



OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL E O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE

THE CHALLENGES OF TAXATION IN THE DIGITAL ECONOMY AND THE PRINCIPLE OF TERRITORIALITY

Carlos Renato Cunha^{*}

Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior^{**}

Dennis José Almanza Torres^{***}

Resumo: A globalização da economia interligada com o desenvolvimento tecnológico traz novos desafios para os aplicadores do direito tributário, mais precisamente na tributação das operações de vendas e serviços por meios digitais. A questão é entender de que forma a economia digital está afetando a tributação dos países pelo fato de muitas empresas não terem presença física na jurisdição, prejudicando a vigência e eficácia da territorialidade tributária. A partir da utilização do método hipotético-dedutivo com consultas em dissertações, artigos, livros, relatórios realizados por organizações internacionais, buscará realizar uma análise crítica acerca da limitação da aplicação do conceito tradicional da territorialidade tributária em sede da economia digital e das soluções engendradas para a resolução das controvérsias, como a proposta do conceito de presença digital.

Abstract: The globalization of the economy intertwined with technological development brings new challenges to tax law enforcers, more precisely in the taxation of sales and service operations by digital means. The question is to understand how the digital economy is affecting the taxation of countries due to the fact that many companies do not have a physical presence in the jurisdiction, undermining the validity and effectiveness of tax territoriality. From the use of the hypothetical-deductive method with consultations in dissertations, articles, books, reports made by international organizations, it will seek to carry out a critical analysis about the limitation of the application of the traditional concept of tax territoriality in the digital economy and the solutions engendered to the resolution of controversies, such as the proposal of the concept of digital presence.

Palavras-Chaves: Tributação; Economia Digital; Territorialidade; presença digital.

Keywords: Taxation; Digital Economy; territoriality; digital presence.

Recebido em: 25.06.2022. Aprovado em: 29.07.2022.

^{*} Doutor e Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Procurador do Município de Londrina. Advogado. Professor do IBET e da PUC-PR em Londrina/PR. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-5587-2004>. E-mail: carlosrenato80@gmail.com.

^{**} Mestrando em Direito, Sociedade e Tecnologias nas Faculdades Londrina (PR). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. E-mail: Antotendo@hotmail.com.

^{***} Decano e Professor da *Facultad de Derecho da Universidad La Salle - Perú*. Professor na *Universidad Nacional de San Agustín - Perú*. Investigador do Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica - CONCYTEC - Perú. Doutor e Mestre pela Universidade Federal do Paraná - UFPR. E-mail: almanzadennis@gmail.com.

SUMÁRIO: . Introdução. 2. O que é a Economia Digital? 3. Tributação na Economia Digital. 3.1 Princípio da territorialidade na perspectiva da economia digital. 3.2 Projeto BEPS e a economia digital. 3.2.1 Noções sobre o BEPS. 3.2.2 Plano de Ação n.1 do Projeto BEPS.3.2.2.1 Desenvolvimento da tecnologia e novos modelos de negócio. 3.2.2.2 Problemáticas da tributação e o princípio da territorialidade. 3.2.2.3 Soluções propostas pelo Plano de Ação n.1 em relação a aplicação do princípio da territorialidade à economia digital. 4 Presença digital e a territorialidade. 5. Conclusão. Referências.

1. Introdução

A construção da globalização econômica gera uma categoria de consequências que envolve diversas áreas da sociedade e da política. Naturalmente, todas as mudanças que envolvem profundas conjunturas sociais terão o seu reflexo no Direito, seja a partir do que já está publicado na doutrina, das discussões legislativas existentes nos parlamentos nacionais se estendendo até em debates no cenário das organizações internacionais como a OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e na União Europeia.

Na seara do direito tributário, o impacto da globalização na vida social passa a desafiar a estabilidade e a validade dos conceitos até então vistos como consolidados pela doutrina. Ainda mais ao colocarmos na questão o acelerado desenvolvimento da economia no formato digital, cujo aperfeiçoamento tecnológico e a sua integração com o capital exige cada vez estudos e uma mudança na abordagem de entendimento da tributação nessa conjuntura.

A economia digital é marcada pelo deslocamento do meio em que as transações comerciais ocorrem: ao invés do meio físico, as negociações, os serviços e as alienações são realizadas no meio cibernético. Essa mudança, porém, não se reduz uma simples troca de meio, mas representa diferentes processos de desenvolvimento de mercado e também uma distinta forma de se observar a tributação, realizada a partir da análise da influência da economia digital sobre a mesma.

Existe uma preocupação dos estados nacionais, principalmente aqueles que detêm os maiores índices econômicos, acerca dos impactos da globalização econômica nas receitas advindas da tributação. Em virtude disso, a OCDE, a pedido do G-20 que é o grupo que reúne as vinte maiores economias do mundo, elaborou um projeto que prescreve quinze medidas, que o projeto chama de planos, a serem tomadas pelos estados para atenuar as perdas

tributárias existentes por conta da globalização, o chamado projeto BEPS (*base erosion and profit shifting*).

Essas iniciativas propostas pelo projeto abrangem as mais variadas questões controversas que envolvem a tributação, no sentido de questionar as modalidades de planejamento tributário realizados pelas empresas multinacionais, práticas como preço de transferência, as regras CFC (*Controlled foreign corporation*), exigir uma unidade global para tratar de questões como bitributação, tributação privilegiada e os paraísos fiscais.

Acerca das controvérsias da tributação da economia digital, principalmente no que tange as questões de princípio de territorialidade e os conceitos de estabelecimento permanente e digital. Neste plano, a OCDE busca dissertar acerca das principais características que o formato digital trouxe para o desenvolvimento econômico dos estados, além de buscar entender a incidência das regras tributação existentes com os aspectos peculiares da economia digital como a falta de presença física das empresas.

Dessa forma, o artigo estará focado na análise de questões problemáticas para se organizar um sistema de tributação para as áreas da economia digital. Para isso, parte-se das seguintes indagações: quais são as características do funcionamento da economia digital? As regras de tributação comumente utilizadas pelos estados para o conceito de estabelecimento se adequam ao contexto econômico digital? Quais são as controvérsias existentes para a tributação da economia digital em relação ao princípio da territorialidade? O projeto BEPS é capaz de estabelecer medidas para a resolução dessas controvérsias? Existem medidas legislativas ou jurídicas que estão sendo tomadas por países ou organizações para buscar soluções acerca da tributação na economia digital?

Buscaremos responder a tais questionamentos por meio de pesquisa bibliográfica, calcada na doutrina especializada, assim como documental, com base na legislação e em documentos e relatórios estrangeiros. Pretende-se entender, primeiramente, o que é o cenário da economia digital e as suas características, mais adiante, entender a problemática da tributação dessa forma economia em relação ao princípio da territorialidade e do conceito de estabelecimento permanente, posteriormente realizar uma análise crítica de como a OCDE entende acerca da tributação da economia digital no Projeto BEPS e depois demonstrar exemplos de medidas que estão sendo tomadas ou já tomadas por países ou

organizações para tratar acerca do tema, mais precisamente acerca da proposta da estabelecer um critério da presença digital para a tributação de empresas sem presença física nos países.

2. O que é a Economia Digital?

Buscar-se uma conceituação sólida para a expressão “economia digital” não é tarefa simplória, tendo em vista os múltiplos posicionamentos existentes sobre o tema. Jorge Eduardo Amorim, por exemplo, coloca a economia digital em um patamar de modelos negociais e indústrias cuja a base são as novas tecnologias, ou seja, os meios digitais e tecnológicos permitem novos formatos empresariais e também novas disposições industriais, como a automatização dos processos de produção.¹

João Miguel Morgado Martins entende a economia digital como desenvolvimento dos meios de comercialização e de comunicação gerados pelo avanço da tecnologia de informação e comunicação, principalmente na capacidade de coleta e armazenamento de dados, essa forma de economia tem como base a produção convencional de bens e serviços cada vez mais aperfeiçoados pela inovação tecnológica.²

Por sua vez, Raquel Furtado indica a economia digital como uma atividade com base total na conectividade online, pois, segundo a mesma, a internet modificou a forma como ocorre a oferta e a procura de mercadorias e serviços.³

A partir desses conceitos, pode-se observar elementos comuns muito importantes para delinear as premissas necessárias para o estudo da economia digital.

Uma delas é a de que a economia digital não é um setor apartado do restante do processo econômico mundial. No entanto, existem concepções diferentes acerca do pensamento que ronda a economia digital nos impactos que a digitalização gera nas relações de produção e nos meios de produção. Acredita-se que o avanço tecnológico permite a

¹AMORIM, Jorge Eduardo. Tributação da economia digital. In: GONÇALVES, Rubén Miranda; VEIGA, Fábio da Silva [Coord.]. **Estudos sobre os Direitos Emergentes**. 1.ed. Reggio Calabria: MediterraneaInternational Centre for HumanRightsResearch: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos, 2019, p. 102.

²MARTINS, João Miguel Morgado. **A Economia Digital e os desafios da tributação em sede de IVA – O papel do mini Balcão Único**. 2021. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2021, p. 8.

³FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019, p. 5-6.

construção e a organização de um novo arranjo industrial, a automação total como um novo modelo produtivo (AMORIM, 2019, p. 103).⁴ Ou seja, eliminação do trabalhador e a substituição por máquinas programadas para a realização dos processos de industrialização seriam símbolos dessa nova etapa econômica.

Um exemplo dessa automatização é a utilização das impressoras 3D no processo de produção, além do aprimoramento de robôs capazes de realizarem as mais diversas funções na área industrial. Isso, porém, não é algo totalmente novo e inovador, pois, a tendência de substituição da mão-de-obra humana por máquinas nas indústrias já era percebido desde da primeira Revolução Industrial; nesse sentido, Marx trata do conceito de mais-valia relativa, em que já refletia acerca da utilização do maquinário para o aumento da produtividade e aumento do mais valor, contexto em que o trabalho do operário já perdia espaço.⁵

Também há quem entenda que o processo digital é extremamente capaz de gerar novos instrumentos de agregação de valor e fomentar novas estruturas.⁶ Essa questão de geração de novas cadeias de valores é explicada pelos doutrinadores Jeffrey F. Rayport e John Sviokla, que em 1995 escrevem um artigo para a *Harvard Business Review* em que indicam a existência de dois mundos para os negócios: um mundo físico, em que os recursos são vistos e tocados, e há um mundo digital, que funciona por intermédio das informações e que seria, segundo os autores, uma nova forma de criar valor.⁷

Ou seja, segundo os autores, a base de toda a estrutura econômica no meio digital seriam os dados (por eles chamados de informações) sendo que a digitalização permitiria às empresas formas mais eficientes de criarem valores e que ainda fornecem uma facilidade maior de se criar valor no chamado meio físico, pois os dados auxiliam as empresas no desenvolvimento de seus produtos, favorecem uma relação mais íntima com o consumidor e diminui os custos de produção.⁸

⁴ AMORIM, Jorge Eduardo. Tributação da economia digital...*op. cit.*, p. 103.

⁵ MARX, Karl. **O Capital**: Crítica da economia política – Livro 1: O processo de produção do capital. Tradução: Rubens Enderle. 1.ed. São Paulo. Boitempo. 2013, p. 384.

⁶ MARTINS, João Miguel Morgado. **A Economia Digital e os desafios da tributação em sede de IVA**...*op. cit.*, p. 9.

⁷ RAYPORT Jeffrey F; SVIOKLA John. *Exploiting the Virtual Value Chain*. **Harvard Business Review**. Cambridge, Massachusetts, nov/dez. 1995. Disponível em: <https://hbr.org/1995/11/exploiting-the-virtual-value-chain>. Acesso em: 7 de jun. 2022.

⁸ *Id. Ibid.*

Dessa forma o referido entendimento reforça a inerente conexão dos meios econômicos digitais com o desenvolvimento de um todo no sistema econômico, desde as mais convencionais até os meios virtuais de maior desconexão com o tradicional. Isso reforça o estudo da economia digital como forma de se entender as consequências das influências da nova era tecnológica no desenvolvimento econômico de modo global.

No entanto, os avanços tecnológicos e a sua integração com o desenvolvimento de novas estruturas do capital, não necessariamente vão ensejar a formulação de um novo modelo econômico ou uma nova forma de capitalismo sob uma visão de economia política.

Ao pensar no todo que envolve um procedimento econômico e na organização atual do meio econômico, as mais determinadas mudanças nos meios de produção e meios de realização de serviços, não serviram para realizar essencialmente uma mudança radical nas relações de produção e nem nas tendências de concentração de capital nas mãos de poucas companhias conforme já previsto por pesquisadores desde o século 19.

Indo mais além, Morozov afirma que a economia digital é cada vez mais dominada pelas empresas do vale do silício⁹ e que existe uma tendência cada vez maior das políticas dessas empresas em atacar as políticas sociais de Estados¹⁰, que passaram a serem substituídos por aplicativos e serviços digitais, sob a narrativa, supostamente justificatória, de empoderamento do usuário.¹¹

Isso marca uma questão muito importante da economia digital em comparação com o sistema capitalista tradicional: o avanço tecnológico está acelerando ainda mais um processo de monopólio de empresas privadas que vão tomando conta e direcionando o controle dessas tecnologias.

Com o fenômeno da globalização, principalmente das grandes empresas vinculadas à economia por meios digitais, a tributação desse setor da economia passou a ser um desafio para os Estados. Esses obstáculos acabam por desenvolver enormes problemas para o financiamento público e também para o regime de livre-concorrência entre empresas. Isso

⁹MOROZOV, Evgeny. **Big Tech**: ascensão dos dados e morte da política. Tradução: Claudio Marcondes. 1.ed. São Paulo. Ubu Editora. 2013, p. 20.

¹⁰*Id.*, p. 43.

¹¹*Id.* p. 49.

envolve principalmente as empresas que detêm a maior capacidade de contribuição, pois são as que tem a maior capacidade de usar artifícios de erosão tributária.¹²

A reflexão acerca das controvérsias tributárias para a tributação das atividades econômicas nos meios digitais mostra-se, então, relevante, tendo gerado debates intensos a nível internacional.

3. Tributação na economia digital

3.1. Princípio da territorialidade na perspectiva da economia digital

Há muitas questões polêmicas no que se refere às variadas tentativas de tributação das atividades realizadas por meio digital. De acordo com Luiz Eduardo Schoueri, o desafio em relação à economia digital está em tentar preservar ao máximo a estrutura tributária dos estados.¹³

Este discurso entra em contato com os desafios encontrados pela própria estruturação da presente economia digital, que não se limita mais aos territórios estatais e assume uma estrutura global, tanto nas formas de produção e realização de serviços quanto na geração e administração de receitas.

Dessa forma, a falta de presença física das empresas em um país não compromete a viabilidade comercial das empresas digitais, porém prejudica a capacidade dos estados em arrecadar receita e principalmente leva à questionamentos de princípios tributários até então inquestionáveis como o princípio da territorialidade.

Nesse sentido, é inegável que a economia digital transformou a forma como ocorre a interação entre fornecedores e compradores, que cada vez estão mais próximos e interagem com maior facilidade.¹⁴

A interação digital gera comodidade para quem consome, mas, por outro lado, gera conflitos para quem precisa da receita tributária advinda dessa operação digital, pois, conforme sublinha de forma concisa por Antônio Augusto Souza Dias Júnior, para a maioria

¹²MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigmas na Tributação. **Revista Acadêmica: Faculdade de Direito do Recife**, UFPE, Recife, v. 88, n. 2, jul./dez. 2016, p. 86.

¹³SCHOUERI, Luiz Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 37.

¹⁴*Id.*, p. 38.

da doutrina, a tributação é realizada ao se vincular um fato jurídico a um território, tornando-se relevante a reflexão acerca do princípio da territorialidade.¹⁵

O princípio da territorialidade vincula-se à noção dos denominados elementos de conexão. Pode-se vislumbrá-lo sob sentido pessoal, em que a lei estabelece a conexão do território e a residência, domicílio, nacionalidade do contribuinte para gerar a tributação; há a territorialidade no sentido real, que trata da conexão entre o território e o local dos bens, local do fato jurídico, fonte de pagamento.¹⁶

Desta forma, ao entender como o direito tributário construiu o conceito de territorialidade, chega-se a outro conceito importante, o de estabelecimento permanente, cuja discussão está em voga por conta das mudanças causadas pela ascensão dos meios tecnológicos.

Existem variadas formas de definição para estabelecimento permanente, uma delas está registrada na convenção modelo da OCDE, precisamente em seu artigo 5º, indicando que o estabelecimento estável, como chamado no presente documento, apresenta-se como um local fixo onde a empresa realizada toda ou parte de sua atividade negocial.¹⁷

Segundo Ronaldo Apelbaum (2019, p. 417), a OCDE estabelece 4 (quatro) critérios para a definição de estabelecimento permanente: (i) o fato de existir uma empresa; (ii) que realize atividades negociais; (iii) que as realize em um local fixo; e, por fim, (iv) o próprio exercício, mesmo parcialmente, desses trabalhos.¹⁸

Da mesma forma, o próprio conceito de estabelecimento exerce um instrumento importe de limitação ao poder de tributar, pois tem função de controlar territorialmente os locais em que determinado estado pode exercer a tributação.¹⁹

¹⁵ JUNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. **Tributação da Economia Digital** – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 06 p. 13-34. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019, p. 15.

¹⁶ *Id.*, *Ibid.*

¹⁷ OCDE. OCDE, 2000/2005 – **Convenção Modelo**. Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o patrimônio. OCDE. OECD Publishing. 2000. Disponível em: http://moodle.stoa.usp.br/file.php/1430/Convencao_Modelo_OCDE.pdf. Acesso em: 12 de jun. 2022.

¹⁸ APELBAUM, Ronaldo. O Conceito de Estabelecimento Permanente – Evolução do Conceito e as Alterações Propostas pelo Plano de Ação 7 do BEPS. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 417.

¹⁹ *Id.*, p. 418.

No entanto, muitos países europeus não seguem a definição estabelecida pela OCDE, sendo que os tribunais frequentemente estão utilizando critérios condizentes com as conjunturas jurídicas de cada sistema para a definição do conceito de estabelecimento permanente ou não.²⁰

Em um contexto de economia digital, a fixação da competência tributária com base no conceito de estabelecimento permanente tem gerado numerosas questões problemáticas, pois a própria noção de territorialidade parece estar cada vez mais ultrapassada pela utilização de tecnologias que permitem às empresas uma conexão direta com indivíduo.²¹

Como consequência dessas novas tecnologias, os países estão sofrendo com perdas tributárias, pois, as formas de negociação econômica por meios digitais permitem uma capacidade maior de planejamentos tributários geradores de uma dupla não tributação, sem que os rendimentos das empresas sejam tributados onde são obtidos.²²

Isso acaba por permitir que empresas tenham mais facilidades de realizarem práticas de planejamento tributário como o *Profit Shifting*, ou seja, a transferência de recursos realizado por empresas multinacionais de países de maior tributação para países de menor tributação.²³ Um exemplo de grande repercussão midiática foi o planejamento tributário da GOOGLE, que era baseado nas práticas *double Irish Dutch Sandwich*, cujo funcionamento estruturava na realização de *Profit Shifting*.²⁴

Todas essas tendências foram causas motivadores da elaboração, em 2013, do Projeto BEPS pela OCDE a pedido do G-20. Este relatório estabelece quinze ações para a prevenção da erosão de base tributária e fuga de receitas que tanto afligem os estados nacionais.

²⁰*Id.*, p. 420.

²¹MARTINS, João Miguel Morgado. **A Economia Digital e os desafios da tributação em sede de IVA – O papel do mini Balcão Único**. 2021. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2021, p. 11.

²²FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019, p. 25-26.

²³RATHEKE, Alex A. T. Profit Shifting e o impacto nos paraísos fiscais. **Revista Contabilidade Financeira**, USP, São Paulo, v. 32, n. 32, p. 95-108, jan./abr. 2021, p. 96.

²⁴CAPONE, Rodrigo Senne; VALADÃO Marcos Aurélio Pereira. **Planejamento Tributário Internacional: Double Irish Arrangement**. [S. l.: s. n.]. [2013?]. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08>. Acesso em: 10 de jun. 2022.

A questão da economia digital e do conceito de estabelecimento é tratado com muita importância neste documento, apesar de doutrinadores como Luiz Eduardo Schoueri entenderem que não seria possível que a OCDE tratasse acerca de um assunto cujas as regras normativas não foram estabelecidas.²⁵ Seja como for, vê-se que as modalidades de economia digital já estão gerando consequências ao aperfeiçoar a forma como as empresas do ramo realizam novos planejamentos tributários ainda mais sofisticados e de maior dificuldade de fiscalização por parte do fisco.

3.2 Projeto BEPS e a economia digital

3.2.1 Noções sobre o BEPS

No contexto da globalização econômica e dos problemas já traçados no presente artigo, gerou-se uma pressão de ação muito grande para os Estados e organizações internacionais a fim de planejar iniciativas e soluções para o presente problema da tributação.

É nesse campo em que o Projeto BEPS buscou intervir, em destaque para buscar combater aqueles planejamentos tributários considerados abusivos e para buscar suprir o atraso de iniciativa do direito tributário internacional em regular práticas de planejamento tributário realizadas por empresas multinacionais.²⁶

Dessa forma, o projeto BEPS fora construído tendo como base em três pilares, que são: (i) a busca por uma abordagem de multilateralismo e colaboração entre países; (ii) um cuidado holístico e sistêmica das questões discutidas; e (iii) a busca de alternativas normativas inovadoras além das normas existentes.²⁷ O que vai ao encontro de uma das tendências doutrinárias da economia digital, que é a busca pela atualização de conceitos tributários até então solidificados.²⁸ Tais abordagens também buscam evitar o chamado *Base*

²⁵SCHOUERI, Luiz Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 38.

²⁶BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era pós-BEPS. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. **Racionalização do sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 994.

²⁷*Id. Ibid.*

²⁸AMORIM, Jorge Eduardo. Tributação da economia digital. In: GONÇALVES, Rubén Miranda; VEIGA, Fábio da Silva [Coord.]. **Estudos sobre os Direitos Emergentes**. 1.ed. Reggio Calabria: Mediterranean International Centre for Human Rights Research: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos, 2019, p. 105.

Erosion and Profit Shifting, ou seja, a redução dos recursos dispostos para a tributação e as movimentações de lucros realizadas por empresas multinacionais para locais de menor carga tributária.²⁹

A própria OCDE, quando publicou o relatório do Projeto, apresentou proposta de redução de disputas e de construção de um sistema tributário que seja benéfico para governos e empresas.³⁰

No que tange à economia digital, o Projeto BEPS realizou todo um plano de ação voltado para discutir as questões tidas como controvérsias acerca da tributação da economia digital.

Aprofundemos o estudo sobre o Plano de Ação n. 1 do BEPS, que estabelece as diretrizes dos desafios fiscais da economia digital com a finalidade de auxiliar os estados na confecção de políticas acerca do tema.

3.2.2 Plano de Ação n.1 do Projeto BEPS.

3.2.2.1 Desenvolvimento da tecnologia e novos modelos de negócio

Quando foi publicado o relatório do projeto BEPS, a pretensão da OCDE era compreender a relação da economia digital e dos modelos de negócios a ela relacionados a partir de um ponto de vista tributário.³¹

Houve um grande esforço para o entendimento do impacto que as transações com ativos intangíveis e com serviços realizados por via digital trazem aos sistemas tributários, assim como para a questão problemática acerca do conceito de estabelecimento permanente, anteriormente estabelecido pela convenção modelo da OCDE, que necessitaria de modificações para abranger os artifícios utilizados por empresas de tecnologia para impedir a tributação.³²

²⁹SCHOUERI, Luiz Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 32.

³⁰OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 4.

³¹*Id.* *Ibid.*

³²*Id.*, p. 13.

Essa questão é importante, pois, como as companhias realizam transações que transpassam distancias e complexidades e conseguem diminuir custos tributários.³³

O crescimento da economia digital tem uma relação muito estreita com o desenvolvimento tecnológico e com queda dos preços dos produtos com ele relacionados.³⁴

A ascensão do *smartphone* e a sua popularização abriram caminho para as mais variadas formas de tecnologias e para a ascensão de formas de comercio até então inimagináveis, como as *app stores*, que permitem aos utilizadores baixarem *softwares* diretamente em seu aparelho, seja gratuitamente ou mediante um pagamento).³⁵ Isso permitiu para as empresas terem um relacionamento direto com o cliente.³⁶

Houve o aumento da coleta e do uso de dados para intensificar ainda mais o relacionamento com o consumidor, como uma forma de diminuir custos para as empresas.³⁷

Muito além do processo de coleta de dados e da popularização de dispositivos digitais, torna-se cada vez mais comum a chamada Internet das Coisas, que envolve toda a capacidade de coleta e utilização de dados entre os meios tecnológicos, as tecnologias de armazenamento em nuvem.³⁸ Vem a calhar, quanto ao tema, a definição de Raquel Furtado que a denomina como uma rede física que envolve softwares tecnologia que conectam, pessoas, empresas, dispositivos e modifica as relações de negócio.³⁹

Essas relações negociais também são destacadas pela OCDE, que trata como a tecnologia modificou as formas como as quais se colocam a disposições dos produtos para venda e consumo.⁴⁰ No âmbito do comércio *online*, vende-se não só produtos físicos, mas

³³FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019, p. 25-26.

³³RATHKE, Alex A. T. Profit Shifting e o impacto nos paraísos fiscais. **Revista Contabilidade Financeira**, USP, São Paulo, v. 32, n 32, p. 95-108, jan./abr. 2021, p. 10.

³⁴OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 36.

³⁵FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019, p. 16.

³⁶OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 – 2015, *op. cit.*, p. 39.

³⁷FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**...*op. cit.*, p. 11.

³⁸OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 – 2015, *op. cit.*, p. 40.

³⁹FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**...*op. cit.*, p. 6.

⁴⁰OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 – 2015, *op. cit.*, p. 53.

também artigos intangíveis como códigos, músicas, serviços de processamento de dados etc.⁴¹

As empresas e os consumidores começam a dispor de novas possibilidades de utilização de serviços e produtos, a destacar o espaço que o contexto da economia compartilhada vem ganhando neste cenário, pois, como os custos diminuíram e o poder de interação entre as pessoas foi elevado pela internet, então os indivíduos estão se relacionando de maneira cada vez melhor por meios digitais e como consequência trocam cada vez mais informações e realizam transações entre si. A OCDE destaca como exemplo da ascensão da economia compartilhada o *crowdfunding*.⁴² Jorge Amorim escreve acerca da ascensão da economia colaborativa, que pela necessidade de corte de custos por parte dos consumidores, as empresas criaram serviços digitais de intermediação entre para que consumidores possam realizar negócios entre si.⁴³

Diante da soma desses fatores, em conjunto com o liberalismo econômico e a redução dos preços de transporte, as empresas podem se expandir para vários locais do mundo e aperfeiçoar a estratégia de ação.⁴⁴

A tendência a criação de monopólios, já notada como algo inerente ao desenvolvimento do sistema capitalista, é ainda mais acelerada pela facilidade trazida pelos meios digitais de dar publicidade e de inovações tecnológicas patenteadas por uma empresa e a permite dominar esse setor em particular.⁴⁵ Apesar de indicar a facilidade da construção de monopólios, a OCDE coloca também a oscilação do mercado como consequência, ou seja, se as empresas não se adaptarem as tendências da economia digital, podem perder espaço para outras companhias com apelo digital.⁴⁶

⁴¹*Id.*, *Ibid.*

⁴²OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 45.

⁴³AMORIM, Jorge Eduardo. Tributação da economia digital. In: GONÇALVES, Rubén Miranda; VEIGA, Fábio da Silva [Coord.]. **Estudos sobre os Direitos Emergentes**. 1.ed. Reggio Calabria: Mediterranean International Centre for Human Rights Research: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos, 2019, p. 103.

⁴⁴OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 53.

⁴⁵*Id.*, p. 73.

⁴⁶*Id.*, *Ibid.*

No entanto, as tendências do desenvolvimento econômico reduziram essa volatilidade, principalmente pela forma em como as companhias do Vale do Silício dominam as áreas mais importante da economia digital.⁴⁷ Essas formas de monopólio e do poder sobre os meios digitais somado com as tendências da economia digital influenciou as questões de tributação e em como o relatório BEPS trata acerca dessas controvérsias, ligando esta questão com a discussão acerca da territorialidade, enfoque do tema do presente artigo.

3.2.2.2 Problemáticas da tributação e o princípio da territorialidade

A OCDE mostrou-se preocupada com o quanto os serviços e as compras por meios digitais não eram tributados ou eram mal tributados e também com a facilidade das empresas em realizar a evasão de receitas das jurisdições onde elas foram geradas.⁴⁸

A facilidade das empresas em realizarem negócios sem a necessidade da presença física em uma determinada jurisdição gera um grande desafio para os Estados em termos tributários.⁴⁹

Uma das grandes dificuldades está, em geral, em como localizar a existência de nexo entre a empresa e a jurisdição na qual a mesma está obtendo a sua receita.⁵⁰ Isso permite que as empresas tenham a capacidade de gerar receitas sem tributação.

Encontra-se nesta questão uns dos grandes dilemas que ensejam a existência do projeto BEPS, que é o questionamento do conceito de estabelecimento estável, que mexe diretamente no conceito de territorialidade tributária, pois, o sistema tributário internacional não se mostrou apto para lidar com a ideia da globalização econômica embotada no desenvolvimento da economia digital.

⁴⁷MOROZOV, Evgeny. **Big Tech: ascensão dos dados e morte da política**. Tradução: Claudio Marcondes. 1.ed. São Paulo. Ubu Editora. 2013, *passim*.

⁴⁸OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 73.

⁴⁹*Id.*, p. 98.

⁵⁰FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019, p. 26.

Dessa forma, a empresa não tem presença física, mas vem colocada de uma presença digital, por intermédio de um site ou outro serviço digital para realizar as suas operações sem a preocupação com a questão da tributação.⁵¹

A OCDE, em virtude de todas essas questões, empreendeu uma reflexão acerca das antigas definições de estabelecimento permanente, em que a preocupação era abranger não somente a existência de um local fixo de atuação da empresa, mas, também, dependentes que se apresentam em determinada jurisdição como seus representantes.⁵²

Outra questão a se destacar é a facilidade para o anonimato existente na Internet. Para a tributação, a identificação do sujeito passivo ou dos tomadores de serviços ou adquirentes dos bens transacionados é fundamental em termos de territorialidade; a capacidade de se criar perfis falsos pode gerar ainda mais dificuldades o fisco realizar a tributação dos meios digitais.⁵³

Em meio a isso, o Plano de Ação n.1 oferece ainda mais opções para a discussão acerca dos problemas da tributação. Analisemos essas soluções sob uma perspectiva crítica.

3.2.2.3 Soluções propostas pelo Plano de Ação n.1 em relação a aplicação do princípio da territorialidade à economia digital.

No que tange as propostas de soluções que a OCDE coloca para a tentativa de resolver as questões das dificuldades dos estados em tributar empresas do meio digitais em suas jurisdições, a primeira delas está inteiramente relacionada com outro plano de ação do Projeto BEPS, o de número 7, que trata inteiramente sobre a necessidade de se construir uma nova conceituação acerca do estabelecimento permanente. A própria OCDE coloca-os como complementares.

⁵¹ *Id., Ibid.*

⁵² OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 – 2015, *op. cit.*, p. 101.

⁵³ FURTADO, Raquel. *A tributação direta na Era da Economia Digital*. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019, p. 32.

A intenção do Plano n.7 é de resolver uma das tendências do desenvolvimento da economia digital, que é a utilização, pelas empresas, de brechas no conceito do estabelecimento estável para fins de planejamento tributário e não pagar tributos.⁵⁴

Entre as táticas utilizadas pelas empresas, está o estabelecimento de intermediários em países cuja a remuneração é paga em comissão e outras estratégias similares de planejamento tributário⁵⁵; o aproveitamento das exceções do conceito de estabelecimento estável estabelecidas no parágrafo 4º do art. 5º da convenção modelo da OCDE⁵⁶; a tática de fragmentação de atividades entre empresas correlatas⁵⁷ e a divisão de contratos entre empresas para garantir a exceção prescrita no parágrafo 3º do artigo 5º da convenção modelo da OCDE.⁵⁸

Dessa forma, o enfoque das mudanças está no modelo de tratado de bitributação realizados entre esses países. Apesar do objetivo alegado pela OCDE ser a questão de adaptar a tributação para o presente contexto digital, Ronaldo Apelbaum indica que o Plano n.7 tem muito mais objetivo de esclarecer dúvidas interpretativas e de utilização das regras já estabelecidas anteriormente para evitar planejamentos tributários abusivos.⁵⁹

Esses modelos de norma teriam a intenção de ampliar ainda mais a conceituação de estabelecimento estável de uma forma a reduzir a capacidade das empresas em utilizar-se de arestas nos tratados para conseguir burlar as regras de tributação.⁶⁰ A importância desse entendimento demonstra a própria limitação desse Plano, por algumas razões.

Uma delas é que a mudança realizada do conceito de estabelecimento permanente existente no art. 5º da Convenção modelo da OCDE não é proposta, algo que seria

⁵⁴OCDE. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. ISBN 978-92-64-24122-0. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 13.

⁵⁵OCDE. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 – 2015, *op. cit.*, p. 15.

⁵⁶*Id.*, p. 28.

⁵⁷*Id.*, p. 39.

⁵⁸OCDE. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. ISBN 978-92-64-24122-0. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 42.

⁵⁹APELBAUM, Ronaldo. O Conceito de Estabelecimento Permanente – Evolução do Conceito e as Alterações Propostas pelo Plano de Ação 7 do BEPS. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 422.

⁶⁰*Id.*, *Ibid.*

fundamental para acompanhar as mudanças trazidas pela economia digital.⁶¹ A OCDE não previu a fixação do conceito de estabelecimento digital, o que traria uma oportunidade maiorda regulação os meios digitais. Ao que tudo indica, a preocupação da OCDE neste momento foi restringir as interpretações trazidas e preencher as dúvidas de interpretações que poderiam ser utilizadas pelas empresas, ou seja, não buscou realmente trazer à lume a discussão de novos conceitos jurídicos, mas prescrever modelos de normas mais restritivas para reforçar conceitos anteriormente já existentes.

Outra questão que Ronaldo Apelbaum aponta é a influência dessas normas sobre os países em desenvolvimento, onde as empresas utilizam muitos dos instrumentos questionados: apesar de, em um primeiro momento, essas medidas aumentarem a arrecadação, no entanto, isso causará aumentos de preços e consequências econômicas ruins em um médio e longo prazo.⁶²

Além disso, o Plano não resolve uma questão que se tornou uma longa discussão em torno do projeto BEPS como um todo, o conflito as formas de tributação na fonte e na residência, que será tratado em tópico apartado.⁶³

Outra questão é que o Plano de Ação não tem a capacidade de vincular as legislações nacionais, persistindo a possibilidade de os Estados legislarem de modo a comprometer os tratados de dupla não-tributação.⁶⁴

Dessa forma, as discussões acerca da mudança do conceito de territorialidade, mais precisamente para tratar acerca do conceito de estabelecimento estável, não teve um debate exaustivo das questões colocadas no âmbito da OCDE, quando dos relatórios do Projeto BEPS. Quando, mais recentemente, a OCDE promoveu os dois pilares de solução para resolver as questões de tributação da digitalização econômica, é que houve maior preocupação em tratar acerca de conceito de estabelecimento que tivesse um enfoque direto para a resolução dos conflitos gerados pelos meios digitais.

⁶¹*Id.*, p. 423.

⁶²*Id.*, p. 431.

⁶³APELBAUM, Ronaldo. O Conceito de Estabelecimento Permanente – Evolução do Coceito e as Alterações Propostas pelo Plano de Ação 7 do BEPS. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 432.

⁶⁴*Id.*, p. 433.

Outra solução trazida pelo Plano de Ação n. 1 foi a previsão de um tributo exigido de pelos países residentes sobre produtos comprados em países não-residentes por via online.⁶⁵ A coleta do tributo dependerá das partes envolvidas na transação comercial: caso seja transação empresa para empresa (*business-to-business*), cabe à empresa compradora do produto, com sede no país da fonte, realizar o pagamento do tributo; no entanto, se a transação for da empresa para consumidor (*business-to-consumer*), tem-se maiores dificuldades, pois não é simplória a localização de pessoas naturais que realizam transações *online* e que podem utilizar artifícios para burlar a fiscalização, dessa forma a OCDE propõe a utilização de intermediários, como a operadora de cartão, para a previsão de responsabilidade tributária.⁶⁶

Essa forma de tributação *no destino* foi pensada por ser adotada para solução de conflitos internos entre entes federativos. Nos Estados Unidos, a Suprema Corte, no caso *South Dakota v. Wayfarem* 2018, declarou a legalidade do *Senate Bill 106* do estado da Dakota do Sul que estabelece a tributação sobre compras realizadas por via online de empresas sem a presença física no Estado, o que abriu espaço para que mais Estados americanos aprovassem leis semelhantes.⁶⁷

Outro debate importante e que circunda o projeto BEPS como um todo é o conflito entre a tributação na fonte e na residência.⁶⁸ Partindo de um contexto em que as propostas de tratados e acordos internacionais acerca da tributação priorizam os Estados de residência, ou seja, os Estados que detém maiores índices econômicos se aproveitariam dessas questões para tentar tirar vantagem, pois, foram esses que são os mais prejudicados pela tributação na fonte, ou seja, a depender do contexto de política de tributação, essa nova solução jogada para um contexto internacional poderia forçar ainda mais um clima de

⁶⁵OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022, p. 113.

⁶⁶*Id.*, p. 114.

⁶⁷FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019, p. 82-110.

⁶⁸SCHOUERI, Luiz Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 35.

desigualdade de arrecadação entre os países sem capacidade de um organismo internacional deter um poder jurídico para a resolução da questão.⁶⁹

Ou seja, o fato de a OCDE não ter poder para instituir limites ao poder de tributação dos países, torna a tributação na residência uma forma de tributação extremamente arriscada e causadora de ainda maiores conflitos internacionais de arrecadação.

Visto o exposto, fora visto a enorme variedade de questões que a territorialidade tributária demonstra, principalmente em um contexto econômico nos meios digitais. Agora, é importante pensar na proposta não aprofundada pela OCDE nos relatórios do Projeto BEPS, porém, que passou a ganhar corpo e angariou debates entorno das discussões jurídicas e legislativas de Estados e organizações internacionais no período pós-BEPS, o conceito de presença digital.

4. Presença digital e a territorialidade

O estudo acerca da tributação nos meios digitais constituiu-se num verdadeiro teste para conceitos até então considerados sólidos no direito tributário internacional, sendo um deles o de “estabelecimento permanente”.

Envolto de todas essas discussões, a doutrina, os países e as organizações internacionais iniciaram a busca por soluções que poderiam se demonstrar eficazes e que pudessem suprir as necessidades conceituais e possam permitir legislações mais acessíveis e que permitam uma facilidade maior dos estados na tributação.

Um dos conceitos propostos é uma reformulação no conceito de estabelecimento. Diferentemente do colocado na convenção modelo da OCDE, as soluções encontradas visam uma conjuntura em que as empresas não tenham conexão física com local de exercício de suas atividades.

Para isso, fora pensado uma nova forma de nexo entre atividade exercida e a localidade onde ela é realizada. Ao invés focar meramente em um nexo voltado a uma presença física, passa-se a exigir uma efetiva presença econômica da empresa no país.

⁶⁹BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era pós-BEPS. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. **Racionalização do sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2017, p. 998.

A partir dessa nova compreensão, forçada pelos fatos, nasceu o conceito de estabelecimento permanente digital ou presença digital. Essa conceituação é melhor explicada quando se traz exemplos de discussões atuais. Quando o Conselho Europeu propôs um imposto para serviços digitais para toda a União Europeia, o enfoque da presença na norma fora estabelecer um critério de tributação além da territorialidade já existente.

O art. 4º da proposta realizada pelo Conselho Europeu prevê que o sujeito passivo do tributo serão empresas do ramo digital que tenham uma receita global acima de 750 milhões de euros ou quando tem uma receita na seara da União Europeia superior a 50 milhões de euros.⁷⁰ Na exposição de motivos, o Conselho Europeu descreve que houve uma busca para estabelecer um conceito complementar ao estabelecimento permanente, que seria da presença digital, baseado na receita oriunda da própria atividade digital dessas empresas.⁷¹

Ou seja, a presença estaria implícita a partir do nexo econômico que a empresa detém com a jurisdição. Mas essa presença econômica deve ser elevada, sem que se atinja as atividades digitais de menor nível econômico, o que acabaria por beneficiar empresas do mesmo nível com presença física.⁷² Dessa forma, o imposto digital tem a intenção de atingir as grandes empresas digitais que realizam milhares de transações digitais por dia e em muitos lugares.

Inclusive, o projeto busca enquadrar as atividades dessas empresas no que tange a utilização e a coleta de dados, incluindo o tema da publicidade como atividades econômicas que indicam a presença digital, o que demonstra uma tentativa efetiva do Conselho Europeu

⁷⁰CONSELHO DA UNIÃO EUROPÉIA. Dossiê interinstitucional: 2018/0072, de 21 de março de 2018. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa: União Europeia, Bruxelas, 22 de março de 2018. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2022, p. 28.

⁷¹CONSELHO DA UNIÃO EUROPÉIA. **Dossiê interinstitucional**: 2018/0073, de 21 de março de 2018. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. União Europeia, Bruxelas, 22 de março de 2018. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2022, p. 8.

⁷²CONSELHO DA UNIÃO EUROPÉIA. **Dossiê interinstitucional**: 2018/0073, de 21 de março de 2018. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. União Europeia, Bruxelas, 22 de março de 2018. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2022, p. 9.

de construção de um sistema robusto de tributação que se encaixe nas mais variadas formas de atuação das empresas digitais.⁷³

Trata-se de solução semelhante à adotada pela já mencionada lei do Estado norte-americano da Dakota do Sul, que fixou critérios de presença digital com base em volume de negócios no território estadual.⁷⁴

A questão da presença digital não afasta a premissa do nexo entre a atividade da empresa e a jurisdição onde ela está presente, mas adiciona, no contexto do mercado digital, a necessidade de levar-se em consideração mais o volume da atividade econômica da empresa do que sua presença estritamente física; vale dizer, é priorizar um critério econômico em detrimento do geográfico, principalmente em relação ao comércio eletrônico.⁷⁵

Dessa forma, pode ser concluído que a presença digital pode ser interpretada como componente de um sentido subjetivo do princípio da territorialidade tributária, pois, o critério para o nexo da atividade da empresa com a jurisdição não seria a presença física ou o simples exercício de uma atividade no local, mas é a uma atividade econômica realizada de forma regular, cujo centro da análise estaria na própria atividade comercial da empresa em nível digital na jurisdição de um país.

Sendo isso, a solução de determinação do critério da presença digital como uma forma de verificação de tributação para termos de movimentações econômicas para os meios digitais demonstra o futuro das tendências doutrinárias do direito tributário em buscar ferramentas e recursos para lidar com as dificuldades de lidar com os modelos comerciais das empresas que atuam na economia digital.

⁷³*Id.*, p. 10.

⁷⁴SOUTH DAKOTA. SENATE BILL 106. ***An Act to provide for the collection of sales taxes from certain remote sellers, to establish certain Legislative findings, and to declare an emergency.*** Pierre, South Dakota. Senate of South Dakota. 2016. Disponível em: <https://mylrc.sdlegislature.gov/api/Documents/40224.pdf>. Acesso em: 14 de jun. 2022.

⁷⁵JUNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual** nº 06 p. 13-34. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019, p. 19.

5 Conclusão

A construção da economia digital como uma nova forma de economia esbarra em enormes obstáculos para própria organização social capitalista, ou seja, deve-se observar o desenvolvimento econômico nos meios digitais como avanço das tendências existentes e já estudadas do sistema econômico capitalista sem que se tenha efetivamente criado algo inovador.

A influência do neoliberalismo no desenvolvimento da economia digital diz muito respeito das discussões existentes na área do direito tributário, principalmente acerca do aprofundamento do processo de globalização das empresas, cujos os processos de cadeias de logísticas e de deslocamento de receitas gerou extremas dificuldades para o Fisco estabelecer os critérios de tributação.

Dessa forma, as empresas poderiam muito bem realizar negócios sem ter presença física nos países, o que prejudica a aferição do critério de territorialidade para os tributos, critério extremamente importante para o direito tributário, pois, é a partir da detecção da ação empresarial no território, que um Estado nacional pode delimitar o seu poder de tributação.

O projeto BEPS foi realizado justamente com a preocupação de detectar essa problemática e indicar soluções para a questão da tributação na economia digital, aí incluídas as questões de territorialidade e a ausência de presença física foram colocadas em discussão – a falta do denominado estabelecimento permanente.

As soluções pensadas passam pela mudança na conceituação de estabelecimento utilizado pela OCDE, indo até à tributação de transações realizadas por não residentes. Ambas as soluções contêm aspectos que podem ser criticados, como o impacto real das mudanças e pelo fato da OCDE não ter poder político para impor determinadas formas de regulações para os estados.

No entanto, outras organizações e Estados estão a desenvolver formas de aprimoramento da tributação em sede dos problemas de tributação dos meios digitais, entre as quais está o estabelecimento do critério de presença digital como critério de competência, ou seja, a identificação de uma atividade econômica significativa e constante de empresa com determinado país, o que gera a possibilidade de as transações dessas

empresas serem devidamente tributadas sem a necessidade de comprovação de sua presença física.

Dessa forma, denota-se a existência de capacidade de reinvenção por parte das Administrações Tributárias de todo o mundo para lidar com a influência e a capacidade cada vez mais aperfeiçoada das grandes empresas digitais de erodir as bases tributárias e deslocar receitas, evitando a tributação de suas atividades.

6. Referências:

- AMORIM, Jorge Eduardo. Tributação da economia digital. In: GONÇALVES, Rubén Miranda; VEIGA, Fábio da Silva [Coord.]. **Estudos sobre os Direitos Emergentes**. 1.ed. Reggio Calabria: Mediterranea International Centre for Human Rights Research: Instituto Iberoamericano de Estudos Jurídicos, 2019.
- APELBAUM, Ronaldo. O Conceito de Estabelecimento Permanente – Evolução do Conceito e as Alterações Propostas pelo Plano de Ação 7 do BEPS. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019
- BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Os Desafios do Planejamento Tributário Internacional na Era pós-BEPS. In: CARVALHO, Paulo de Barros [Coord.]. **Racionalização do sistema tributário**. São Paulo: Noeses, 2017
- CAPONE, Rodrigo Senne; VALADÃO Marcos Aurélio Pereira. **Planejamento Tributário Internacional: Double Irish Arrangement**. [S. l.: s. n.]. [2013?]. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=53c94cef17f0ee08>. Acesso em: 10 de jun. 2022.
- CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Dossiê interinstitucional**: 2018/0072, de 21 de março de 2018. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa: União Europeia, Bruxelas, 22 de março de 2018. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2022.
- CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Dossiê interinstitucional**: 2018/0073, de 21 de março de 2018. Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. União Europeia, Bruxelas, 22 de março de 2018. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2022.
- FURTADO, Raquel. **A tributação direta na Era da Economia Digital**. 2019. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2019.
- JUNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. **Tributação da Economia Digital** – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº 06 p. 13-34. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019.

MARTINS, João Miguel Morgado. **A Economia Digital e os desafios da tributação em sede de IVA – O papel do mini Balcão Único**. 2021. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, 2021.

MARX, Karl. **O Capital: Crítica da economia política – Livro 1: O processo de produção do capital**. Tradução: Rubens Enderle. 1.ed. São Paulo. Boitempo. 2013. Tradução de: Das Kapital :kritik der politischenökonomie. ISBN 978-85-7559-321-9.

MOROZOV, Evgeny. **Big Tech: ascensão dos dados e morte da política**. Tradução: Claudio Marcondes. 1.ed. São Paulo. Ubu Editora. 2013.

MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa; PIMENTEL, João Otávio Martins. O Plano de Ação BEPS e as Mudanças de Paradigmas na Tributação. **Revista Acadêmica: Faculdade de Direito do Recife, UFPE, Recife**, v. 88, n. 2, jul./dez. 2016.

OCDE. OCDE, 2000/2005 – **Convenção Modelo**. Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património. OCDE. OECD Publishing. 2000. Disponível em: http://moodle.stoa.usp.br/file.php/1430/Convencao_Modelo_OCDE.pdf. Acesso em: 12 de jun. 2022.

OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022.

OCDE. **Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status**, Action 7 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. 2015. ISBN 978-92-64-24122-0. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>. Acesso em: 12 de jun. 2022.

RATHKE, Alex A. T. Profit Shifting e o impacto nos paraísos fiscais. **Revista Contabilidade Financeira, USP**, São Paulo, v. 32, n32, p. 95-108, jan./abr. 2021.

RAYPORT Jeffrey F; SVIOKLA John. *Exploiting the Virtual Value Chain*. **Harvard Business Review**. Cambridge, Massachusetts, nov/dez. 1995. Disponível em: <https://hbr.org/1995/11/exploiting-the-virtual-value-chain>. Acesso em: 7 de jun. 2022

SCHOUERI, Luiz Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcos Livio; SCHOUERI, Luiz Eduardo [Coord.]. **Tributação internacional na Era pós-BEPS**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

SOUTH DAKOTA. SENATE BILL 106. **An Act to provide for the collection of sales taxes from certain remote sellers, to establish certain Legislative findings, and to declare an emergency**. Pierre, South Dakota. Senate of South Dakota. 2016. Disponível em: <https://mylrc.sdlegislature.gov/api/Documents/40224.pdf>. Acesso em: 14 de jun. 2022.