2018.

CIURIAK. Dan; PTASHKINA. Maria. «*Começaram as guerras no comércio digital: delineando os campos de batalha regulatória*», Pontes, vol. 14, nº. 1, março 14, 2018, p. 7-13. In <<https://pt.ictsd.org/bridges-news/pontes/issue-archive/economia-digital-fabricando-um-novopadr%C3%A3o-de-com%C3%A9rcio>>.

COURINHA. GUSTAVO LOPES. «*A tributação directa das pessoas colectivas no comércio eletrónico: Questões de residência e fonte*». Fiscalidade 6.

CRISÓSTOMO Pedro. «*Estudo destapa potencial novo esquema fiscal da Apple. Relatório da esquerda europeia concluiu que a multinacional terá pago na União Europeia um IRC inferior a 1% nos últimos três anos*», Julho/2018. Disponível em:

<https://www.publico.pt/2018/06/21/economia/noticia/estudo-destapa-potencial-novo-esquema-fiscal-da-apple-1835301>.

CUNHA. Luís Pedro. «[*Recensão a*] *Henri Bourguinat - L' Économie morale: le marché contre les acqllis*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. XLI, 1998.

DOERNBERG. Richard. «*Electronic Commerce and Multijurisdiction Taxation*», International Fiscal Association, 1999.

EMMA. Clancy. «*The Green Jersey: Is Ireland helping Apple pay less than 1% tax in the EU?*», Junho/2018. Disponível em: <https://emmaclancy.com/2018/06>.

FOZ. Renata; CANEN. Doris. «*O Conceito de Estabelecimento Permanente e a Presença Digital Relevante: Websites como sujeitos passivos*». Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018.

GALDINO. Guilherme Silva; GALENDI. Ricardo José Junior. «*Desafios da Economia Digital: do Problema Hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição*». A Tributação Internacional na Era pós BEPS: Soluções Globais e Peculiares de países em desenvolvimento, Vol. III, Lumes Juris Editora, 2016.

GAMITO. Conceição; PIRES. Joana; MARQUES. Filipe. «*Digital Economy Taxation: The quest for a perfect solution*», International Taxation: New Challenges, University of Minho, 2017

GODOI. Marciano Seabra de. «*Comentários acerca da do Imposto sobre Transações Digitais incluído na proposta de Diretiva da União Europeia 2018/0073*», Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018.

GONTIJO. Cynthia Rúbia Braga. «*Ciberespaço: que território é esse?* », ISSN Eletrônico: 2317 – 7756, Disponível in <<https://periodicos.cefetmg.br/index.php/revista-et/article/view/114/116>>.

GOUVEIA. Luís Manuel Borges. «*Sociedade da Informação: Notas de definição para uma compreensão operacional*», Universidade João Pessoa, 2004.

GRECO, Marco Aurélio. «*Globalização e tributação da renda mundial*». Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: «<http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=12925>».

GRECO, Marco Aurélio. «*Transações Eletrônicas: Aspectos Jurídicos in Internet e Direito*», 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2000.

HANSEN. Robin F. «*Taking More than They Give: MNE Tax Privateering and Apple's Ocean Income*», 19 German L.J.693, 2018.

HELLERSTEIN. Walter. «*State Taxation of Electronic Commerce*», University of Georgia School of Law, 1997. Disponível in: [https://digitalcommons.law.uga.edu/fac\\_artchop/360](https://digitalcommons.law.uga.edu/fac_artchop/360).

- HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*La Erosión de las Bases Imponibles Societarias*», Universidad de Málaga, Facultad de Derecho, Tesis Doctoral, 2018.
- KOFLER. Georg; MAYR. Gunter; SCHAGER. Christoph. «*Taxation of the digital economy: quick fixes or long term solution?*», European Taxation (IBFD), Vol. 52, n. 02, 2017.
- KOFLER. Georg; MAYR. Gunter; SCHAGER. Christoph. «*Taxation of the digital economy: quick fixes or long term measures*», European Taxation (IBFD), Vol. 58, n. 04, 2018.
- LIQUITO. Neusa Alexandra Miranda Almeida Rodrigues. «*Breves considerações sobre a tributação directa no comércio electrónico*», Universidade do Porto, 2005.
- LÓPEZ. Eva Escribano. «*An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties*», Intertax, Vol. 43, n. 1, 2015.
- MACHADO, Jónatas E. M; COSTA, Paulo Nogueira da. «*Curso de Direito Tributário*», 2.<sup>a</sup> edição, Coimbra Editora, 2012.
- MARQUES. Mário Castro. «*O comércio electrónico – algumas questões jurídicas*». O comércio eletrônico: estudo jurídico-económicos. (Coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002.
- NABAIS. José Casalta. «*A Erosão das Bases Tributárias das Sociedades*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, Vol. LXI, Coimbra, 2018.
- NABAIS. José Casalta. «*A liberdade de gestão fiscal das empresas*», Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT Belo Horizonte, n. 29, ano 5, setembro / outubro, 2007.
- NABAIS, José Casalta. «*Considerações sobre a sustentabilidade do estado fiscal*». Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 9, n. 49, jan./fev. 2011.
- NABAIS, José Casalta. «*Direito Fiscal*», 5<sup>o</sup> edição, Almedina, 2010.
- NABAIS. José Casalta. «*Estado Fiscal, Cidadania Fiscal E Alguns Dos Seus Problemas*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 45, 2002.
- NABAIS. José Casalta. «*Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*», Almedina, 2018.
- NABAIS. José Casalta. «*O dever fundamental de pagar impostos: Contributos para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*», Almedina, 2015.
- NABAIS. José Casalta. «*O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 75, 2003.

NABAIS. José Casalta. «*Estado Fiscal, Cidadania Fiscal E Alguns Dos Seus Problemas*», Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 45, 2002.

NUNES. António José Avelãs. «*Neo-liberalismo, Globalização e Desenvolvimento Económico*», Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. XLV, 2002.

OECD. «*Adressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Final Report Action 1*», OCDE Publishing, 2015.

OECD. «*Cómo abordar los desafíos scales de la Economía Digital*» - Acción 1, 2014.

OECD. «*Convenção Modelo Título da Convenção - (Convenção entre o [Estado A] e o [Estado B] em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património)*», 2000/2005.

OCDE. «*Convenção Sobre Assistência Mútua Administrativa Em Matéria Fiscal*», 2011. Disponível em: «<https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf>».

OECD. «*Measuring the Internet Economy: A Contribution to the Research Agenda*», OECD Digital Economy Papers, n. 226.

OECD. «*New Forms of Work in the Digital Economy*», OECD Digital Economy Papers, n. 260, 2016, p. 8. Disponível in <<http://dx.doi.org/10.1787/5jlwnklt820x-en>>.

OECD. «*Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*», Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>, 2014.

OECD. «*Tax Challenges Arising From Digitalisation*» – Interim Report», 2018.

OECD. «*The economic and social impact of eletronic commerce. Preliminary findings and reach agenda*», 1999.

OECD. «*The internet of things seizing the benefits and addressing the challenges. Ministerial meeting on the digital economy background report*», OECD Digital Economy Papers, n. 252, 2016.

OECD. «*Working Party on Indicators for the Information Society, Defining and measuring e-commerce*», 2001.

OLIVEIRA. António Fernandes. «*A Residência, a Fonte e a Tributação*», Ciência e Técnica Fiscal: Centro de estudos fiscais, n. 420, 2007.

PADIAL. Ignacio Cruz; HIDALGO. Guillermo Sánchez-Archidona. «*Economía Digital, Establecimiento Permanente y Presencia Digital Significativa: Tras las Conclusiones del Informe Del GEFED*», Área de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Málaga, 2017.

PADIAL. Ignacio Cruz. «*La Economía Digital En Beps: Una Síntesis*», Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Málaga, Nueva Fiscalidad, n. 02, 2016.

PAULA. Daniel Giotti De. «*O dever geral de vedação à elisão: uma análise constitucional baseada nos fundamentos da tributação brasileira e do direito comparado*», Revista da PGFN, ano 1, n. 1, 2011, p. 170. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/daniel.pdf>>.

PEREIRA. Alexandre Dias. «*A globalização, a OMC e o comércio eletrônico*», Almedina, Coimbra, 2002.

PEREIRA. Paula Rosado. «*Em torno dos princípios do Direito Fiscal Internacional*», Lições de Fiscalidade, vol.2. 2015. Almedina. p. 229.

PICONES. Matheus Bertholo. «*Princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo*», Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas, Saraiva Jur, 2018.

PINTO. Adérito Vaz. «*A tributação do comércio eletrônico*», O comércio eletrônico: estudo jurídico-económicos (coordenação Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2002.

PIRES. Rita Calçada Manuel. «*Direito Fiscal*», 5ª edição, Almedina, 2017.

PIRES. Rita Calçada. «*Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico: Desvendar mitos e construir realidades*», Almedina, 2011.

ROCHA. Sérgio André. «*Imperialismo Fiscal Internacional e o “Princípio” do Estabelecimento Permanente*», Quartier Latin do Brasil, 2013.

ROCHA. Sérgio André. «*The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”*». *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Series on International Taxation, Wolters Kluwe n. 60.

ROCHA. Sérgio André; CASTRO. Diana Rodrigues Prado de. «*Plano de Ação 1 do BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE*», Tributação da Economia Digital, Revista dos Tribunais, 2018.

ROBICHON. Franck. «*Apple continua a evitar pagar milhões em impostos na Europa*». Junho/2018. Disponível em: <https://observador.pt/2018/06/21/apple-continua-a-evitar-pagar-milhoes-em-impostos-na-europa-revela-estudo/>.

SANCHES, Saldanha. «*Manual de Direito Fiscal*», Coimbra Editora, 2ª edição, 2002.

SIMÕES. Elton. «*Globalization, Technology And Public Policy: The Conflict That Never Happened*», Revista De Direito Constitucional e Internacional, vol. 75, n. 393, 2011.

SINGH. Manoj Kumar. «*Taxation of digital Economy: An Indian Perspective*», Intertax, Vol. 45, Issus 6 e 7, Wolters Kluwer, 2017.

- SOUZA. Franco. «*Finanças Públicas e Direito Financeiro*», Almedina.
- TANZI. Vito. «*Globalization, Technological Developments, and The Work Fiscal Termites*», International Monetary Fund, Working Paper n. 00/181.
- TEI Comments on OECD. «*BEPS Action 1: Digital Economy*». The Tax Executive, 2014.
- TEIXEIRA. Glória; RODRIGUES. Abílio «*A tributação do comércio eletrônico – novos desafios*», Faculdade de Direito de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas [Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes], vol. LVII, 2014.
- TEIXEIRA, Glória. «*Manual de Direito Fiscal*», Almedina, 4ª edição, 2016.
- SHIN-YI PENG, «*Regulating New Services through Litigation? Electronic Commerce as a Case Study on the Evaluation of ‘Judicial Activism’ in the WTO*», Journal of World Trad, 2014. Disponível para acesso em: <<http://ssrn.com/abstract=2562731>>.
- VASCO. Domingo Carbajo. «*Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del post-BEPS*», IV Encuentro De Derecho Financiero Y Tributario, Instituto de Estudios Fiscales, 2016
- VASQUES. Sérgio. «*Capacidade contributiva, rendimento e património*», Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal, n. 23, 2005.
- VASQUES, Sergio. «*Manual de Direito Fiscal*», Almedina, 2011.
- VEIGA. Paula. «*Democracia em Voga e E-Politica, E-Democracia e E-Participação Brevíssimas Reflexões*». Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Boletim de Ciências Económicas, vol. 461, 2014.
- VIEIRA. Tatiana Malta. «*O direito à privacidade na sociedade da informação: efetividade desse direito fundamental diante dos avanços da tecnologia da informação*». Porto Alegre, Sergio Antônio Fabris, 2007.
- VILLARREAL. Gabriel Hernan Facal; CREUZ, Luis Rodolfo Cruz e. «*Estado Democrático de Direito, globalização e poder*». Fórum Administrativo, Belo Horizonte, 2011.
- ZIMMERMANN. Hans-Dieter. «*Understanding the Digital Economy: Challenges for New Business Models*», Electronic Journal of Gallen University. January, 2000.
- ZYGMUNT BAUMAN, «*Globalização: as consequências humanas*», Zahar, 1999.
- ZYGMUNT. Bauman. «*Vida Líquida*», 9ª Edição, Austral, Paidós, 2015.

## LISTA DE NORMAS, LEGISLAÇÕES E DOCUMENTOS REFERENCIADOS

BRASIL. Lei n.º 5.172/1966 (Código Tributário Nacional).

Declaração sobre Comércio Eletrônico Global, adotada pela Segunda Conferência Ministerial da OMC, realizada em maio de 1998. (WT / L / 274). Disponível para acesso in <[https://www.wto.org/english/thewto\\_e/minist\\_e/mc10\\_e/1977\\_e.htm](https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/mc10_e/1977_e.htm)>.

«Entre a ansiedade e a oportunidade» Pontes, vol. 14, n.º. 1, março 14, 2016, p 4. In <<https://pt.ictsd.org/bridges-news/pontes/issue-archive/economia-digital-fabricando-um-novopadr%C3%A3o-de-com%C3%A9rcio>>. Acesso em: 12/04/2019.

«Google Agrees to Pay \$185 Million in U.K. Tax Settlement» BLOOMBERG, Jan. 22, 2016. In:<<https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-22/google-agrees-to-pay-185-million-in-u-k-taxsettlement>>. Acesso em: 06/04/2019.

«Google Lowered 2015 Taxes by \$3.6 Billion Using ‘Dutch Sandwich’» BLOOMBERG, Dec. 21, 2016. In:<<https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-12-21/google-lowered-2015-taxes-by-3-6->>. Acesso em: 06/04/ 2019.

«If Apple Won't Pay Tax What Hope is There for Civilization? » THE IRISH TIMES, Feb. 2, 2017. In:< <http://www.irishtimes.com/opinion/if-apple-won-t-pay-tax-what-hope-is-there-for-civilisation-1.2959603>>. Acesso em: 06/04/2019.

PORTUGAL. Código Do Imposto Sobre O Rendimento Das Pessoas Coletivas. Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de novembro.

PORTUGAL. Documentação Oficial Portuguesa: Aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 94/99, de 25 de Agosto de 1999.

PORTUGAL. Decreto-Lei 29/2008. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/29/2008/02/25/p/dre/pt/html>.

Spotify. Site oficial: <<https://www.spotify.com/pt/>>. Acesso: 31/05/2019.

UNIÃO EUROPEIA. Anexos da Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Comissão Europeia, 2018, 147.

UNIÃO EUROPEIA. Recomendação da Comissão de 6.12.2012 relativa ao planeamento fiscal agressivo (2012/772/UE). p. 2. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=PT>.