

V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente: Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-485-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Inovação, Direito e Sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. V Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2022 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O V Encontro Virtual do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu entre os dias 14 a 18 de junho de 2022, sob o tema: “Inovação, Direito e Sustentabilidade”, tendo sido apoiado institucionalmente pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que representam um locus de interação entre pesquisadores que declinam as suas pesquisas.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro, o qual ocorreu no dia 17 de junho das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 19 artigos contidos:

- Direito tributário ambiental e urbanístico – artigos de 1-3;
- Direitos fundamentais no direito tributário e financeiro brasileiro – artigos de 4-10;
- Incentivos fiscais – artigos de 11-13;
- Tributação da economia digital – artigos de 14-17; e
- Processo tributário – artigos de 18-19.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL: NOVAS PERSPECTIVAS DA TRIBUTAÇÃO TRANSNACIONAL

TAXATION IN THE DIGITAL ERA: NEW PERSPECTIVES OF TRANSNATIONAL TAXATION

Urá Lobato Martins ¹

Resumo

As consequências geradas em função da era digital promoveu mudanças no comércio eletrônico, em especial, nas transações virtuais, considerando a possibilidade de fornecimento de bens e serviços que ultrapassam fronteiras. Dessa forma, o artigo fará uma breve contextualização histórica da nova era digital e de seu respectivo impacto no âmbito tributário; bem como serão analisados os elementos de conexão do Direito Tributário Internacional. A nível metodológico, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental, por meio de abordagem qualitativa.

Palavras-chave: Tributação transnacional, Era digital, Comércio eletrônico, bitributação

Abstract/Resumen/Résumé

ABSTRACT: The consequences generated by the digital age promoted changes in electronic commerce, especially in virtual transactions, considering the possibility of supplying goods and services that cross borders. Thus, the article will briefly contextualize the new digital era and its impact on the tax sphere; as well as the connecting elements of International Tax Law will be analyzed. At a methodological level, the hypothetical-deductive method was used, with bibliographic and documental research, through a qualitative approach.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Keywords: transnational taxation, Digital age, E-commerce, Double taxation

¹ Doutora em Políticas Públicas e Formação Humana pela UERJ. Mestra em Direitos Humanos pela UFFA. Advogada e Professora Universitária.

1. Introdução

Anteriormente, as regras tributárias consideravam a questão física de um estabelecimento no território de determinado país, com a cadeia produtiva conhecida e monitorada pelo sistema fiscalizatório e arrecadatório. Com o advento da era digital, esta perspectiva foi alterada, gerando novos contornos para a tributação na perspectiva transnacional.

Dessa forma, a partir da década de 80 começou a ficar evidenciado o foco na prestação de serviços intangíveis. Se antes o dilema era minimizar a questão da logística da cadeia produtiva, agora, o desafio é ajustar os parâmetros tradicionais do direito tributário para tentar acompanhar a dinâmica promovida pelo avanço tecnológico.

Sendo assim, o avanço tecnológico repercutiu em várias áreas do direito, delineando novas práticas comerciais em suas respectivas relações. Nesse contexto, torna-se necessário analisar as consequências das redefinições promovidas em torno na tributação em função da era digital que promoveu mudanças no comércio eletrônico, em especial, nas transações virtuais, considerando a possibilidade de fornecimento de bens e serviços que ultrapassem fronteiras.

Dentro desse contexto, alguns países concedem atrativos fiscais, como a redução de alíquotas ou isenções, viabilizando um cenário com mais vantagens em termos fiscais. Diante disso, as empresas podem criar filiais, concentrando os lucros nos locais onde a tributação é mais reduzida, sendo uma estratégia de planejamento tributário.

Portanto, a problemática reside no fato de que o avanço tecnológico elimina fronteiras demarcatórias, sendo que conceitos de serviço, comércio, estabelecimento, dentre outros, ganharam novos contornos na era digital, repercutindo na incidência tributária e nos conflitos que ocorrem no âmbito da tributação internacional. Diante disso, o presente estudo pretende-se fazer uma reflexão acerca do impacto da era digital no âmbito da tributação transnacional, dando-se enfoque para os elementos de conexão do Direito Tributário Internacional e as novas perspectivas acerca da tributação transnacional.

Sabe-se que o Brasil está inserido em uma economia crescente, principalmente com a globalização, sendo importante analisar a política tributária a ser adotada em relação aos grupos multinacionais.

Desde 2010 o Brasil vem mantendo contato com a OCDE, quando o país passou a ser membro do Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários. No ano de 2013 o Brasil também se tornou membro do Projeto do G20/OCDE para conter a erosão da base e transferência de lucros (BEPS). Embora ainda não seja membro da

OCDE, em 2017 o Brasil expressou interesse em tal inserção, sendo que em 29 de maio de 2019 houve pedido formal para que o Brasil seja membro da OCDE (OCDE, RFB, 2019). Recentemente, em 25 de janeiro de 2022, o governo brasileiro recebeu carta-convite do Conselho da OCDE indicando um início do processo de adesão do país ao referido grupo.

Recentemente, em 14 de abril de 2022 (BRASIL, 2022), o Brasil sinalizou que promoverá a alteração da estrutura vigente no Brasil, viabilizando-se, assim, a integração do Brasil em cadeias globais de valor. Dessa forma, foram apresentados com transmissão ao vivo pela internet, os resultados do projeto já iniciado em 2018, que vem buscando promover alinhamento entre as regras dos preços de transferência do Brasil segundo os padrões internacionais. Na ocasião, a Receita Federal do Brasil apresentou cronograma informado que as novas implementações ocorreriam até o ano de 2023.

A pesquisa partiu das seguintes questões norteadoras: Quais são as consequências das redefinições promovidas em torno na tributação em função da era digital? Quais os limites das múltiplas incidências tributária no âmbito internacional?

A nível metodológico, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, com pesquisa bibliográfica e documental, por meio de abordagem qualitativa.

2. Breve contexto histórico da nova era digital e suas implicações na seara tributária

Cada momento histórico apresenta características delimitadas que geram consequências no âmbito jurídico. Nesse sentido, Rezende (2020) destaca que durante a época da Revolução Industrial, mudanças também repercutiram na economia, através da proposta do método do valor adicionado, considerando a logística necessária e o tempo para que o produto chegasse até o seu consumidor final, sendo que “o método do valor adicionado eliminava a sobrecarga nos preços, que afetava principalmente a população mais pobre, cujo padrão de consumo se concentrava em mercadorias cujas cadeias produtivas geralmente eram mais longas” (REZENDE, 2020, p. 123)

Com efeito, a nova era digital exige reformulações teóricas e legais para dar conta deste novo fenômeno. Se antes as etapas do processo produtivo eram conhecidas e estavam bem delimitadas, agora, o desafio é maior, considerando que “as novas tecnologias diluem as fronteiras que demarcavam as atividades econômicas tradicionais, tornando impossível, na maioria dos casos, distinguir indústria, comércio e serviços” (REZENDE, 2020, p. 124)

Sobre a questão, Rezende também ressalta a necessidade de ser repensada a cadeia de valor, as transações virtuais necessitam que o conceito de valor adicionado passe a ser o de

valor gerado. Isto porque “a cadeia de valor transforma-se numa rede de valor. A empresa se integra com seus fornecedores formando um novo tipo de empresa – a empresa estendida (*extended enterprise*), que estimula a formação de consórcios e parcerias”. (REZENDE, 2020, p. 128)

Segundo a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), a informação e tecnologia de comunicação promoveram mudanças na economia digital, sendo impossível isolar a economia digital do resto do mundo, para fins fiscais. Para o âmbito fiscal, a OCDE (2015, p. 11) aponta as seguintes características a serem consideradas: “mobilidade, dependência de dados, efeitos de rede, disseminação de modelos de negócios multifacetados, tendência ao monopólio ou oligopólio e volatilidade.”

A economia digital, de acordo com a OCDE, possui as seguintes características:

A economia digital é caracterizada por uma dependência incomparável de intangíveis, o uso massivo de dados (principalmente dados pessoais), a adoção generalizada de modelos de negócios multifacetados que capturam valor de externalidades geradas por produtos gratuitos e a dificuldade de determinar a jurisdição em que ocorre a criação de valor. (OCDE, 2015, p. 16)

Diante disso, um dos elementos destacados pela OCDE (2015) no Relatório *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1* (Enfrentando os desafios fiscais da economia digital, Ação 1) reside na necessidade de uma maior flexibilidade, pois a tributação deve ser dinâmica e flexível no sentido de acompanhar o avanço tecnológico. Nesse sentido, o referido relatório também aponta a necessidade de o imposto sobre o valor agregado ter maior eficácia, considerando o fornecimento transfronteiriço de bens e serviços digitais.

Também são apontados os seguintes desafios pela OCDE (2015): crescente volume de importações de baixo valor; encomendas de vendas online sem cobrança do IVA / GST; importações de baixo valor que são operadas em muitas jurisdições; perdas de receita e riscos.

Diante do risco de empresas buscarem reduzir ou evadir o pagamento de tributos, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) apresentou em 2013 o projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting Project), com o intuito de reduzir o impacto gerado pela globalização, bem como pela transferência de lucro para jurisdições onde a tributação fosse mais favorável, conforme destaca Schoueri (2016).

Dessa forma, no ano de 2013 a OCDE identificou a necessidade de 15 ações estratégicas, conforme destacado a seguir: 1) Enfrentar os desafios fiscais da economia digital; 2) Neutralizar os efeitos de arranjos de incompatibilidade híbrida; 3 – Fortalecer as regras do CFC; 4 - Limitar a erosão da base por meio de deduções de juros e outros pagamentos financeiros; 5 - Combater práticas fiscais prejudiciais de forma mais eficaz, levando em consideração a transparência e a

substância; 6 - Impedir abusos de tratado; 7 - Impedir a evitação artificial do status de PE; 8 - Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: intangíveis; 9 - Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: riscos e capital; 10 - Garantir que os resultados dos preços de transferência estejam alinhados com a criação de valor: outras transações de alto risco; 11 - Estabelecer metodologias para coletar e analisar dados sobre BEPS e as ações para abordá-los; 12 - Exigir que os contribuintes divulguem seus arranjos agressivos de planejamento tributário; 13 - Reexaminar a documentação de preços de transferência; 14 - Tornar os mecanismos de resolução de disputas mais eficazes; 15 - Desenvolver um instrumento multilateral. (OCDE, 2013)

Ao fixar a primeira ação, o BEPS indica a necessidade de ser verificada a capacidade de uma empresa ter presença digital significativa em outro país, sem ocorrer a tributação diante de regras internacionais. (OCDE, 2013, p. 29)

O BEPS propõe desenvolver dispositivos em Tratados e recomendações para neutralizar os efeitos de incompatibilidade híbrida, seja pela dupla não tributação, dupla dedução, adiamento de longo prazo) de instrumentos e entidades híbridas. (OCDE, 2013, p. 30)

Segundo Schoueri (2013), mesmo o Brasil ainda não sendo membro da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), tal órgão exerce influência sobre os acordos brasileiros de bitributação, sendo que o Brasil recebeu convite para discutir a Convenção Modelo.

Desde 1996 há uma tendência de entrada do Brasil na OCDE, porém, é necessário que os 37 países-membros aceitem a candidatura de um novo país. Segundo notícia veiculada no site do governo federal, “em 2017, foi formalizada a candidatura do Brasil ao processo de entrada na OCDE como membro pleno e, desde então, tem adotado medidas para intensificar a convergência aos padrões de boas práticas da organização” (GOVERNO DO BRASIL, 2021). Em 2019 foi criado o Conselho para a preparação e o acompanhamento do processo de acesso do Brasil à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), através do Decreto n. 9.920.

Recentemente, no dia 01 de julho de 2021 a OCDE (2021) divulgou comunicado à imprensa para informar que 130 países e jurisdições (o que representa mais de 90% do PIB global) entraram em acordo sobre um novo plano (declaração) para fixar regras internacionais destinadas às empresas multinacionais, as quais terão que pagar impostos onde operem e ganham seus lucros.

A referida declaração discutida tem dois pilares: o primeiro pilar visa uma distribuição mais justa dos lucros entre os países; o segundo pilar trata sobre a necessidade de estabelecer piso para a cobrança de imposto de renda corporativo global, mediante adoção de alíquota mínima global de 15%, dentre outras particularidades. Há a previsão de um cronograma para as negociações, com previsão para outubro de 2021 como data para finalização do trabalho técnico (plano de implementação detalhado que deverá ser divulgado pelos membros), o pilar dois contido na declaração deverá ser transformado em lei, com previsão para entrar em vigor no ano de 2023 (implementação do acordo).

3. Direito Tributário Internacional: novas perspectivas da tributação transnacional

O direito, no âmbito transnacional, é uma realidade. Jessup (1965) criou o termo *direito transnacional* para tratar justamente do caso de normas que regulam atos ou fatos que extrapolam o limite geográfico, ou seja, ultrapassam fronteiras nacionais, seja no âmbito do direito público como no privado.

Para Gassen (), ao contrário do que ocorre no comércio nacional, no âmbito do comércio internacional ocorre a circulação de mercadorias entre agentes situados em Estados diferentes, sendo que “as transnacionais são grandes empresas — em muitos casos corporações — que possuem filiais em diversos países, ultrapassando os limites físicos das fronteiras de seus territórios de origem. Transnacional é a empresa que atua em vários países simultaneamente.” (GASSEN, 2013, p. 28)

Segundo dados da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD, 2011), as empresas transnacionais (corporações transnacionais) geraram um valor agregado aproximado a 16 trilhões de dólares em 2010, sendo cerca de um quarto do PIB global. Para a UNCTAD, a corporação transnacional (denominada de TNC - transnational Corporation) possui as seguintes competências essenciais:

A mais importante entre as competências essenciais de uma TNC é sua capacidade de controlar e coordenar atividades dentro de uma cadeia de valor global. As TNCs, como todas as empresas, podem decidir conduzir tais atividades internamente (internalização) ou podem confiá-las a outras empresas (externalização) - uma escolha análoga a uma decisão de “fazer ou comprar”. A internalização, onde existe uma dimensão transfronteiriça, resulta em IDE, em que os fluxos internacionais de bens, serviços, informações e outros ativos são intrafirmas e sob o controle total da TNC. A externalização resulta tanto no comércio, em que a TNC não exerce controle sobre outras firmas, quanto em acordos entre firmas não patrimoniais nos quais os acordos contratuais condicionam as operações e o comportamento das firmas parceiras do país anfitrião. (UNCTAD, 2011, p. 124) (tradução nossa) ¹

¹ Trecho original: “Foremost among the core competencies of a TNC is its ability to control and coordinate activities within a global value chain. TNCs, like all firms, can decide to conduct such activities in-house (internalization) or they can entrust them to other firms (externalization) – a choice analogous to a “make or buy” decision. Internalization, where there is a cross-border dimension, results in FDI, whereby the international flows

Diante da transnacionalização das relações tributárias, Borges (2016) questiona a monopolização de normas pelo Estado. Partindo de uma perspectiva transnacional, Borges (2016, p. 122) propõe que o direito tributário seja racionalizado através de vários tipos de produção normativa, “(...) seja a partir do direito interno, do direito internacional e até mesmo de mecanismos de regulação alternativa não estatal, as quais atingem não somente os contribuintes, mas também os Estados soberanos e as relações que eles estabelecem entre eles”.

Nessa linha, Köche (2019) ressalta o fato de o direito tributário ainda estar centrado no Estado, em termos normativos, apesar deste paradigma tradicional não satisfazer mais o fenômeno jurídico em constante mutação, considerando a globalização e a transferência de poderes a agentes não estatais no âmbito transnacional, sendo que “em termos de governança, a falta de mandato democrático e as novas formas de regulamentação criadas pelos agentes de trabalho na ordem transnacional impõem uma nova forma de pensar sobre a legitimidade democrática desta nova estrutura global.” (KÖCHE, 2019, p. 54)

Sabe-se que podem surgir conflitos quando países tributam o mesmo fato por adotarem elementos de conexão diversos. Sendo assim, no direito tributário internacional há elementos de conexão que são eleitos pela norma para vincular o contribuinte a determinado. Sobre a questão, Lang ensina que a soberania tributária não é limitada, é necessário nexos pessoal ou objetivo, ou seja, um elemento de conexão que vincule o contribuinte ao Estado. Nesse sentido, aduz que “os fatores de conexão para indivíduos frequentemente incluem domicílio, residência ou cidadania”. (LANG, 2013, p. 1)

Para Rothmann (2006, p. 110), “os principais elementos de conexão são: domicílio e residência, sede e direção, estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento, país de origem ou de destino.” Em termos pessoais, temos como elemento de conexão a residência e a nacionalidade. Em função da fonte, pode ser considerado o local de sua produção ou o local de seu pagamento.

Schoueri ensina que o Direito Tributário Internacional possui três princípios fundamentais, quais sejam: o princípio da territorialidade, princípio da fonte e o da universalidade. O princípio da territorialidade seria “um princípio geral que delimita a soberania

of goods, services, information and other assets are intra-firm and under the full control of the TNC. Externalization results either in trade, where the TNC exercises no control over other firms, or in non-equity inter-firm arrangements in which contractual agreements condition the operations and behaviour of hostcountry partner firms.” (UNCTAD, 2011, p. 124)

fiscal dos Estados, de modo que este somente possam tributar fatos que guardem um elemento de conexão com o seu território.” (SCHOUERI, 2005, p. 326).

Por outro lado, ao contrário do princípio da residência que usa elemento de conexão subjetivo, “o princípio da fonte baseia-se no aspecto objetivo da situação tributável. Em linhas gerais, dir-se-á que a adotar o princípio da fonte, o Estado tributará todo rendimento cuja origem esteja localizada em seu território” (SCHOUERI, 2005, p. 342). Por fim, o referido autor ensina que a “a adoção do princípio da universalidade é que possibilita o alcance da norma tributária a situações que ultrapassam o território do Estado tributante”. (SCHOUERI, 2005, p. 354)

Schoueri (2005) fez uma análise histórica sobre a adoção do Princípio da Universalidade no Brasil para o imposto de Renda das pessoas físicas. Isto porque o § 4º do art. 3º da Lei 7.713/88² já previa esta questão.

Segundo o referido autor, o Decreto-lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987, tentou abolir o critério da territorialidade pura, ao determinar o seguinte no art. 7º que: “serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente ou através de filiais, sucursais, agências ou representações.”

Ocorre que o referido dispositivo foi revogado pelo Decreto 2.413 de 1998, que estabeleceu em seu art. 8º que “serão computados no lucro real das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País os resultados obtidos no exterior, diretamente, ou através de subsidiárias, filiais, sucursais, agências ou representações”. Este último dispositivo também foi revogado pelo Decreto-lei 2.429 de 1998. Portanto, Schoueri conclui que foi consolidado o critério da territorialidade pura, incidindo a tributação aos rendimentos de fonte brasileira.

No que tange às pessoas jurídicas, o princípio da universalidade foi introduzido através da Lei nº 9.249/95, conforme prevê seu art. 25: “os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano”. Sobre a aplicação do princípio da universalidade, Schoueri entende que tal posição não seria a melhor “(...) na atual conjuntura, quando se busca estimular a atuação de empresas brasileiras no exterior, não fazendo sentido submetê-las à carga tributária brasileira, quando terão de concorrer, noutras

² “Art. 3º (...) § 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.” (Lei 7.713/88)

praças, com empresas que sofram carga tributária local inferior”. (SCHOUERI, 2005, p. 372-373)

De acordo com Schoueri (2013), semelhante ao que se deu com outros países latino-americanos, tradicionalmente, a renda foi tributada no Brasil com base no princípio da territorialidade pura, sendo que somente no ano de 1995 foi inserida a mudança legal através da Lei 9.249/95, no sentido de tributar as pessoas jurídicas com base universais, seguindo a tendência internacional.

Para Schoueri (2005, p. 371), “a sistemática vigente até o final de 2000 previa, em plena conformidade com o artigo 43 do Código Tributário Nacional, que a tributação somente se efetivasse quando disponibilizado o lucro para o titular da renda”. Isto porque a Lei com o advento da Lei nº 9.532 de 1997³, o fato gerador do imposto de renda passou a considerar o momento em que o lucro auferido no exterior fosse disponibilizado.

Há outra questão, o § 5º do art. 25 da Lei nº 9.249/95⁴ determina que não haverá compensação com os lucros auferidos no Brasil com prejuízos ou perdas ocorridas no exterior. Logo, deverá ser considerado apenas o acréscimo patrimonial. Com relação à tal questão, Schoueri apresenta crítica, pois se o legislador escolhe a universalidade como critério, não pode afastá-la, o que contraria o próprio conceito de renda como resultado da soma de ganhos e perdas em um período específico.

Assim, todos os ganhos e perdas porventura compreendidos no campo espacial coberto pela lei tributária devem ser considerados, sob pena de se afastar a lei de seu limite constitucional. Em síntese: a proibição de consideração das perdas no exterior é inconstitucional porque: (i) implica arbítrio ao adotar o princípio da universalidade para os resultados positivos e o princípio da territorialidade pura para as perdas, em afronta ao princípio da igualdade; e (ii) desvia-se da tributação da renda, ao desconsiderar perdas sofridas pelo contribuinte no mesmo período em que ganhos são auferidos. (SCHOUERI, 2005, p. 374)

Para alcançar operações realizadas por pessoas jurídicas no exterior, seja através de controladas e coligadas, foi adotada a regra de preço de transferência nos termos da Lei nº 9.430/96. Porém, Schoueri entende que “(...) esta legislação, entretanto, não era suficiente para alcançar os casos em que o contribuinte, valendo-se de sociedades controladas no exterior – Controlled Foreign Companies – CFCs, mantivesse os lucros represados fora do alcance da lei tributária brasileira”. (SCHOUERI, 2005, p. 371)

³ “Art. 1º Os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas serão adicionados ao lucro líquido, para determinação do lucro real correspondente ao balanço levantado no dia 31 de dezembro do ano-calendário em que tiverem sido disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no Brasil”. (Lei nº 9.532 de 1997).

⁴ “Art. 25 (...)

§ 5º Os prejuízos e perdas decorrentes das operações referidas neste artigo não serão compensados com lucros auferidos no Brasil (Lei nº 9.249/95)

Em 2001, através da Medida Provisória n. 2.158-35⁵, foi instituído um novo regime de tributação sobre os lucros que eram auferidos por controladoras e coligadas com sede no exterior. Schoueri (2005) faz crítica a este dispositivo, na medida em que lucros são tributados mesmo sem terem sido distribuídos e até no caso não em que não pudesse ocorrer tal distribuição.

No entanto, a Lei 12.973 de 13 de maio de 2014 instituiu o regime de tributação com bases universais, tendo revogado a Medida Provisória n. 2.158-35 a partir de 1º de janeiro de 2015. Na realidade, conforme ensina Santos, a referida lei em questão (objeto da conversão da Medida Provisória n. 627 de 2013) adaptou as pretensões do fisco ao teor do julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal na ADIN (Ação Direta de Inconstitucionalidade) n. 2.558. O autor entende que a Lei n. 12.973/2014 manteve um sistema de tributação dos lucros obtidos no exterior de forma rígida e distorcida, não se adequando à prática internacional.

Santos (2017, p. 13-14) destaca que “a excessiva rigidez do sistema brasileiro de tributação em bases universais pode estimular a inversão da estrutura societária dos grandes grupos multinacionais brasileiros, com o objetivo de evitar ou mitigar os efeitos nocivos da Lei n. 12.937/2014 (...)”. Para Santos (2017, p. 300), através da Lei n. 12.937/2014 ocorreu uma inversão da lógica ao estipular a tributação automática de lucros não distribuídos, sendo que “não há nenhuma disposição convencional que impeça a tributação dos lucros efetivamente distribuídos, que já tenham sido previamente tributados via ficção jurídica.”

Com o intuito de evitar dupla tributação em decorrência de relações econômicas transfronteiriças, alguns Estados celebram convenções fiscais internacionais bilaterais denominados de Convenções de Dupla Tributação. Sobre a questão, Lang (2013) ressalta que o número de tais convenções está crescendo bastante.

Eis a questão, o que fazer no caso de relações transfronteiriças que não possuem Convenções Internacional para evitar a Dupla Tributação? Para Lang, a saída seria a adoção de medidas unilaterais com o intuito de evitar a dupla tributação internacional, as quais são classificadas pelo referido autor como sendo de três espécies: “a isenção de rendimentos de origem estrangeira, o crédito fiscal para impostos estrangeiros pagos sobre rendimentos de origem estrangeira e a dedução da base tributável de impostos estrangeiros pagos sobre rendimentos de origem estrangeira.” (LANG, 2013, p. 4)

⁵ “Art. 74. Para fim de determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, nos termos do art. 25 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e do art. 21 desta Medida Provisória, os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados, na forma do regulamento.” (Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

Pinheiro (2016), por sua vez, destaca que na internet algumas transações ocorrem sem nota fiscal ou qualquer outra forma de registro. Em razão disso, a referida autora indica ser importante adotar estratégia de política pública no sentido de estimular a regularização das empresas na era da economia digital, bem como adaptação das regras a esta nova realidade. Dessa forma, “se a operação é realizada em diferentes territórios, simultaneamente, há uma necessidade de acordos bilaterais internacionais para que se possa aplicar uma legislação mais uniforme e não se prejudique o livre comércio nem se onere demasiadamente o consumidor”. (PINHEIRO, 2016, p. 337)

Outro caso emblemático da era digital que dificulta a tributação internacional é citado por Rolim e Lara (2018, p. 38), ao mencionarem o modelo de *cloud computing*, pois neste caso o “usuário acessa todos os serviços de software pela internet, sem precisar ter infraestrutura física própria. Nesse tipo de negócio, o provedor do serviço de *cloud computing* pode estar estabelecido em qualquer país, não necessitando possuir estabelecimento no país fonte da renda”. Portanto, neste caso, o atual modelo OCDE que trabalha com o conceito de estabelecimento permanente não seria suficiente para sanar a referida questão.

Nessa linha, Correia Neto; Rodrigues Afonso e Fuck (2019, p. 150), sustentam que “a intensificação do processo de globalização, a facilidade de fluxo de capitais e a alta mobilidade das empresas multinacionais, especialmente as de tecnologia, são elementos a serem considerados”. Os autores também destacam para o fato de que a computação em nuvem “cloud computing” elimina a questão dos negócios a um local específico.

Há conflitos que podem surgir quando um residente de um Estado resolve desenvolver atividades econômicas em outros, conforme ensinam Bianco e Silva (2018). Teoricamente, ambos os Estados poderiam tributar os lucros advindos pelo sujeito. Neste caso, há a possibilidade de dupla tributação, sendo que “a tributação internacional, de um modo geral, esteve desde o início centrada no princípio da residência”. Para tais autores, é questionável a utilização do princípio da residência considerando o contexto globalizado atual. (BIANCO, 2018, p. 17)

Segundo a Convenção Modelo da OCDE (2017): “os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a menos que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado”. Cabe destacar que a Convenção Modelo mencionada não é um tratado, sendo apenas uma recomendação da OCDE, podendo ser usada como parâmetro.

Diante do cenário exposto, quais as novas perspectivas viáveis da tributação transnacional? No caso do Brasil, Szelbrackowski (2020) aduz que a obsolescência da atual

repartição constitucional de competências tributárias, considerando a estrutura rígida constitucional.

Eis a questão: A Carta Magna de 1988 permite interpretações capazes de alcançar a evolução na era digital ou é preciso uma reformulação? Para Correia Neto; Rodrigues Afonso e Fuck (2019, p. 165), a rigidez constitucional representa um obstáculo, sendo necessária uma emenda constitucional para tratar sobre as novas competências, sem acirrar a crise federativa.

Além das várias propostas de Reforma Tributária em andamento, existem alguns projetos de leis tramitando sobre a questão digital. O Projeto de Lei n. 2358/2020 pretende instituir a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital); o Projeto de Lei Complementar 218 de 2020 visa instituir a Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD), destinada ao financiamento de programas de renda básica; o Projeto de Lei Complementar n. 131/ 2020 pretende alterar a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para estabelecer regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais.

4. Considerações finais

A era digital propiciou uma nova dinâmica para as relações empresariais, repercutindo em vários campos do direito. No caso deste estudo, foi analisado o impacto gerado no âmbito do direito tributário, exigindo-se, assim, reformulações teóricas e legais para dar conta deste novo fenômeno. Dessa forma, a diminuição das fronteiras demarcatórias implica em um processo produtivo diferenciado, marcado pela prestação de serviços intangíveis, que independem de estabelecimento físico, como ocorre no caso da computação em nuvem *cloud computing*.

De fato, houve uma mudança de paradigma, pois, se antes a cadeia de valor era suficiente, agora, torna-se necessário considerar o valor gerado pela transação. Conforme ressaltado pela OCDE, os negócios multifacetados geram dificuldade em determinar a jurisdição em que de fato ocorreu a criação do valor. Neste contexto, os Tratados Internacionais para evitar a bitributação são de vital importância para impor limites nas múltiplas incidências tributária no âmbito internacional.

No caso de relações transfronteiriças que não possuem Convenções de Dupla Tributação uma das saídas apontadas pela literatura, conforme já exposto, seria a adoção de medidas unilaterais com o intuito de evitar a dupla tributação internacional, seja através de isenção, crédito fiscal ou deduções.

O desafio será ajustar os parâmetros tradicionais do direito tributário para tentar acompanhar a dinâmica promovida pelo avanço tecnológico, considerando que a era digital tornou patente a obsolescência das antigas regras fiscais, principalmente as que vinculavam como elemento de conexão o princípio da residência, considerando que as multinacionais nem sempre exercem função considerável no Estado da residência. O que se constata atualmente são grandes corporações que atingem amplo mercado consumidor.

Em contrapartida, termos um modelo de fixação de competências rígidas, ou seja, o sistema interno de normas não permite a flexibilidade necessária para alcançar o avanço tecnológico. Diante do cenário exposto, considerando nossa legislação brasileira, é complexo pensar em novas perspectivas viáveis da tributação.

O questionamento a ser feito é se basta ajustar os parâmetros normativos tradicionais ou se é necessário reformulá-los? De fato, o atual sistema normativo tributário precisa ser reformulado para que possa ser possível pensar em tributação de lucro de grupos (corporações) e não apenas da pessoa jurídica. Mas, a partir disso, outras questões problemáticas surgem: como seria implementada essa questão legal? Como se daria a retenção na fonte no caso do imposto de corporações?

Portanto, a reconfiguração das relações comerciais no âmbito internacional é um fato notório. Se antes, para expandir mercado, bastava a empresa se instar em vários países com unidade distinta em cada um, no entanto, o que se verifica, atualmente, conforme ensina Schoueri (2013), são grupos transnacionais que concentram suas atividades em grandes unidades, fazendo a partir disso, transações mundiais.

No âmbito internacional já está sendo evidenciada esta nova tendência, no sentido de se tributar não mais apenas pessoa jurídica isolada, mas sim, a renda corporativa. Recentemente, o acordo realizado entre 130 países e jurisdições para fixar regras internacionais destinadas às empresas multinacionais, as quais terão que pagar impostos onde operem e ganham seus lucros, buscando uma distribuição mais justa dos lucros entre os países. A novidade é a tentativa de implementar a cobrança de imposto de renda corporativo global, mediante adoção de alíquota mínima global de 15%, como a previsão de implementação é apenas para o ano de 2023, resta-nos acompanhar como serão fixados os termos deste acordo e suas implicações futuras.

Referências

- BIANCO, João Francisco Bianco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- BORGES, Franciele de Simas Estrela. O direito tributário sob uma perspectiva transnacional. In: Arbitragem no Direito Tributário internacional e no direito internacional dos investimentos: uma manifestação do direito transnacional. **Revista de Direito Internacional**, Brasília, v. 13, n. 3, 2016, p. 116-124.
- CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. **Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 09 jul. 2021. doi:<https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>
- JESSUP, Philip. **Direito transnacional**. Trad. Carlos Ramires Pinheiro da Silva. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1965.
- GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. rev. e mod. São Paulo: Saraiva, 2013.
- GOVERNO DO BRASIL - Acesso do Brasil à OCDE é importante para recuperação econômica, segundo CNI. **Economia e Gestão Pública**, Brasília, 01 de abril de 2021. Disponível em <https://www.gov.br/pt-br/noticias/financas-impostos-e-gestao-publica/2021/04/acessao-do-brasil-a-ocde-e-importante-para-recuperacao-economica-segundo-cni>
- KÖCHE, Rafael. Fiscalità e globalizzazione: pensare il diritto tributario in un quadro filosofico-giuridico transnazionale? **Rivista L'Altro Diritto**, v, 1, n. 3, p. 45-54, 2019.
- LANG, Michael. Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2^a ed, IBFD, 2013.
- OCDE – Organization for Economic Co-operation and Development. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**, OECD Publishing, 2013. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>
- OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, **Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20.Base Erosion

and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development. *Model Tax Convention on Income and on Capital*: Condensed Version 2017, OECD Publishing.

http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

OCDE– Organization for Economic Co-operation and Development. **130 countries and jurisdictions join bold new framework for international tax reform**, Paris, 01 de julho de 2021. Disponível em <https://www.oecd.org/newsroom/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>

OCDE– Organization for Economic Co-operation and Development. **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy** – 1 July 2021. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>

PINHEIRO, Patricia Peck. **Direito digital**. – 6. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2016.

REZENDE, Fernando. A revolução digital e a reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

ROLIM, João Dácio; LARA, Daniela Silveira Lara. A tributação de IRRF na importação de cloud computing no Brasil e as soluções analisadas na Ação 1 do BEPS. In: FARIA, Renato V. et al. **Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do imposto de renda sobre ganho de capital. In *Grandes questões atuais do direito tributário* (coord. Valdir de Oliveira Rocha). 10 v. São Paulo: Dialética, 2006, v. 10.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos lucros auferidos no exterior na Lei nº 12.973/2014**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Projeto BEPS: ainda uma estratégia militar. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). **A tributação internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Volume I. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. *Direito Tributário Atual*, v. 22, São Paulo: IBDT/Dialética, 2013.

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

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas Tecnologias e a Necessidade de Reforma Tributária In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassa Laís (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

UNCTAD - UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT.
World Investment Report 2011: new equity modes of international production and development. Geneva: United Nations, 2011.