

FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

Digital Service Tax e a realidade Brasileira

Mestrado em Direito Fiscal
Prática Jurídica

Rafael Soares de Macedo Paes

Dissertação orientada pela Professora Dra. Paula Rosado Pereira

LISBOA - 2020

RESUMO

A crescente importância das atividades digitais na vida de toda a sociedade, bem como dos próprios agentes económicos, demonstra a imprescindível necessidade de estudo sobre a economia digital. Com o afastamento do elemento físico, bem como a inexistência das barreiras geográficas e temporais, tais fatores não são mais os determinantes para a realização do negócio, mas sim, um envolvimento tecnológico em um novo processo económico

Nesse sentido a Comissão Europeia, aliada com as orientações apresentadas pela OCDE, têm apresentado diversas propostas e regulamentações no intuito de direcionar os países acerca da tributação dos negócios digitais, evitando a evasão fiscal, bem como propiciando uma maior arrecadação aos Estados

É nesse contexto de evolução tributária que o trabalho trata acerca dos novos meios de tributação às empresas digitais, e suas possíveis aplicações na legislação brasileira, levando-se em consideração os aspectos fiscais atuais vigentes no Brasil.

Palavras-chave: Economia digital, comércio eletrônico, tributação, presença digital, BEPS.

ABSTRACT

The growing importance of digital activities in the life of the entire society, as well as of the economic agents themselves, demonstrates the essential need for study on the digital economy. With the removal of the physical element, as well as the absence of geographic and temporal barriers, such factors are no longer the determinants for the realization of the business, but rather, a technological involvement in a new economic process.

In this sense, the European Commission, together with the guidelines presented by the OECD, have presented several proposals and regulations in order to direct countries about the taxation of digital businesses, avoiding tax evasion, as well as providing greater collection to the States

It is in this context of tax evolution that the work deals with the new means of taxation for digital companies, and their possible applications in Brazilian legislation, taking into account the current fiscal aspects in force in Brazil.

Keywords: Digital economy, e-commerce, taxation, digital presence, BEPS.

ÍNDICE

ÍNDICE DE FIGURAS	6
SIGLAS E ABREVIATURAS	7
INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO I – O QUE É ECONOMIA DIGITAL?	10
1. NOVOS CONCEITOS – ASPECTO FISCAL	10
a) Cloud Computing (computação na nuvem)	11
b) Economia compartilhada (<i>sharing economy</i>)	12
c) Serviços over the top	13
d) Internet das coisas (IoT)	13
2. DEFINIÇÃO	13
a) Mobilidade dos intangíveis, dos utilizadores e das funções empresariais	14
b) Fiabilidade dos dados	15
c) Efeito Multiplicador das redes de contatos	15
d) Modelos empresariais com múltiplas facetas	17
e) Tendência em relação a monopólio ou oligopólio	17
f) Volatilidade	18
3. MODELOS DE NEGÓCIOS QUE SURGIRAM COM A ECONOMIA DIGITAL	19
a) Comércio eletrónico (<i>E-Commerce</i>)	19
b) Serviços de pagamento	21
c) Lojas de aplicativos (<i>App Stores</i>)	21
d) Publicidade <i>online</i>	22
e) Computação em nuvem	22
CAPÍTULO II - DIGITAL SERVICE TAX – PANORAMA EUROPEU	23
1. INTRODUÇÃO	23
2. HISTÓRICO	24
3. PLANO DE AÇÃO BEPS	27
4. CASO WAYFAIR: CONTRIBUTO PARA E TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL	30
a) Fatos	31
b) Análise jurídica: novo nexos substancial	33
5. TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - VAT PACKAGE	35
a) Regras de localização	37
b) Sistema Mini One Stop Shop – MOSS	38

6. PACOTE FISCAL DIGITAL	42
a) Proposta de Diretiva 2018/0072.....	42
b) Proposta de Diretiva 2018/0073.....	45
c) Notas Conclusivas.....	48
d) Impostos sobre serviços digitais nos países europeus da OCDE.....	49
7. E-COMMERCE PACKAGE	53
a) Limiares de Simplificação do regime de cobrança de IVA.....	54
b) Regime de importação do balcão único - <i>Import One Stop Shop</i> (IOSS)	57
c) De MOSS á OSS.....	58
d) Plataformas digitais.....	58
8. BEPS 2.0	61
a) Pilar um.....	61
b) Pilar dois	65
CAPÍTULO III – TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL	70
1. Histórico	70
2. Bitributação de ICMS e ISS	76
3. IBS – solução à tributação da economia digital?.....	80
CONCLUSÕES FINAIS	89
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	92
1. Doutrinas e Artigos Científicos.....	92
2. Legislações.....	95
3. Lista Jurisprudencial	99

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	-----	15
Figura 2	-----	39
Figura 3	-----	45
Figura 4	-----	45
Figura 5	-----	48

SIGLAS E ABREVIATURAS

BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CDT	Convenção para evitar a Dupla Tributação
CE	Comissão Europeia
EM	Estado Membro
EUA	Estados Unidos da América
IBS	Imposto Sobre Bens e Serviços
IP	<i>Internet Protocol</i>
DST	<i>Digital Service Tax</i>
ISP	<i>Internet Service Provider</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MCOCDE	Modelo de Convenção Fiscal Sobre o Rendimento e o Património
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
TIC	Tecnologias da Informação e Comunicação
UE	União Europeia

INTRODUÇÃO

A era digital tornou as novas tecnologias ferramentas diárias, se não fundamentais, que provocaram uma transformação na sociedade, seja através de transações financeiras, busca de informações, vendas e compras, comunicações, etc.

A incursão e consolidação das novas Tecnologias da Informação e Comunicação, definidas como o conjunto de tecnologias que permitem o acesso, produção, tratamento e comunicação das informações apresentadas em diferentes códigos - texto, imagem, som, etc. -, estimulou o surgimento de novos modelos de negócios e modificou quase substancialmente a maneira como as empresas tradicionais realizavam sua atividade econômica. Com isso, além de melhorar sua produtividade, ampliaram sua participação no mercado transfronteiriço.

Esses modelos de negócios digitais adquiriram tanta relevância, principalmente, em razão da importância de seus ativos intangíveis, visto que a criação de valor nesses bens e serviços ocorre em grande parte pela contribuição dos usuários finais, através dos seus dados.

Nesse cenário, percebeu-se a necessidade de se repensar as soluções legais atuais, as quais foram concebidas para uma economia apoiada primordialmente em um mercado local (físico), e não em uma presença significativa digital.

Portanto, esse trabalho visa proporcionar uma ampla visão do cenário fiscal digital, demonstrando-se as legislações aplicadas ao mercado europeu, bem como a possibilidade de implementação na economia brasileiro.

Nesse sentido, o estudo inicia-se com a conceitualização do que é a economia digital, bem como a definição de termos específicos relacionados ao estudo. Verifica-se que a economia digital possui alguns elementos-chaves que foram elencados no plano de ação BEPS, e também serão abordados neste tópico.

Posteriormente, o trabalho continua na demonstração mais específica das diferentes regulamentações e propostas apresentadas no cenário europeu, dentre elas: BEPS, *VAT Package*, *E-Commerce Package* e o Pacote Fiscal

Europeu. Vale mencionar que, também será abordado a mudança de paradigma proporcionado pelo julgamento do caso *Wayfair*, e sua importância para a evolução da tributação dos negócios digitais.

Por fim, o será abordado aspectos fiscais do direito brasileiro, no que tange ao atual cenário de reforma fiscal que o país encontra-se, analisando-se a efetividade da tributação económica por meio do novo IBS, bem como a possibilidade de aplicação de um possível *Digital Service Tax*.

CAPÍTULO I – O QUE É ECONOMIA DIGITAL?

1. NOVOS CONCEITOS – ASPECTO FISCAL

As tecnologias de Informação afetam a sociedade de diversas formas, seja no aspecto social, ou no fiscal, o surgimento e evolução da economia digital trouxe transformações, e um novo modelo que o mundo passaria a seguir.

Apesar de não ser nova, é atual a discussão acerca da efetivação da tributação sobre a transação de produtos digitais como forma de impulsionar significativamente as arrecadações, tendo em vista o crescimento vertiginoso desse mercado nas últimas décadas.

Sabe-se que as atividades económicas formadas na esfera digital proporcionam a troca de bens e serviços de todo tipo, guiadas por meio de redes de computadores ou efetuados em plataformas da internet, redes móveis e de sensores. De fato, trata-se de inovação nos conceitos económicos, jurídicos e sociais.¹

Porém, para o melhor entendimento de tais aspectos económicos, e, por conseguinte, fiscais, faz-se necessário iniciar-se os estudos com a definição dos novos conceitos da economia digital, no intuito de melhor abordar-se a questão tratada *in casu*.

A economia digital englobou novos conceitos provenientes da tecnologia da informação (TI) que se tornaram expressivos para o reconhecimento de competências tributárias, podendo, baseado no significado que adotam, designar a jurisdição adequada a cobrar o tributo incidente sobre determinado produto ou serviço.

Assim, vale ressaltar alguns conceitos relativos à economia digital, quais sejam: (i) *cloud computing* (IaaS, PaaS e SaaS), (ii) *sharing economy* e (iii) *over-the-top services*, e (iv) Internet das coisas (IoT).

¹BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. ***Withholding taxes in the service of BEPS action 1: address the tax challenge of the digital economy***. WU International Taxation Research Papers Series, No. 2015-14. Vienne: Wirtschafts Universit at, 2015.

a) Cloud Computing (computação na nuvem)

O Instituto Nacional de Padrões e Tecnologia do Departamento de Comércio norte-americano (NIST), em 2011, criou o conceito do termo supracitado:

Computação em nuvem é um modelo para permitir acesso ubíquo, conveniente e sob demanda via rede a um agrupamento compartilhado e configurável de recursos computacionais (por exemplo, redes, servidores, equipamentos de armazenamento, aplicações e serviços), que pode ser rapidamente fornecido e liberado com esforços mínimos de gerenciamento ou interação com o provedor de serviços.²

Nesse sentido, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) definiu *cloud computing* como o termo que trata-se de toda tecnologia que permite a realização de uma atividade (i) sob demanda e por autosserviço; (ii) com liberdade de recursos computacionais “infinitos”; (iii) flexibilidade e adaptabilidade aceleradas dos serviços; (iv) eliminação do compromisso de vultosos investimentos em tecnologias iniciais (ingresso barato e racional aos recursos da tecnologia da informação); (v) viabilidade de pagamento a curto prazo ou somente na extensão que o serviço for utilizado; (vi) acesso ao serviço via internet por meio de variados dispositivos eletrónicos (computador, smartphone, tablet); (vii) reunião de recursos na mesma plataforma; e (viii) serviços medidos e adaptados a cada usuário, de forma única.³

Deste modo, pode-se identificar três modelos de serviços de *cloud computing*:⁴ (i) IaaS (*infrastructure as a service*), o qual proporciona recursos de computação, como processamento, armazenamento e redes para usuários de nuvens e autoriza que os usuários impulsionem esses recursos por meio de seus particulares meios de implementação virtual; (ii) PaaS (*platform as a service*), o qual proporciona aos usuários uma plataforma mais estruturada para inserir suas próprias aplicações e serviços; e (iii) SaaS (*software as service*), o qual proporciona o acesso de modo direto às aplicações do provedor da nuvem e,

²GRANCE, Tim e MELL, Peter. **The NIST Definition of Cloud Computing**. Disponível em <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final> . Acesso em dezembro de 2019.

³ OCDE. **Cloud Computing: The Concept, Impact sand the Role of Government Policy**. OECD Digital Economy Papers, No. 240. Paris: OECD Publicado em 2014.

⁴ Op. Cit.

deste modo, autorizam ao usuário a conveniência de não ter que administrar a infraestrutura relacionada às capacidades das aplicações.⁵

Assim, a fixação dos conceitos, principalmente no contexto brasileiro, exprime a atividade importante e indissociável da prática tributária, dependente de caracterizações notórias para o evento da materialidade do fato gerador do tributo.⁶

b) Economia compartilhada (*sharing economy*)

A economia compartilhada pode ser definida como exemplo de produção, consumo e compartilhamento de bens e serviços através do qual as pessoas partilham seus ativos ou outros recursos em base de capacidade excedente por meio de acordos *peer-to-peer* (pessoa para pessoa).⁷

Nessa linha, o Google foi o pioneiro na descoberta de como utilizar essa economia compartilhada, criando uma fórmula básica: “o usuário entra com os seus dados e informações e a empresa oferece publicidade, bancada por anunciantes, voltada especificamente para cada um destes mesmos clientes”.⁸

Assim, tem-se que as plataformas digitais de economia compartilhada adéquam-se ao suporte para a conexão entre usuários que aspiram oferecer bens ou serviços e usuários que estão preparados a pagar para usufruir destes bens ou serviços em espaço de tempo pré-determinado.⁹ O objetivo seria justamente atrelar utilidade máxima aos bens de consumo e serviços, seguindo a nova ordem económica digital. Cita-se como exemplos a *Blockchain* e o *Bitcoin*.

⁵ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, e outros. **Tributação na era digital: Renda X Consumo**. Disponível em <https://fundacaoanfp.org.br/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo/>. Acesso em dezembro de 2019.

⁶ Op. cit

⁷ Op. cit

⁸ MENDES, F. S.; CEROY, F. M. **Economia Compartilhada e a Política Nacional de Mobilidade Urbana: Uma proposta de marco legal**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Novembro/2015 (Texto para Discussão nº 185). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em dezembro de 2019.

⁹ BARRY, Jordan M.; CARON, Paul L. **Tax Regulation, Transportation Innovation, and the Sharing Economy**. *University of Chicago Law Review Dialogue*, Vol. 82, p. 69, 2015.

c) Serviços over the top

Os serviços *over the top* (OTT) são conceituados como atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, mensagens e voz, ou seja, mídia ou comunicação, por meio de plataformas IP, e, deste modo, sem a necessidade de distribuidores tradicionais desse conteúdo (como as empresas de radiodifusão, operadores de TV por assinatura e empresas de telefonia).¹⁰

Atualmente, os serviços mais destacados de OTT são os de *streaming* de vídeos, bem como os aplicativos de conversas de voz e troca de mensagens com imagens, conversas em grupo e outras funcionalidades. Cita-se como exemplo o WhatsApp.¹¹

d) Internet das coisas (IoT)

Pode-se definir a *internet of things* (IoT) como o modo como as coisas (entende-se como qualquer tipo de coisa) encontram-se conectadas e comunicam-se entre si e com o usuário, por meio de sensores inteligentes e softwares que impulsionam os dados para uma rede. Em outras palavras, trata-se de um vultoso “sistema nervoso” que possibilita a troca de informações entre dois ou mais pontos.¹²

2. DEFINIÇÃO

A crescente importância das atividades digitais na vida de toda a sociedade, bem como dos próprios agentes económicos, demonstra a imprescindível necessidade de estudo sobre a economia digital.

Com o afastamento do elemento físico, bem como a inexistência das barreiras geográficas e temporais, tais fatores não são mais os determinantes para a realização do negócio, mas sim, um envolvimento tecnológico em um novo processo económico.

¹⁰ DE SANTI, op. cit.

¹¹ CARPINETTI, Ana Carolina. **Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável.** Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel>. Acesso em dezembro de 2019.

¹² DE SANTI, op. cit.

Deste modo, verificados os novos conceitos, faz-se necessário a definição do que é a economia digital:

Além de ser definida como “a aplicação de tecnologias digitais baseadas na Internet à produção e comércio de bens e serviços”¹³, pode-se verificar determinados características próprias inerentes aos negócios digitais. Sobre o tema, leciona a Professora Ana Paula Dourado:

Por seu turno, a ação 1 identificou os elementos-chave da economia digital, a saber: a mobilidade dos intangíveis (ação 5), dos utilizadores e das funções empresariais; a fiabilidade dos dados; o efeito multiplicador das redes de contatos; os modelos empresariais com múltiplas facetas (os dois lados do mercado em diferentes territórios); a tendência em relação a monopólio ou oligopólio; a volatilidade.¹⁴

Vejam os:

a) Mobilidade dos intangíveis, dos utilizadores e das funções empresariais

Os intangíveis, no cenário atual, tornaram-se os ativos mais importantes e lucrativos das empresas, isso porque sua criação de valor e crescimento económico está intrinsicamente relacionado à mobilidade que as Tecnologias de Informação e Comunicação – TIC, proporcionaram.

Tais tecnologias tornaram os usuários das redes digitais cada vez mais independentes remotamente, podendo aceder a diversos serviços, quebrando, inclusive, as barreiras fronteiriças.¹⁵ Trata-se do processo de desmaterialização da economia. Sobre o tema, leciona a professora RITA CALÇADA PIRES:¹⁶

[...] sendo a desmaterialização marcada pela digitalização e pela natureza intangível do processo comercial, bem como por uma reduzida necessidade de presença física, e sendo a fiscalidade dependente, até a data, e na maioria dos casos, da existência de ‘fiscalidade’ e de fiscalizações in loco, compreende-se que a desmaterialização propicie uma menor capacidade de conhecimento de fatos e de controle (ou mesmo insuscetível de controle) por parte do Fisco.

¹³ Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento. 2017, p. 170.

¹⁴ DOURADO, Ana Paula. **Gorvenação Fiscal Global**. 2ª Ed., 2019

¹⁵ BEPS, **ACTION 1: 2015 Final Report**, p. 153.

¹⁶ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018, p. 304.

Esse processo também acontece nas funções empresarias, tornando-as mais remotas, e muitas vezes, robotizadas, o que impacta diretamente nos lucros do grupo empresarial.

Deste modo, torna-se cada vez mais fácil a deslocação do produto ou serviço, sendo seu custo muito baixo, ou mesmo inexistente. Ou seja, os lucros a partir desses intangíveis são muito superiores aos tangíveis vendidos pela empresa.

Todavia, em razão da mobilidade as Autoridades Tributárias possuem mais dificuldades para tributar tais intangíveis, isso porque, não sendo obrigatória a presença física nos países de consumo dos bens/serviços, as empresas optam por residirem em países com uma tributação mais favorável, fenômeno conhecido como *tax jurisdiction shopping*.¹⁷

b) Fiabilidade dos dados

Com a evolução da economia digital, foi necessária uma maior fiabilidade dos dados online, no intuito de trazer mais segurança aos utilizadores, bem como uma facilitação da vida destes.

Com a devida segurança dos dados, pode-se fazer diversos tipos de compras online, contratar serviços ou mesmo cancelar cartões de crédito. Por isso, as empresas investem em um sistema que traga segurança para seus clientes, fornecedores e suas próprias operações.

Assim, tornou-se um cumprimento ético as empresas possuírem uma rede de dados segura, com sistemas novos e atualizados, que transmita segurança e seriedade aos usuários.

c) Efeito Multiplicador das redes de contatos

Diretamente ligado com o elemento da mobilidade, o efeito de rede está presente quando mais pessoas fazem uso de um determinado produto, agregando ao seu

¹⁷ GHIURCO, Raluca Tabita. **Um Estudo da Nova Cláusula Geral Anti-Abuso do Direito da União Europeia.** 2016. Disponível em https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/32210/1/ulfd132888_tese.pdf. Acesso em dezembro de 2019.

valor e utilidade. Além disso, ele torna possível por meio da experiência entre os utilizadores, através das interfaces digitais, uma maior valoração.

Na definição de Parker, van Alstyne e Choudary (2016), “efeitos-rede se referem ao impacto que o número de usuários de uma plataforma tem no valor criado para cada usuário.”¹⁸

O maior exemplo desses casos são as redes sociais, em que os utilizadores possuem suas próprias redes de contatos interligadas, gerando conteúdo, publicidades, e diversos outros elementos geradores de valor. Também vale ressaltar a plataforma da UBER, conforme esquema abaixo:¹⁹



¹⁸ PARKER, Geoffrey G. *Platform Revolution – How Networked Markets Are Transforming the Economy—and How to Make Them Work for You*. 2016.

¹⁹ DIB, Gabriel. Ubernomics e a eficiência das plataformas digitais. Disponível em <https://economia.estadao.com.br/blogs/almoco-gratis/ubernomics-e-a-eficiencia-das-plataformas-digitais/>. Acesso em dezembro de 2019.

d) Modelos empresariais com múltiplas facetas

A economia digital trouxe a possibilidade de diversos grupos de pessoas distintas interagirem entre si, independentemente do local físico em que se encontrem. Quando esses grupos geram ações que afetam o outro grupo, por meio de externalidades positivas ou negativas, tem-se o modelo empresarial multilateral.²⁰

Nesse sentido as externalidades positivas são aquelas atividades que beneficiam ambos os usuários, como por exemplo uma empresa que disponibiliza um curso online com um valor acessível. Assim, ela obterá um grande número de alunos, e os usuários estarão satisfeitos por poderem realizar seus estudos em casa, e por um valor menor.

No que tange às externalidades negativas, apesar de beneficiar ambos os usuários, um irá se sobressair sobre o outro. Os exemplos mais significativos são as *apps* de jogos, em que apesar de serem gratuitos para os usuários, são repletos de anúncios. Nesse caso, a empresa se beneficiará do pagamento dos anúncios pelos anunciantes, e os clientes, apesar de serem obrigados a visualizar os anúncios, poderão jogar gratuitamente.

Vale ressaltar que, a OCDE traz como características do modelo empresarial multilateral, a (i) flexibilidade da informação, ou seja, a possibilidade de armazenamento e transporte das informações por meio da internet, a partir de qualquer lugar do mundo; e (ii) o alcance da informação, atrelado diretamente à possibilidade de as partes estarem territorialmente em países distintos.²¹

e) Tendência em relação a monopólio ou oligopólio

Com base na economia, o monopólio acontece quando uma empresa detém o controle total de um determinado produto ou serviço, ao ponto que ela consiga definir as diretrizes de mercado, como por exemplo o preço, quantidade a ser

²⁰ CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **A Ação 1 do BEPS, os Desafios da Economia Digital e a Tributação Indireta**. 2018, p.10. In: GOMES, Edgar Santos. Temas de Tributação Internacional: *Base Erosion and Profit Shifting* (Conceitos e Estudo de Casos). 2018.

²¹ DOURADO, Ana Paula. *Gorvenação Fiscal Global*. 2ª Ed., 2019

disponibilizada, e até mesmo a redução do acesso a determinados grupos, de forma unilateral.²²

Nesse mesmo sentido ocorre o Oligopólio, que é uma evolução do monopólio, em que um seleto grupo de empresas domina um produto ou área de serviço, definido suas diretrizes. Neste caso, há uma concorrência, mas geralmente, apenas no que tange a qualidade, imagem, ou serviço adicional. Porém o preço tende a ser o mesmo ou muito próximo.²³

Assim, com a evolução da economia digital, surgiram os monopólios/oligopólios digitais. Como principais exemplos, tem-se o *Google*, que adquire diversas *Startups*, aumentando assim o seu poder de influência sobre o mercado; e o *Facebook*, que adquire outras redes sociais no intuito de impossibilitar o crescimento de outra corrente nesse mercado.²⁴

Deste modo, percebe-se que há uma tendência ao monopólio/oligopólio digital, o que pode ser um problema aos países que pretendem obter um crescimento das empresas que atuam em sua economia digital nacional.

f) Volatilidade

Assim como a mobilidade e os efeitos de rede possibilitam o crescimento dos monopólios digitais, faz-se necessário a percepção da significativa volatilidade que tais negócios possuem.

As novas tecnologias possibilitaram um aumento significativo no número de novas empresas a atuar na área digital. Nesse cenário, percebe-se que os negócios com maiores chances de crescimento foram aqueles que adquiriram outras *startups*, ou realizaram grandes ideias inovadoras, até mesmo em seus produtos já existentes.²⁵

²² SILVA, Daniela de Sá e. **A Fiscalidade na Economia Digital**. 2019. Disponível em https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/15403/1/DANIELA_SILVA_MCF_2019.pdf. Acesso em dezembro de 2019.

²³ BRANCO, Fernando. **Economia Aplicada**. 2004. Disponível em <http://icm.clsbe.lisboa.ucp.pt/docentes/url/frb/port/cursos/mba/eapl/sessoes/sessao6.pdf>. Acesso em dezembro de 2019.

²⁴ SILVA, Daniela de Sá e. op. cit..

²⁵ BEPS. **Report Action 1**, p. 73

Todavia, a volatilidade também é responsável pelo crescimento abrupto de uma empresa, em razão de algum produto inovador, ou pela sua quebra abrupta em razão do mesmo motivo. Vale ressaltar que, esse efeito avalanche pode ser ocasionado, por muitas vezes, em razão de um momento político. Tem-se como exemplo a atual conjuntura mundial em razão do COVID-19.²⁶

3. MODELOS DE NEGÓCIOS QUE SURGIRAM COM A ECONOMIA DIGITAL

Com a economia digital, e a criação de novas cadeias de valores e oportunidades, também surgiram os negócios digitais que podem tanto ser caracterizados pela evolução das empresas, que passaram a incorporar a tecnologia digital em suas áreas de atuação, bem como aquelas que foram fundadas completamente para atuar neste mercado.

Assim, faz-se necessário uma abordagem acerca dos principais negócios digitais da atualidade, quais sejam: comércio eletrônico (*E-commerce*), serviços de pagamento, lojas de aplicativos (*app stores*), publicidade *online* e computação em nuvem.

a) Comércio eletrônico (*E-Commerce*)

O comércio eletrônico, sendo atualmente um dos principais condicionantes da economia, pode ser definido, de forma genérica, como o comércio realizado pela internet, seja ele compra e venda, ou disponibilização de serviços.

As Nações Unidas possuem uma definição, a afirmar que trata-se de “transações que envolvem pedidos on-line levando à entrega (importação ou exportação) de bens e serviços.”²⁷ A OCDE possui uma definição mais detalhada:²⁸

[...] a venda ou compra de bens ou serviços, realizados em redes de computadores, por métodos especificamente projetados para receber ou fazer pedidos. Os bens ou serviços são ordenados por esses métodos, mas o pagamento e o valor final da entrega dos bens ou serviços não precisam ser realizados on-line. Uma transação de e-commerce pode ser entre

²⁶ SILVA, Daniela de Sá e. op. cit.

²⁷ United Nations Economic Commission for Europe (2011). *The Impact of Globalization on National Accounts*. New York and Geneva: United Nations (UN), ch. 13, p. 250

²⁸ OECD (2011), *Guide to Measuring the Information Society* 2011, p. 71-72

empresas, famílias, indivíduos, governos e outras organizações públicas ou privadas.

Assim, percebe-se que a OCDE trouxe uma informação nova e relevante: para ser caracterizado como *E-commerce*, as operações podem ser finalizadas de forma *online* ou *offline*.

No que tange as operações *online*, temos como exemplo o serviço de *streaming*, em que a empresa disponibiliza o conteúdo de áudio ou vídeo no site, e o usuário recebe esse conteúdo. Não há necessidade de deslocamentos físicos para o encerramento da operação, ou seja, sem intervenção de qualquer agente. Aqui, tratam-se de bens não corpóreos, ou seja, ativos intangíveis.

Vale ressaltar que, as empresas que optam por esse mercado possuem a vantagem da mobilidade, visto que, por serem serviços apenas *online*, têm a possibilidade de escolher o estado de residência em que mais lhe for favorável.

Quanto às operações *offline*, estas ocorrem quando o usuário faz um pedido, por exemplo de uma roupa em uma loja virtual, e posteriormente a entrega do produto é efetuada de forma física pelo fornecedor. Portanto há um bem corpóreo ao final desta relação contratual.

Portanto, percebe-se que o *E-commerce* pode ser desenvolvido por diversos ramos de empresas em diversos tipos de operações, como regra geral, subdivide-se suas modalidades em: *Business-to-Business* (B2B), *business-to-consumer* (B2C), *government to consumer* (G2C) ou *consumer to consumer* (C2C). As modalidades abordadas *in casu* serão B2B e B2C.²⁹

- ***Business-to-Business* (B2B)**

Trata-se do serviço entre duas empresas, o qual pode ser apenas de compra e venda, ou um serviço *online* prestado por uma companhia A á outra companhia B. A essência desse modelo encontra-se na inexistência de consumidor pessoa física, mas sim uma entidade dotada de personalidade jurídica, ou seja, uma

²⁹ TURBAN, E., David King. *Electronic Commerce - A Managerial and Social Networks Perspective*, 8 ed. 2015, p.11.

sociedade.³⁰ Pode-se citar como exemplo a venda a retalho, realizada pela internet, com destino ao comerciante/empresa.

- **Business-to-Consumer (B2C)**

Nesta situação, o serviço efetuado tem como destinatário final o consumidor, ou seja, o cliente realiza toda sua compra virtualmente, sem a necessidade de estabelecimento físico ou uma presença *offline* do vendedor/prestador, e recebe o produto sem sua casa, ou, caso seja uma venda de um serviço *online*, após a aprovação do pagamento.³¹

Faz-se necessário relatar que os bens/serviços vendidos neste tipo de operação podem ser tangíveis (um filme em DVD, por exemplo) ou intangíveis (assinatura do *Netflix*, por exemplo). Ademais, em parte, devido a inexistência de um intermediário físico, há necessidade de investimento avultado em publicidade e atendimento ao cliente para a angariação de novos consumidores, bem como em logística.

b) Serviços de pagamento

Com o avanço da economia digital e o aumento na fiabilidade das informações, criou-se plataformas de serviços de pagamento que trazem mais segurança para as transações *online*.

Em síntese, esses serviços permitem que duas partes realizem uma transação sem ter que informar entre elas seus dados bancários. Há, portanto, a intermediação dessas informações por estas empresas. O exemplo mais significativo é o *PayPal*, que é o líder de pagamentos *online* pelo mundo.

c) Lojas de aplicativos (App Stores)

Com a rápida evolução dos telemóveis e *tablets*, bem como a sua acessibilidade pela população mundial, viu-se a necessidade da criação destas lojas *online* de aplicações. Nestas lojas, no geral, o conteúdo fica organizado em páginas

³⁰ SILVA, Daniela de Sá e. **A Fiscalidade na Economia Digital**. 2019. Disponível em https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/15403/1/DANIELA_SILVA_MCF_2019.pdf. Acesso em dezembro de 2019.

³¹ Op. Cit.

conforme o assunto desejado, sendo apenas necessária uma ação do usuário para realizar o *download* e instalação da *App*. Cita-se como exemplo a *Play Store*.

d) Publicidade *online*

A publicidade *online* nada mais é do que a utilização da internet como meio de propagação de mensagens publicitárias para um determinado público alvo, tornando-se mais efetiva do que a publicidade tradicional. Isso porque, as empresas geralmente utilizam métodos sofisticados de segmentação para atingir o público pretendido pela contratante, maximizando o alcance, e diminuindo os custos.³²

Esse mecanismo tornou-se necessário em razão do crescimento vertiginoso que ocorreu com a economia. Assim, pode-se afirmar que, atualmente, este é um dos mais importantes geradores de valor nesse meio. Como exemplo, tem-se os *influencers*, que são aqueles usuários que destinam sua rede social exclusivamente à criação e publicidade de conteúdo que atenda um seletivo público alvo.

e) Computação em nuvem

A computação na nuvem, conforme estudado anteriormente, trata-se de um serviço *online*, que funciona, principalmente, como meio de armazenamento de dados, sendo possível o seu acesso por meio de aplicações em diversos dispositivos.

³² Op. Cit.

CAPÍTULO II - *DIGITAL SERVICE TAX* – PANORAMA EUROPEU

1. INTRODUÇÃO

As principais características do mercado económico digital podem ser sintetizadas na crescente mobilidade de fatores de produção, efeitos de rede e grande importância no uso de dados. Tais ensejam crescentes e controversas discussões, em nível académico e político, se o sistema atual de tributação (que foi criado para tributar lucros de empresa a nível material/físico) ainda é capaz de capturar os lucros gerados por negócios operados por meios digitais.³³

É indiscutível o crescimento da importância das atividades digitais na economia mundial. Cada vez mais os particulares e as empresas necessitam de algum tipo de ferramenta digital para realizarem seus trabalhos (como por exemplo *WhatsApp*, *streaming* de áudio ou vídeo, e-mail, compra *online*, *backup* na nuvem, teleconferência, peticionamento eletrônico, entre outros).

Assim, percebe-se a criação de novos modelos de negócio assentes parcial ou totalmente em tecnologia digital, investidos de mobilidade física, a qual proporciona vantagens no quesito tributação diante de outras empresas similares, porém com negócios físicos, visto que as regras fiscais não contemplavam a nova e crescente realidade digital.

Deste modo, viu-se a necessidade que a OCDE e a União Europeia abrissem a Caixa de Pandora³⁴ no que diz respeito à tributação da economia digital. Em suma, a Comissão Europeia aponta que o atual quadro de tributação internacional não é mais suficiente para garantir uma tributação justa, muito em virtude do crescimento da Economia Digital que tornou conceitos mestres da tributação internacional obsoletos, podendo levar a quase total ausência de base tributável.

³³ Dimitropoulou, Christina. *The Proposed EU Digital Service Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under the EU Primary Law*. Issue 3, pp. 268–281. Intertax, 2019

³⁴ Conforme as Palavras da professora Ana Paula Dourado no artigo: *Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission*, volume 46, issue 6/7, Intertax, 2018.

Com a iminente perda de arrecadação de impostos pelos Estados, houve a necessidade da criação de meios de tributação desses intangíveis, de modo que voltasse a ser justa e igualitária as relações fiscais internacionais.

Nesse sentido, a União Europeia tomou diversas medidas ao longo dos anos, com vistas a acompanhar a evolução da sociedade digital. Assim, vale ressaltar alguns fatos históricos acerca da evolução da tributação da economia digital europeia.

2. HISTÓRICO

A evolução da economia digital, apesar de ser, atualmente, uma das matérias mais discutidas a nível de tributação internacional, não é recente. Com vistas a uma melhor percepção do caminho percorrido até as legislações atuais, faz-se necessário a demonstração de determinados pontos importantes na história da tributação digital:³⁵

- Em 1998, a Conferência de Ottawa³⁶: Foi discutido a importância económica e social da economia digital, bem como sua prioridade política.
- Em 2000, a Diretiva 2000/31/CE³⁷ do Parlamento Europeu e do Conselho (Diretiva sobre o comércio eletrónico): estabeleceu as normas legais relativas a serviços da sociedade de informação, em especial do comércio eletrónico e no mercado interno na União Europeia.
- Em 2011, o Plano de Ação para o comércio eletrónico³⁸: definiu as cinco prioridades para a harmonização deste mercado: (i) Desenvolvimento da oferta legal e transfronteiras de produtos e serviços em linha; (ii) Reforço

³⁵ Dados retirados da Nota Técnica referente ao Projeto de Lei Projeto de Lei n.º 1123/XIII/4.ª (BE) de 13/03/2019. Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=43424>. Acesso em dezembro de 2019.

³⁶ OECD, **Committee on Fiscal Affairs, “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”**, Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs, October 8, 1998

³⁷ UE. Directiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 8 de Junho de 2000. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32000L0031>. Acesso em dezembro de 2019.

³⁸ CE. **Um enquadramento coerente para reforçar a confiança no mercado único digital do comércio eletrónico e dos serviços em linha**. 2011. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0942:FIN:pt:PDF>. Acesso em dezembro de 2019.

da informação aos operadores de serviço em linha, e a proteção dos consumidores no âmbito da internet; (iii) Adequação dos sistemas de pagamento e de entrega, tornando-se fiáveis e eficazes; (iv) Combate mais eficaz dos abusos e uma melhor resolução dos litígios; e (v) Maior desenvolvimento das redes de banda larga e de soluções tecnológicas avançadas.

- Em 2011, o LIVRO VERDE Para um mercado europeu integrado dos pagamentos por cartão por Internet e por telemóvel³⁹: abordou aspetos específicos relacionados com o funcionamento do mercado dos pagamentos por cartão, eletrónicos e móveis.
- Em 2012, o Ato para o Mercado Único II⁴⁰: conjunto de propostas apresentadas pela Comissão Europeia a fazer menção aos quatro motores bases para o crescimento, quais sejam (i) o *desenvolvimento de redes plenamente integradas no Mercado Único*, (ii) a *promoção da mobilidade dos cidadãos e das empresas através das fronteiras*, (iii) o *apoio à economia digital em toda a Europa* e (iv) *O reforço do empreendedorismo social, da coesão e da confiança dos consumidores*.
- Em 2013, o BEPS (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*) - plano de ação para combater a erosão da base tributável e transferência de lucros⁴¹: criado pela OCDE com objetivo principal de apresentar soluções para: (i) as inconsistências nas regras fiscais e brechas existentes entre as leis tributárias de diferentes jurisdições; (ii) o reajuste das regras tributárias aos avanços tecnológicos; (iii) a adoção de medidas que realinhem os poderes tributários e atividade económica; e (iv) o estabelecimento de medidas substantivas e instrumentais para impedir a abuso de regras tributárias no cenário internacional.⁴²

³⁹ CE. **LIVRO VERDE Para um mercado europeu integrado dos pagamentos por cartão, por Internet e por telemóvel**. 2011. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52011DC0941>.

⁴⁰ CE. **Ato para o Mercado Único II. Juntos para um novo crescimento**. 2012. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0573:FIN:PT:PDF>. Acesso em janeiro de 2020.

⁴¹ OECD (2013), **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>

⁴² GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo A. Hernández (2018), **A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach**, INTERTAX, Volume 46, Issue 4, Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 278

- Em 2015, entra em vigor o sistema MOSS (*Mini One Stop Shop*)⁴³: regime especial de IVA aplicado a prestadores de serviços digitais que tem por objectivo facilitar o cumprimento das prestações tributárias entre estados membros da União Europeia;
- Em 2015, o Relatório Final da Ação 1 do BEPS⁴⁴: com objetivo de trazer os princípios da economia digital, bem como novos temas a serem implementados para a tributação digital.
- Em 2016, o Plano de Ação sobre o IVA⁴⁵: *o qual dispõe acerca (i) dos princípios para um futuro regime único do IVA na Europa; (ii) das medidas para combater a fraude ao IVA; (iii) de uma atualização do quadro para a fixação das taxas de IVA; (iv) dos planos para simplificar e modernizar as regras do IVA aplicáveis ao comércio eletrónico; e (v) da criação de um pacote do IVA destinado às PME.*
- Em 2018, a Proposta da DIRETIVA 2018/0072⁴⁶: estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa.
- Em 2018, a Proposta de DIRETIVA 2018/0073⁴⁷: relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais.
- Em 2019, o BEPS 2.0⁴⁸: trata-se de uma proposta de “abordagem unificada” com objetivo de estabelecer uma resposta adequada aos desafios de índole fiscal decorrentes dos novos modelos de negócio digitais.

⁴³ LAMENSH, M. 2012.

⁴⁴ OECD (2015), **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

⁴⁵ CE. COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU relativa a um **plano de ação sobre o IVA**. Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o momento de decidir. 2016. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-148-PT-F1-1.PDF>. Acesso em janeiro de 2020.

⁴⁶ CE. **DIRETIVA 2018/0072**. Disponível em <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20180147.do>. Acesso em janeiro de 2020.

⁴⁷ CE. **DIRETIVA 2018/0073**. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Acesso em janeiro de 2020.

⁴⁸ OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note**. 2019. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>. Acesso em janeiro de 2020.

Portanto, percebe-se que a tributação da economia digital permanece em constante evolução. Após as disposições introdutórias acerca do assunto, passa-se a abordagem mais específica da tributação digital no âmbito europeu, para a posterior análise da aplicação no modelo brasileiro.

3. PLANO DE AÇÃO BEPS

O cenário de evolução da economia digital sempre foi um desafio para que as legislações, principalmente fiscais, pudessem acompanhá-la. De modo geral, um dos maiores problemas sempre foi a questão diplomática internacional entre os Estados, e a demora em que as decisões eram tomadas.

Ao se aproveitar dessa situação, diversas empresas deixavam de recolher tributos, visto que as operações digitais que produziam não eram tributadas em razão da ineficiência da legislação ultrapassada, ou seja, havia uma perda significativa de receita fiscal por parte dos Estados.

Assim, no intuito de solucionar esse e outros problemas trazidos pela evolução da economia digital, em 2013 a OCDE procedeu a criação de um plano de ação para combater a erosão da base tributável e transferência de lucros – o Plano de Ação BEPS (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*)⁴⁹. Seu principal objetivo é apresentar soluções para: (i) as inconsistências nas regras fiscais e brechas existentes entre as leis tributárias de diferentes jurisdições; (ii) o reajuste das regras tributárias aos avanços tecnológicos; (iii) a adoção de medidas que realinhem os poderes tributários e atividade econômica; e (iv) o estabelecimento de medidas substantivas e instrumentais para impedir o abuso de regras tributárias no cenário internacional.⁵⁰

⁴⁹ OECD (2013), *Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>.

⁵⁰ GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo A. Hernández (2018), *A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach*, INTERTAX, Volume 46, Issue 4, Kluwer Law International BV, The Netherlands, p. 278

Para o estudo proposto no presente trabalho, será analisado, em especial, a Ação 1 do BEPS que trata acerca de: *abordar os desafios fiscais da economia digital*, tendo como objetivo⁵¹:

Identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem holística e considerando tributação direta e indireta. Questões a serem examinadas incluem, entre outros, a capacidade de uma empresa ter uma presença digital significativa na economia de outro país sem estar sujeita a tributação devido à falta denexo de acordo com as regras internacionais atuais, a atribuição de valor gerado pela criação de dados geolocalizados devido à utilização de produtos e serviços digitais. [...]

Assim, a principal questão a ser discutida seria a possibilidade de um tratamento autônomo à economia digital, isolando-a, ou, se não fosse possível, que fosse efetivado um tratamento distinto a tipos específicos de transações digitais, isso porque algumas características da economia digital podem atenuar os riscos de erosão e transferência de lucros para fins fiscais ou a dispersão de negócios multilaterais.

Visto as imensas questões a serem esclarecidas sobre o tema, a OCDE publicou em 2015 o Relatório Final da Ação 1 do BEPS⁵². Tal documento trouxe os princípios da tributação da economia digital, quais sejam:⁵³

Neutralidade: a tributação deve procurar ser neutra e equitativa entre as formas de atividades comerciais. Um imposto neutro contribuirá para a eficiência, garantindo que a alocação ideal dos meios de produção seja alcançada. Uma distorção e a correspondente perda de peso morto ocorrerão quando mudanças no preço desencadearem diferentes mudanças na oferta e na demanda do que ocorreria na ausência de impostos. Nesse sentido, a neutralidade também implica que o sistema tributário gera receita e minimiza a discriminação a favor ou contra qualquer escolha econômica específica. Isso implica que os mesmos princípios de tributação devem ser aplicados a todas as formas de negócios, ao mesmo tempo em que abordam recursos específicos que, de outra forma, poderiam minar a aplicação igual e neutra desses princípios

Eficiência: os benefícios de qualquer reforma devem superar os custos de sua adoção, incluindo os custos de transição e implementação. A avaliação da eficiência das opções potenciais em relação à estrutura existente deve, portanto, levar em consideração também se as considerações administrativas subjacentes às regras existentes ainda são aplicáveis ou se os avanços na tecnologia podem tornar essas restrições práticas menos importantes.

⁵¹ OECD (2014), **Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros**, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>.

⁵² OECD (2015), **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

⁵³ OECD (2015). *Op. cit.* p. 20/21 e 134.

Certeza e simplicidade: as regras tributárias devem ser claras e simples de entender, para que os contribuintes saibam onde estão. Um sistema tributário simples facilita que indivíduos e empresas compreendam suas obrigações e direitos. Como resultado, é mais provável que as empresas tomem decisões ótimas e respondam às escolhas políticas pretendidas. A complexidade também favorece o planejamento tributário agressivo, que pode desencadear perdas de peso morto para a economia.

Efetividade e justiça: conforme reconhecido nas condições da conferência de Ottawa⁵⁴, a tributação deve produzir a quantidade certa de impostos no momento certo. Ao avaliar a equidade de qualquer opção proposta, é importante considerar quem pode suportar a carga tributária final e em que proporção. A eficácia é importante porque é improvável que um sistema tributário difícil de aplicar seja equitativo ou neutro, podendo prejudicar as percepções do público sobre a justiça de todo o sistema a longo prazo.

Flexibilidade e sustentabilidade: Os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos o suficiente para garantir que eles acompanhem o andamento dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais. É importante que um sistema tributário seja dinâmico e flexível o suficiente para atender às necessidades atuais de receita dos governos, enquanto se adapta às necessidades em constante mudança. Isso significa que os recursos estruturais do sistema devem ser duráveis em um contexto de mudança de política, mas flexível e dinâmico o suficiente para permitir que os governos respondam conforme necessário para acompanhar o ritmo dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais, levando em consideração que os desenvolvimentos futuros geralmente serão difíceis de entender.

Proporcionalidade: é importante avaliar não apenas se as opções propostas abordam esses desafios fiscais, mas também qual o impacto mais amplo dessas opções. As opções em potencial devem ser adaptadas ao escopo dos desafios específicos a que se destinam.

Assim, percebe-se que não há uma forma de isolar a economia digital dos outros setores. O doutrinador JOSÉ CASALTA NABAIS leciona acerca do tema que⁵⁵:

De destacar, a este respeito, é a ideia de que os princípios que regulam a tributação do comércio convencional devem aplicar-se igualmente ao comércio electrónico. Trata-se dos seguintes princípios: a) da neutralidade entre essas duas modalidades de actividade comercial; b) da eficiência, minimizando os custos administrativos relativos à liquidação e cobrança dos impostos; c) da certeza e simplicidade, de modo a que as normas fiscais sejam claras e simples de compreender a fim de os contribuintes saberem com o que podem contar; d) da eficácia e equidade em termos de a tributação proporcionar uma receita normal e na data desejada, minimizando a evasão e a fraude fiscais; e e) da flexibilidade, segundo o qual os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos de modo a acompanhar o ritmo dos permanentes desenvolvimentos tecnológicos e comerciais.

Vale ressaltar que, no relatório foram identificadas algumas possíveis abordagens a serem tomadas pelos Estados no intuito de diminuir as

⁵⁴ OECD, *Committee on Fiscal Affairs, "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions"*, Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs, October 8, 1998

⁵⁵ NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*. 2015. 2ª ed., p.127.

discrepâncias decorrentes da desatualizada legislação acerca das regras à economia digital, sendo algumas, objeto de estudo no próximo capítulo.⁵⁶

Ademais, a Ação 1 também identifica os principais elementos da economia digital, os quais já foram estudados no capítulo anterior, quais sejam: a mobilidade dos intangíveis, dos utilizadores e das funções empresarias; a fiabilidade dos dados; o efeito multiplicador das redes de contatos; os modelos empresariais multilaterais; a tendência em relação a monopólio ou oligopólio; e a volatilidade.⁵⁷

Assim, percebe-se que a OCDE estabeleceu conceitos e princípios a serem seguidos para uma efetiva tributação da economia digital, os quais implicaram em novas medidas adotadas pela União Europeia ao longo dos últimos anos.

4. CASO WAYFAIR: CONTRIBUTO PARA E TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

Com o crescimento exponencial da economia digital, e a criação de diversos meios de negócios digitais, principalmente no que tange à questão da mobilidade, em que as empresas não necessitam estar em um determinado estado para que possam realizar seus negócios naquela região, os Estados Unidos da América (EUA) perceberam a necessidade de aderir-se às novas tendências globais.

⁵⁶ Abordagens: (i) *Estabelecimento Estável (“EE”) “Digital”*: extensão do conceito de EE nos ADTs de forma a abranger não apenas a presença física mas também a presença virtual / digital de uma determinada empresa numa determinada jurisdição, com recurso a critérios de presença económica significativa (*significant economic presence*) – esta solução apresenta, desde logo, dificuldades no preenchimento em concreto de tal conceito de presença económica significativa, com risco de criar situações de desigualdade; (ii) *Retenção na fonte em certas transações digitais*: introdução de uma taxa de retenção na fonte definitiva (complementar ou alternativamente à solução do EE “Digital”) e correspondente adaptação dos ADTs – coloca, desde logo, questões quanto à sua aplicabilidade em transações com particulares (B2C) e questões legais de discriminação / neutralidade (quer no âmbito do comércio internacional quer ao nível da UE); e (iii) *Tributação Alternativa - Taxa de “Equalização” (Equalization levy)*: taxa de imposto sobre o consumo aplicável em transações digitais com entidades não residentes que tenham presença económica significativa na jurisdição do consumo / utilização, de forma compensar a perda de receita fiscal e assim colocando residentes e não residentes num mesmo nível de carga fiscal – coloca questões de compatibilidade com ADTs e, na UE, com as liberdades fundamentais e as restrições a auxílios de Estado. (GIBSON, Scott. *Tributação da Economia Digital: Os Primeiros Passos de uma Revolução Fiscal?* 2018)

⁵⁷ DOURADO, Ana Paula. **Gorvenação Fiscal Global**. 2ª Ed., 2019

Assim como na Europa, nos EUA também aconteceu uma mudança de paradigmas referente a tributação de determinadas operações digitais que antes não eram tributadas, e ocasionavam uma grande perda de arrecadação pelos Estados.

Desse modo, em 2018 a Suprema Corte dos Estados Unidos decidiu mudar seu entendimento consolidado por mais de 50 anos, através do julgamento do caso *South Dakota v. Wayfair Inc. In casu*, redefiniu-se o conceito dos critérios de nexos, tendo o tribunal adoptado um novo nexos substancial ou de presença económica, ou seja, aderindo a possibilidade de que uma empresa que realiza vendas por meio de plataformas *online*, mesmo que não possua presença física naquele estado, poderia ser tributada nesse local como se ali estivesse sediada.

a) Fatos

Em síntese, o Estado de Dakota do Sul ao verificar a grande perda de arrecadação de SALT⁵⁸ - com uma média de entre US \$ 48 e US \$ 58 milhões por ano -, referente às empresas que vendiam mercadorias em seu estado, porém não possuíam presença física, decidiu que seria legal a cobrança do imposto sobre empresas, mesmo que sem presença física no estado.⁵⁹

As circunstâncias levaram à promulgação de uma lei que exigia dos vendedores não residentes estado a cobrança e o envio dos impostos sobre vendas para Dakota do Sul "*como se o vendedor tivesse presença física no Estado*". A Lei estabeleceu a aplicabilidade de tal regra às empresas que obtivessem mais de US \$ 100.000 de rendimento bruto proveniente da transmissão de bens, físicos

⁵⁸ Por se tratar de um imposto sobre o consumo, o SALT apresenta algumas semelhanças com os regimes de IVA, embora na sua essência seja um imposto muito diferente: enquanto que o IVA é muito abrangente em matéria de transmissões de bens e prestação de serviços (ressalvadas as isenções tipificadas), o SALT abrange sobretudo as transmissões de bens e apenas algumas prestações de serviços; enquanto que o IVA é um imposto plurifásico e que opera através do método substractivo indirecto ao longo da cadeia de produção ou distribuição, o SALT é devido apenas no momento de consumo final do produto, pelo seu consumidor final. Não obstante o sujeito passivo do SALT ser o consumidor final dos produtos sobre o qual o SALT incide, frequentemente, e à semelhança do IVA, o dever de cobrança, recolha e entrega do SALT ao respectivo estado recai sobre o vendedor desse produto. – CARVALHO, Felipe Covas. **O Caso Wayfair: Conceito de Nexos nos EUA, Lições para a Tributação Directa e para a Tributação da Economia Digital**. 2019. Disponível em https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/1/revafp_ano_i_n1_wayfair_conceito_de_nexo_nos_eua_filipe_covas_carvalho.pdf. Acesso em junho de 2020.

⁵⁹ SUPREME COURT OF THE UNITED STATES; *South Dakota v. Wayfair, Inc.* Disponível: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em junho de 2020.

ou digitais, ou serviços prestados no estado, ou o limite de 200 transações ou mais, envolvendo as mesmas premissas.⁶⁰

A *Wayfair, Inc.* sendo uma varejista *online* que atuava no estado, e que não possuía funcionários ou imóveis na região, sendo qualificável para o recolhimento do tributo, nos termos da nova lei. Desse modo, os comerciantes em causa impugnaram o teor da nova legislação sob o argumento de que a mesma era inconstitucional.

Após o Tribunal de primeira instância conceder a moção para julgamento sumário com base na suposta inconstitucionalidade da lei, o Supremo Tribunal do Estado afirmou que o paradigma *Quill* é o precedente controlador. Assim, o Tribunal concordou que a lei não poderia se sobrepor aos paradigmas *Bellas Hess* e *Quill*, todavia afirmou a importância e a necessidade de a Suprema Corte rever essas decisões anteriores à luz da atual realidade econômica. Assim, vale ressaltar os principais pontos do parecer:⁶¹

(i) O requisito substancial de nexo para impor aos vendedores da Internet o dever de cobrar e remeter o imposto sobre vendas é cumprido pelo estatuto de Dakota do Sul, uma vez que as demandas do devido processo legal exigem que exista algum vínculo definido, alguma conexão mínima, entre um estado e o Estado. pessoa, propriedade ou transação procurada tributar. (ii) O nexo é sem dúvida suficiente na Lei de Dakota do Sul. Aplica-se apenas aos vendedores que se envolvem em uma quantidade significativa de negócios no Estado.³¹ (iii) É uma lei sólida que uma empresa não precisa ter presença física em um Estado para satisfazer as demandas do devido processo legal. (iv) A presença física normalmente enriquece a conexão de uma empresa com um Estado, mas é inegável que a vida comercial moderna transaciona uma quantidade substancial de negócios sem a necessidade dentro de um Estado em que esses negócios são liderados. (v) Não é injusto exigir que as empresas que se beneficiam dos benefícios do Estado suportem uma parcela igual do ônus da cobrança de impostos. Apenas para esclarecer, o "devido processo" está intimamente ligado à justiça. Em consonância com a Suprema Corte, "a análise do nexo do devido processo requer que perguntemos se as conexões de um indivíduo com um Estado são substanciais o suficiente para legitimar o exercício de poder do Estado sobre ele".

Por fim, foi interposto recurso para a Suprema Corte Americana que emitiu despacho de admissão para conhecer o caso.

⁶⁰ Op. Cit.

⁶¹ DALLAZEM, Dalton. *Is South Dakota v. Wayfair, Inc. Case Relevant to the Digital Economy Taxation?* 2019. Disponível em http://cepsr.eu/wp-content/uploads/2019/08/C76-beliv-honlapra_.pdf#page=187. Acesso em junho de 2020.

b) Análise jurídica: novo nexu substancial

Para melhor compreensão do caso, se faz necessário mencionar que na justiça americana há três cláusulas constitucionais relevantes no que tange a criação de um tributo e sua possibilidade de aplicação:⁶²

A primeira é a chamada «*Commerce Clause*», ou cláusula de comércio, que procura avaliar se o sistema de tributação de cada estado interfere com os princípios de livre comércio entre estados. A fim de cumprir os requisitos da «*Commerce Clause*», a actividade tributada tem de ter um «nexo substancial» com o estado que tributa essa actividade.

A segunda cláusula é inferida a partir da primeira e constitui a «*Dormant Commerce Clause*», ou cláusula de comércio negativa, na medida em que se refere à proibição imposta aos diferentes estados de aprovarem legislação que discrimina contra, ou onera excessivamente, o comércio inter-estadual.

Por fim, a «*Due Process Clause*», uma cláusula imbuída de outros princípios como o da justiça e proporcionalidade, que exige que as entidades não residentes tenham «nexo» em determinado estado para poderem aí ser tributadas. No fundo, esta cláusula obriga-nos a perguntar se a ligação, ou nexu, de uma entidade não residente a um estado é suficientemente «substancial» para legitimar o poder de tributar do estado sobre essa entidade não residente. Sublinhe-se que a «*Due Process Clause*» não requer necessariamente «presença física» num estado para se estabelecer nexu nesse estado. Entre o caso *Bellas Hess* (1967) e o caso *Quill* (1992), o US S. Ct. teve oportunidade de esclarecer noutros arestos que o poder de tributar uma entidade não residente nesse estado respeitava a «*Due Process Clause*» quando a entidade não residente «intencionalmente aproveitava os benefícios económicos desse estado» mesmo que essa entidade não residente «não entrasse fisicamente no estado».

Assim, posto em causa o cumprimento da *Commerce Clause*, a Suprema Corte entendeu que não havia violação inerente, visto que o Estado de Dakota do Sul tomou as medidas preventivas para que não houvesse oneração excessiva da tributação, muito menos uma interferência nos princípios de livre comércio entre os estados.

Desse modo, a Corte verificou que a presença física não é necessária para criar um nexu substancial. Com a atual globalização da economia, percebeu-se que a presença física é artificial em sua totalidade, não apenas parcialmente, como foi o entendimento no caso *Quill*. Nesse sentido:⁶³

⁶² CARVALHO, Felipe Covas. **O Caso Wayfair: Conceito de Nexu nos EUA, Lições para a Tributação Directa e para a Tributação da Economia Digital**. 2019. Disponível em https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/1/revafp_ano_i_n1_wayfai_conceito_de_nexo_nos_eua_filipe_covas_carvalho.pdf. Acesso em junho de 2020.

⁶³ SUPREME COURT OF THE UNITED STATES; *South Dakota v. Wayfair, Inc.* Disponível em https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em junho de 2020.

Entre publicidade direcionada e acesso instantâneo à maioria dos consumidores por meio de qualquer dispositivo habilitado para Internet, "**uma empresa pode estar presente em um Estado de maneira significativa sem" essa presença "ser física no sentido tradicional do termo"**". Um showroom virtual pode mostrar muito mais inventário, com muito mais detalhes e com maiores oportunidades de interação com consumidores e vendedores do que seria possível nas lojas locais. No entanto, a presença virtual contínua e difundida dos varejistas hoje é, no *Quill*, simplesmente irrelevante. Este Tribunal não deve manter uma regra que ignore essas conexões virtuais substanciais com o Estado. – g.n.

Desse modo, visto a necessidade de mudança, foi decidido por 5 votos a 4 que os estados poderiam tributar as empresas, mesmo que elas não possuíssem presença física no estado. Vale mencionar que os votos foram unânimes em relação a essa alteração, o único ponto divergente foi se o caminho ideal para essa mudança seria por meio do poder legislativo ou pelo judiciário.⁶⁴

Ademais, essa mudança de paradigma foi uma estratégia política, legal e judicial, visto que as pesquisas apontaram que no último caso julgado pela Suprema Corte – *Quill* em 1992 -, em que foi mantido o requisito da presença física, houve uma perda de arrecadação pelos 50 estados no valor de \$3,27 bilhões, o que seria aumentado para \$33,9 bilhões em 2018 e \$51,9 bilhões em 2020, caso não fosse reformado o entendimento da Corte.⁶⁵

Como consequência lógica ao novo nexos substancial, as empresas deverão se adaptar à nova realidade, visto que possuem novas obrigações, o que acarretará, de início, um certo investimento para adequar-se. Dentre as medidas administrativas para a aplicação da nova regulamentação, encontram-se:⁶⁶

- (i) Registrar-se no(s) estado(s) onde excedam o limiar de «nexo substancial»;
- (ii) Desenhar e implementar um sistema de reporte (i.e., compliance) que determine e permita cumprir as obrigações declarativas nos vários estados;
- (iii) Preencher e entregar declarações de impostos nos estados onde a entidade não residente tenha nexos, bem como manter a necessária documentação em caso de futuras inspeções;
- (iv) Aquando do registo em determinado(s) estado(s), avaliar retroactivamente se existe risco de actividades desenvolvidas no passado terem excedido os limiares então vigentes sem que tenham sido cumpridas as respectivas obrigações declarativas;

⁶⁴ Op. cit.

⁶⁵ CARVALHO, Felipe Covas. **O Caso Wayfair: Conceito de Nexos nos EUA, Lições para a Tributação Directa e para a Tributação da Economia Digital**. 2019. Disponível em https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/1/revafp_ano_i_n1_wayfair_conceito_de_nexo_nos_eua_filipe_covas_carvalho.pdf. Acesso em junho de 2020.

⁶⁶ Op. cit.

- (v) Incluir nos seus planos de negócio uma verba para custos acrescidos com o cumprimento de obrigações declarativas;
- (vi) Considerar o impacto operacional das novas regras no actual e futuro modelos de negócio;
- (vii) Monitorizar de forma activa as alterações legislativas nos diversos estados ou possível harmonização de limiares a nível supra-estadual.

Após a decisão do caso *Wayfair*, diversos estados americanos implementaram leis que cobram o SALT de empresas digitais que não possuem presença física em seus territórios.⁶⁷ Isso demonstra que, a maior potência mundial percebeu a perda de arrecadação ao não tributar os negócios digitais, e ao permitir a evasão de receitas fiscais. Assim, a busca da OCDE pela justa tributação da economia digital se faz cada vez mais necessária, visto que os países, mundialmente, estão cada vez mais implementando em suas legislações, medidas unilaterais para a tributação da economia digital.

5. TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO - VAT PACKAGE

Com a capacidade de operações totalmente *online*, e com as vantagens da mobilidade, ou seja, a não obrigatoriedade de estabelecimento físico no Estado do consumidor, as Autoridades Tributárias perceberam um grande desafio para tributação do Consumo.

Tais operações de bens intangíveis ou serviços remotos tornaram a arrecadação de imposto, no caso o IVA (imposto sobre o valor agregado), mais complicada, tendo em vista o baixo montante, a dificuldade na obtenção dos valores reais, gerando, inclusive, uma rivalidade hostil entre os fornecedores nacionais.

Como situação hipotética, mas muito comum, imagina-se que a empresa A (fornecedora) possui serviços de *streaming* de vídeo e está localizada em um Estado membro da União Europeia (EM) A. Seus serviços são adquiridos apenas por clientes desse EM A, dessa forma não há problemas na tributação. Todavia, se essa fornecedora A decidir expandir seu mercado para outros EMs, será mais

⁶⁷ Exemplos de estados que implementaram a tributação sem a necessidade de presença física: [Massachusetts](#) adoptou limiares de \$500 000 de rendimento bruto ou 100 transacções; o estado de [Nova Iorque](#) adoptou limiares de \$300 000 de rendimento bruto ou 100 transacções; os estados de [Washington DC](#), [New Jersey](#), [California](#) e [Illinois](#), por exemplo, adoptaram limiares de \$100 000 de rendimento bruto ou 200 transacções.

complicada a tributação em IVA desses intangíveis, o que pode piorar caso a empresa decida expandir seu serviço para fora da União Europeia.

Problemas como este não são tão atuais. Já em 1997 a Comissão Europeia se preocupava com o avanço da economia digital e com a tributação que seria ideal às operações. Assim, publicou um documento chamado *A European Initiative in Electronic Commerce*, o qual reconheceu o IVA como um imposto relevante em tais procedimentos.⁶⁸

Com vistas a solucionar tais problemas, a OCDE, em 2007, criou o *VAT Package*⁶⁹, no intuito de criar novas legislações acerca das regras de tributação referente à localização das prestações de serviços, reembolsos de IVA a sujeitos passivos não estabelecidos fisicamente no respetivo EM e alterações na cooperação administrativa e troca de informações entre os EM.

Assim, como principais objetivos do pacote, cita-se:⁷⁰

- (i) A simplificação das regras de localização das prestações de serviços de forma a garantir que o IVA seja devido no país de consumo;
- (ii) A prevenção de distorções de concorrência entre EM com diferentes taxas de IVA, assegurando também que não haja diferenças na interpretação normativa;
- (iii) A modernização e simplificação dos regimes de reembolso de IVA;
- (iv) O combate à fraude fiscal.

⁶⁸ CE. *A European Initiative in Electronic Commerce*. 1997, p.19.

⁶⁹ Criou:

(i) Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que diz respeito ao lugar das prestações de serviços.

(ii) Diretiva 2008/9/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que define as modalidades de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado previsto na Diretiva 2006/112/CE a sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de reembolso, mas estabelecidos noutro Estado-Membro.

(iii) Regulamento (CE) n.º143/2008 do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008, que altera o Regulamento (CE) n.º1798/2003 no que respeita à introdução de modalidades de cooperação administrativa e ao intercâmbio de informações no que se refere às regras relativas ao lugar das prestações de serviços, aos regimes especiais e ao procedimento de reembolso do imposto sobre o valor acrescentado.

⁷⁰ RAMADAS, João Oliver da Costa. A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce. 2019. Disponível em

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/30389/1/A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20da%20economia%20digital%20-%20Jo%C3%A3o%20Olivier%20da%20Costa%20Ramadas.pdf>.

Acesso em abril de 2020.

Deste modo, vale ressaltar as principais mudanças propostas pelo pacote:

a) Regras de localização

Conforme a *VAT E-Commerce Directive*, as regras de localização do recolhimento do tributo sofreram diversas mudanças. No que tange às operações B2B (onde o princípio de destino se aplica sem exceção), com base no artigo 196 da Diretiva⁷¹, as obrigações de apuração e cobrança de impostos foram transferidas para o cliente comercial pelo mecanismo de cobrança reversa (*reverse charge*), que realmente se aplica a todos os fornecimentos de serviços transfronteiriços para sujeitos passivos. Na prática, os suprimentos têm classificação zero e os clientes empresariais são responsáveis por avaliar corretamente e remeter espontaneamente a quantidade correta de imposto devido em suas aquisições à sua própria administração tributária, através de devoluções periódicas. Ou seja, a liquidação do IVA passa a ser responsabilidade do utilizador e não mais do prestador.⁷²

Deste modo, simplificou-se o processo de cobrança, diminuiu-se os custos de cumprimento dos fornecedores, bem como os custos administrativos suportados pelas autoridades tributárias. Vale lembrar que, tais medidas são aplicáveis aos suprimentos entre EMs.

Quanto às operações B2C, a *reverse charge* não é uma opção, visto que os consumidores não possuem registros em sistema, bem como capacidade de proceder voluntariamente à remessa do imposto. Diferentemente das empresas, eles precisariam arcar com o ônus económico do imposto sem a possibilidade de recuperá-lo.⁷³

Nesse cenário, com vistas a possibilitar o recolhimento desse tributo nesses tipos de operações, sugeriu-se a criação de um quadro de registro simplificado,

⁷¹ **Diretiva 2008/8/CE do Conselho, de 12 de Fevereiro de 2008** – Artigo 196: *O IVA é devido pelos sujeitos passivos, ou pelas pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos registadas para efeitos do IVA, a quem são prestados os serviços a que se refere o artigo 44.o, se os serviços forem prestados por sujeitos passivos não estabelecidos no território do Estado-Membro.*

⁷² LAMENSH, M., ***Reverse charging' and the 'one-stop-scheme': Collecting VAT on digital supplies.***

World Journal of VAT/GST Law, 2012, volume 1, Issue1, p.1-20

⁷³ Op. Cit.

conhecido como "sistema de balcão único" ou "balcão único", o qual será explanado no próximo tópico

b) Sistema Mini One Stop Shop – MOSS

Outra medida adotada pelo *VAT Package* foi a criação do sistema MOSS (*Mini One Stop Shop*) como forma facultativa de padronização do recolhimento de IVA em operações digitais, telecomunicação, televisão e radiodifusão, que envolva países membros da União Europeia.

Em síntese, trata-se de um regime simplificado e opcional, em que as empresas fornecedoras podem escolher um Estado-Membro para centralizar suas obrigações em matérias de IVA, mesmo que possuam operações em outros países da UE. Assim, ao aderir ao MOSS, todos os procedimentos de registro, pagamento e relatório serão de competência da autoridade tributária do país escolhido, o qual irá dispor de todas as orientações acerca de como cumprir as obrigações.⁷⁴

Portanto, o principal benefício desse sistema é a possibilidade do fornecedor de bens ou serviços poder realizar transações digitais transfronteiriças no âmbito da União Europeia, sem a necessidade de possuir uma presença física ou representante fiscal em cada país em que fizer suas operações.

Ademais, o sistema possui dois regimes:⁷⁵

- I. Para empresas constituídas na EU ou que possuam pelo menos um estabelecimento estável em algum dos EMs. Nesse caso, não poderá utilizar o número de inscrição fiscal do Estado-Membro de identificação, ou seja, aquele em que foi constituída, ou do Estado-Membro de estabelecimento, ou seja, onde possui seu estabelecimento estável.
- II. Para empresas constituídas fora da União Europeia, mas que já possuam algum estabelecimento estável em um dos EM, podendo, portanto, utilizar essa inscrição para fazer seu cadastro no sistema, ou que ainda não

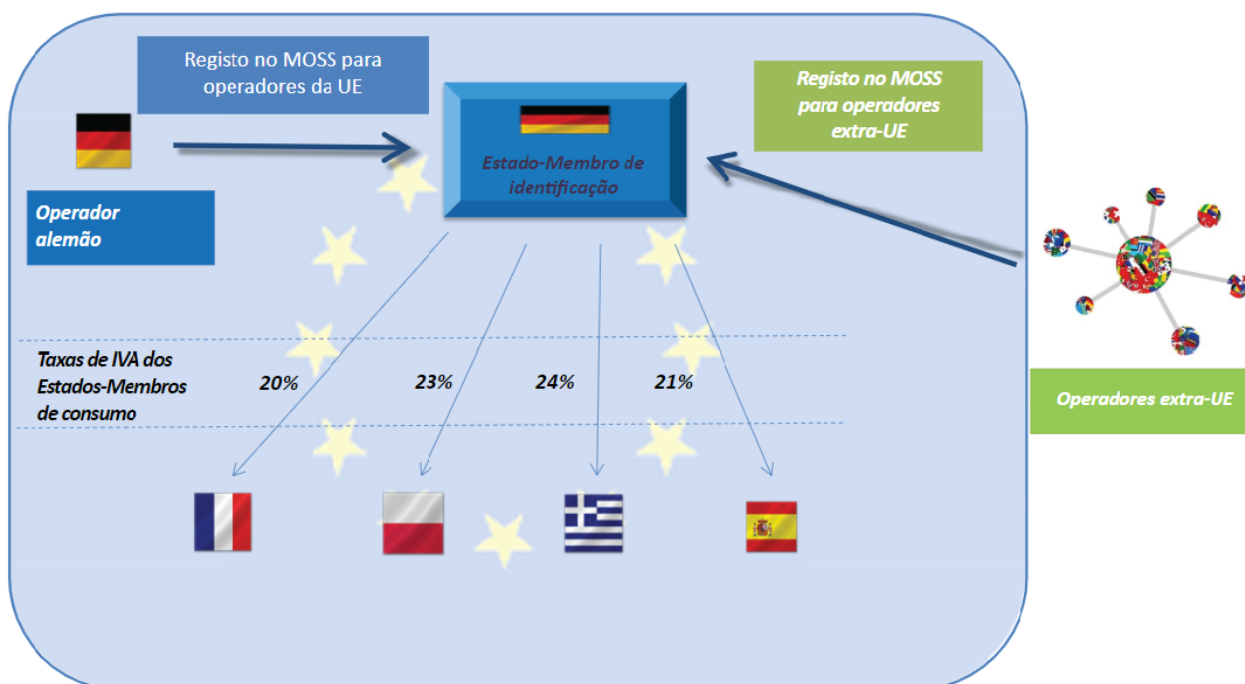
⁷⁴ LAMENSH, M. 2012.

⁷⁵ Comissão Europeia, Direção-Geral Fiscalidade da União Aduaneira – “**Guia do mini balcão único do IVA**”, publicado a 23 de outubro de 2013. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/mini-one-stop-shop-guidelines_pt_0.pdf. Acesso em abril de 2020.

possuam nenhum estabelecimento estável, devendo, portanto, escolher um dos Estados-Membro para constituí-lo.

Para melhor visualização da operação, segue a figura 2⁷⁶, que demonstra a prestação de serviços de comércio eletrónico por meio do MOSS á diferentes Estados-Membros; e a figura 3⁷⁷ que trata acerca da prestação de serviços de comércio eletrónico no sistema MOSS, por uma operadora de um país externo à UE:

Figura 2

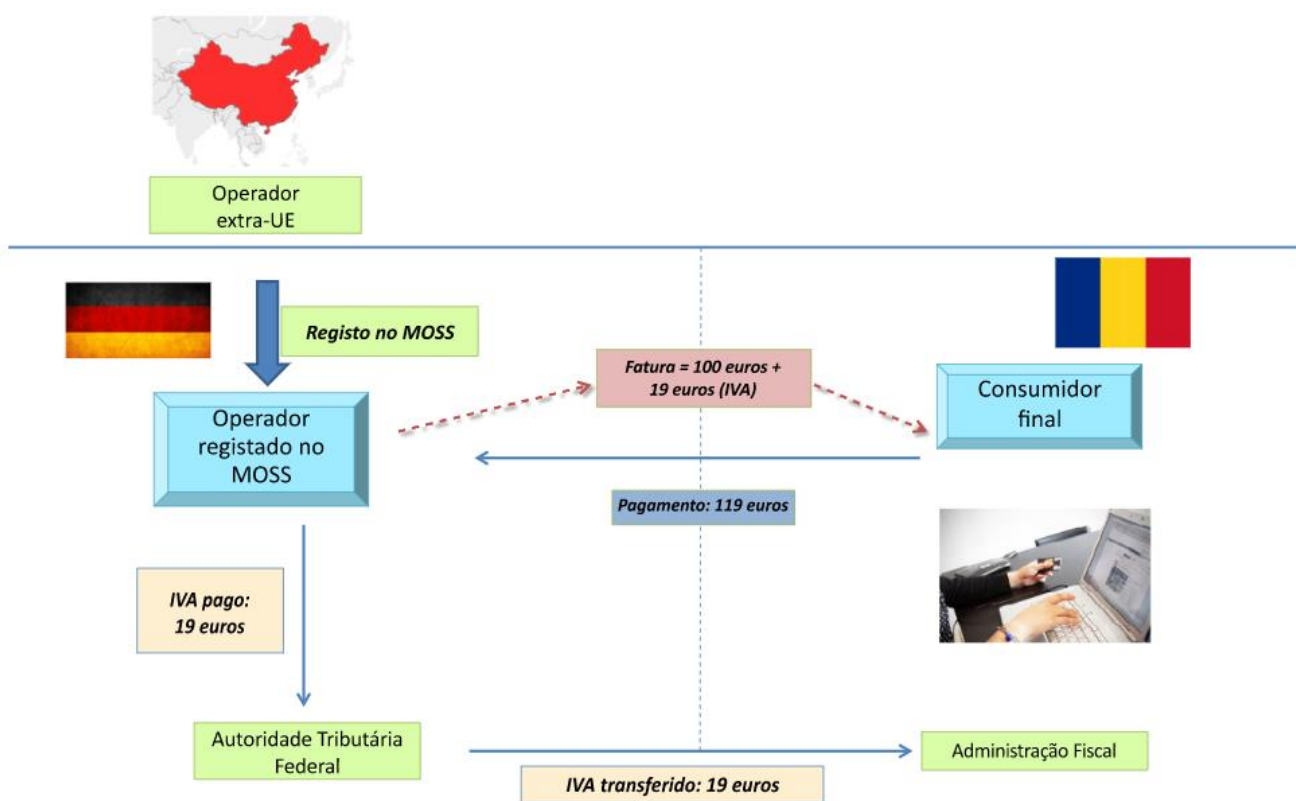


⁷⁶ Fonte TCE, com base em "Your pocket guide to VAT on digital e-commerce" (Guia de bolso do IVA sobre o comércio eletrónico digital), Bellheim, Brown, Erneholm. Disponível em: <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/e-commerce-12-2019/pt/index.html#B9>.

Acesso em abril de 2020.

⁷⁷ Op. cit.

Figura 3



Na prática, portanto, o fornecedor de serviços digitais escolhe um EM, devendo entregar trimestralmente sua declaração de IVA, a qual deverá abranger todas as suas operações no âmbito da EU, e posteriormente a Autoridade Tributária escolhida irá repassar a parte devida aos Estados-Membros de consumo, ou seja, aqueles em que estão localizados os consumidores dos serviços prestados pela empresa declarante.⁷⁸

Vale mencionar que, desde o ano em que entrou em vigor o uso do MOSS (2015), em seu primeiro ano de atuação, a receita declarada pelo sistema ultrapassou os 3 bilhões de euros, a qual demonstrou a efetividade do sistema e seu impacto financeiro positivo no âmbito da União Europeia.⁷⁹

⁷⁸ RAMADAS, João Oliver da Costa. 2019.

⁷⁹ CE. **VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for Modernization Final report – Lot 3** - Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop. 2016, p.16.

Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_ecommerce_final_report_lot3.pdf.

Todavia, recentemente o Tribunal de Contas Europeu (TCE) realizou uma auditoria acerca, dentre outros assuntos, da utilização do sistema MOSS, bem como a atuação dos Estados-Membros no controle geral das informações. As recomendações do Tribunal foram no sentido de que, há necessidade de um maior controlo por parte dos EM, os quais devem, inclusive, utilizar de instrumentos de cooperação administrativa para verificar possíveis evasões fiscais.⁸⁰

Por fim, em 2017 a União Europeia decidiu adotar um novo pacote de medidas referente ao IVA aplicado ao comércio eletrónico, denominado “*Pacote IVA para o Comércio Eletrónico*”, criando-se 3 normativos legais, os quais determinaram as seguintes mudanças:⁸¹

- a) O pacote permite que as microempresas e as empresas em fase de arranque tributem as suas prestações transfronteiriças de serviços de comércio eletrónico que não ultrapassem o limiar de 10 000 euros de acordo com o "princípio do país de origem", ou seja, à taxa do Estado-Membro de origem, e não à taxa do Estado-Membro de destino.
- b) Permite que, no contexto do comércio eletrónico, os vendedores apliquem as regras de faturação do seu Estado-Membro de identificação em vez das regras do Estado-Membro de destino.
- c) Alarga o sistema MOSS a todas as prestações de serviços transfronteiriças da empresa ao consumidor, tornando-se o seu balcão único, e às vendas de bens online da empresa ao consumidor, quer a partir de um país da UE quer de um país terceiro.
- d) Suprime a franquia de IVA para artigos de valor total não superior a 22 euros (ou 10 euros) comprados online e importados de um país terceiro.

As alterações descritas nas alíneas a) e b) acima entraram em vigor em 2019, enquanto as das alíneas c) e d) apenas entrarão em vigor em 2021.

Assim, percebe-se que o sistema MOSS ainda possui muito para evoluir, porém foi um grande avanço na tributação da economia digital no âmbito da União Europeia, e um exemplo de sistema para outros países externos pensarem em adotar em suas economias, ou mesmo outros blocos económicos, como por exemplo o Mercosul.

⁸⁰ Op. Cit.

⁸¹ TCE. **Relatório Especial nº 12/2019: Vulnerabilidade do comércio eletrónico à fraude fiscal. 2019.** Disponível em <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/e-commerce-12-2019/pt/index.html#chapter0>. Acesso em abril de 2020.

Com vistas a manter esse caminho de harmonização referente à tributação do mercado digital europeu, a CE, em 2018, apresentou duas propostas de diretivas, as quais passa-se ao estudo.

6. PACOTE FISCAL DIGITAL

Diante da conjuntura de 2018 em que diversos Estados passaram a criar medidas unilaterais para a tributação das atividades e empresas digitais, a Comissão Europeia decidiu apresentar duas propostas de diretivas (2018/0072 e 2018/0073): uma com aplicação a longo prazo, visando a implementação do estabelecimento estável “digital” no ordenamento jurídico; e outra com aplicação a curto prazo, com vistas a criação de um imposto específico para determinadas operações digitais.

Como pode-se ler na Proposta 2018/0072, a CE estava preocupada em encontrar uma solução internacional e multilateral, objetivando a resolução deste desafio mundial:⁸²

A Comissão reconhece que a abordagem ideal seria encontrar soluções multilaterais e internacionais com vista a tributar a economia digital, dada a natureza global deste desafio. A Comissão está a trabalhar em estreita colaboração com a OCDE para apoiar o desenvolvimento de uma solução internacional. No entanto, os progressos a nível internacional são difíceis devido à natureza complexa do problema e à grande variedade das questões que têm de ser resolvidas, podendo demorar algum tempo até se chegar a um consenso internacional. É por esta razão que a Comissão decidiu tomar medidas. A presente proposta destina-se a contribuir para os trabalhos em curso a nível da OCDE, que continuam a ser essenciais para se chegar a um consenso mundial sobre este tema.

Deste modo, passa-se ao estudo das propostas em específico.

a) Proposta de Diretiva 2018/0072

Como já exposto, o cenário atual remete a um grande volume de negócios sem presença física, em que as empresas possuem mais ativos intangíveis, e a necessidade de uso de dados dos usuários são cada vez mais importantes para

⁸² CE. DIRETIVA 2018/0072. Disponível em <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20180147.do>. Acesso em maio de 2020.

esses negócios. Sobre esse cenário, a Proposta inicia explicando essa mudança de paradigmas:⁸³

As atuais regras de tributação das sociedades assentam no princípio de que os lucros devem ser tributados no local onde o valor é criado. No entanto, estas regras foram inicialmente concebidas no início do século XX para empresas «físicas» tradicionais e definem o que desencadeia um direito a tributar num país («onde tributar») e quanto imposto sobre o rendimento das sociedades é imputado a um país («quanto tributar») baseando-se, em grande medida numa presença física nesse país, não refletindo o valor criado pela participação dos utilizadores nessa jurisdição. Isto significa que os não residentes para efeitos fiscais só se tornam devedores de imposto num país se aí tiverem uma presença, concretizada através de um estabelecimento estável⁸⁴. No entanto, tais regras não conseguem captar o alcance global das atividades digitais, para as quais a presença física deixou de ser um requisito para se poder fornecer serviços digitais. São necessários indicadores alternativos de uma presença económica significativa, a fim de estabelecer os direitos de tributação em relação aos novos modelos empresariais digitalizados.

Quando uma empresa é tributável num país, os lucros por ela gerados têm ainda de ser determinados e imputados a esse país. No atual quadro do imposto sobre as sociedades, as regras em matéria de preços de transferência são utilizadas para imputar o lucro dos grupos multinacionais aos diferentes países, com base numa análise das funções, dos ativos e dos riscos na cadeia de valor do grupo. No contexto da tributação dos lucros imputáveis a um estabelecimento estável, ficciona-se uma entidade separada⁸⁵ e aplicam-se por analogia os princípios da OCDE em matéria de preços de transferência. **No entanto, as regras atuais, desenvolvidas para os modelos de negócio tradicionais, não refletem o facto de os modelos empresariais digitais possuírem características diferentes em termos de como o valor é criado. Esta situação gera uma distorção da concorrência e tem um impacto negativo sobre as receitas públicas. A economia digital depende em grande medida de ativos incorpóreos, de dados de utilizadores e métodos de análise de dados avançados, a fim de extrair valores dos dados dos utilizadores.** Esses modelos de negócios estão a tornar-se cada vez mais os geradores de valor nos grupos multinacionais e são difíceis de avaliar. O desafio da identificação e avaliação dos ativos incorpóreos, bem como a determinação do seu contributo para a criação de valor num grupo exige novos métodos de imputação do lucro que capturem melhor a criação de valor nos novos modelos empresariais. (g.n)

Em razão da importância do tema, uma solução igualitária e única traria mais benefícios ao mercado Europeu, ao invés de decisões unilaterais por parte dos Estados. Nesse sentido, a Proposta tem como um dos principais objetivos:⁸⁶

[...] melhorar a resiliência do mercado interno no seu conjunto, a fim de enfrentar os desafios da tributação da economia digital. Este objetivo não pode ser suficientemente alcançado pelos Estados-Membros a título individual, uma vez que as empresas digitais podem exercer atividade transfronteiras sem qualquer presença física numa jurisdição, sendo, portanto, imprescindíveis regras para garantir que pagam impostos nos

⁸³ Op. cit. p.2.

⁸⁴ Artigo 5.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património

⁸⁵ Artigo 7.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património

⁸⁶ Op. cit., p.13.

países em que obtiveram lucros. Tendo em conta esta dimensão transfronteiras, uma iniciativa ao nível da UE acrescentará valor, se comparada com o que uma grande diversidade de medidas nacionais poderia alcançar. É necessário uma iniciativa comum em todo o mercado interno para assegurar uma aplicação harmonizada das regras sobre uma presença digital significativa na União. As abordagens unilaterais e divergentes, por parte de cada Estado-Membro poderiam revelar-se ineficazes e fragmentar o mercado único, criando conflitos entre políticas nacionais, assim como distorções e obstáculos fiscais para as empresas da União. – cf. preâmbulo [8] da proposta

Desse modo, esta primeira iniciativa propõe a reforma da regulamentação tributária das empresas, no intuito de que os lucros sejam registrados e tributados no local em que as empresas mantêm interação significativa com os usuários através de canais digitais, ou seja, em que possuem “uma presença digital significativa” (independentemente de uma presença física). Para alcançar este fim, propõe-se introduzir nos sistemas fiscais dos Estados-Membros o conceito de EE “Digital”.

Assim, para a existência da presença digital significativa, deve-se considerar, nos termos do artigo 4º número 3 alínea a), “*num Estado-Membro num período de tributação se a atividade exercida através dessa presença consistir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital⁸⁷*”, bem como preencher as seguintes condições:⁸⁸

- a) A proporção das receitas totais obtidas nesse período de tributação e resultantes da prestação desses serviços digitais a utilizadores situados nesse Estado-Membro no mesmo período de tributação seja superior a 7 000 000 EUR;
- b) O número de utilizadores de um ou mais desses serviços digitais que se situem nesse Estado-Membro nesse período fiscal seja superior a 100 000;
- c) O número de contratos comerciais de prestação de tais serviços digitais que sejam celebrados nesse período fiscal por utilizadores situados nesse Estado-Membro seja superior a 3 000.

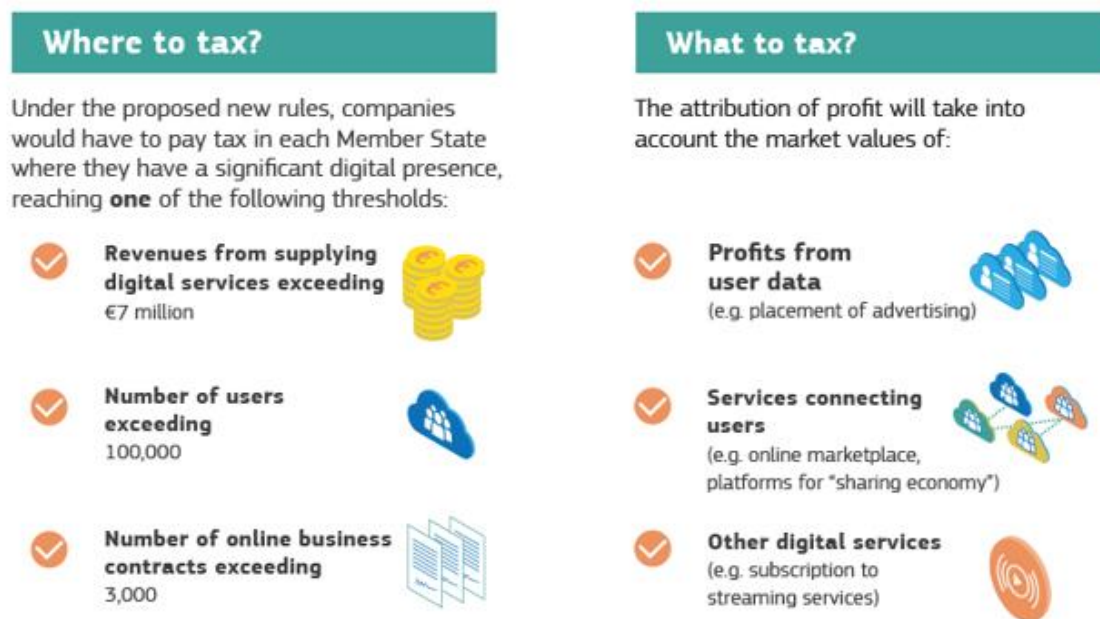
Com vistas a demonstrar de forma mais interativa e sucinta a aplicação da proposta, segue esquema disponibilizado pelos Serviços da Comissão Europeia:⁸⁹

⁸⁷ Op. cit. p.15. Art. 3º nº2: «*Interface digital*»: qualquer software, incluindo um sítio Web, ou parte dele, e aplicações, incluindo aplicações móveis, de acessíveis aos utilizadores.

⁸⁸ Op. cit. p. 17

⁸⁹ Figura 4. Proposta Regime Tributário (Fonte: Serviços da Comissão Europeia). Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en. Acesso em maio de 2020.

Figura 4



Percebe-se que a intenção da proposta é uma mudança significativa nos paradigmas internacionais da tributação da economia digital, assim como no próprio sistema fiscal internacional, ao modificar conceitos estruturais já existentes.

b) Proposta de Diretiva 2018/0073

A segunda iniciativa da Comissão Europeia propôs uma tributação imediata de determinados serviços digitais, em que estaria vigente somente até a entrada em vigor da Proposta anterior. Os principais propósitos desse normativo foram:⁹⁰

- a) proteger a integridade do Mercado Único e assegurar o seu bom funcionamento;
- b) garantir que as finanças públicas na União são sustentáveis e as matérias coletáveis nacionais não sofrem erosão;
- c) assegurar que a equidade social é preservada e existem condições equitativas para todas as empresas que operam na União; e
- d) lutar contra o planeamento fiscal agressivo e colmatar as lacunas atualmente existentes nas regras internacionais que tornam possível para algumas empresas digitais a evasão fiscal nos países onde operam e criam valor.

⁹⁰ CE. DIRETIVA 2018/0073. p.4.

Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em maio de 2020.

Fica evidente que a criação dessa proposta é mais um meio da CE tentar fazer com que não haja mais medidas unilaterais divergentes, mas sim a adoção de uma única tributação pelos EM, até que seja aprovada a proposta da presença digital significativa.

Em síntese, a CE recomenda a criação de um imposto sobre serviços digitais (ISD) a incidir sobre determinadas entidades e serviços, à taxa de 3%. Por se tratar de um rol taxativo, nos termos do art. 3º nº1, os serviços digitais incluídos são:⁹¹

- a) a apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface;
- b) a disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores;
- c) a transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais.

Assim, percebe-se que o ISD é um imposto com uma finalidade específica, qual seja, a tributação da receita da prestação de certos serviços digitais caracterizados pela criação de valor pelo usuário, ou seja, é fator essencial a participação do usuário na operação.⁹²

Nesse sentido, restam excluídos da incidência do ISD: (i) o modelo de negócios dos provedores de conteúdo digital quando o único ou principal objetivo do usuário é a aquisição de tal conteúdo digital, tendo como exemplo os programas informativos, aplicações, jogos, vídeos; e outros; (ii) venda varejista (B2C) de bens ou serviços on-line, pelo site do fornecedor, quando não atua como intermediário; (iii) serviços de mensagens instantâneas, e-mail e pagamento eletrônico que fornecem programas informativos para facilitar relacionamentos e operações entre usuários que mantêm contato preexistente e que, desse modo, não operam como *marketplace*; (iv) provedores de serviços financeiros

⁹¹ Op. cit. p.26.

⁹² Cf. preâmbulo (9): “O ISD deverá ser aplicado apenas às receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais. Os serviços digitais deverão ser aqueles que dependem, em larga medida, da criação de valor pelos utilizadores, em que a diferença entre o local onde os lucros são tributados e o local onde os utilizadores estão estabelecidos é, geralmente, maior. São as receitas provenientes do tratamento do contributo dos utilizadores que deverão ser tributadas e não a própria participação dos utilizadores”.

regulamentado participativo (*crowdfunding*); e (v) a prestação de serviços financeiros.⁹³

Ademais, a proposta apresenta como sujeito passivo, as empresas do setor digital que tenham um volume de negócios mundial de mais 750 milhões de euros e um volume de negócios na União Europeia de mais de 50 milhões de euros.⁹⁴ Ou seja, a intenção é a tributação das grandes empresas e grupos económico, ficando excluídas as pequenas e médias empresas (PMEs), conforme disposto no preâmbulo (23) da proposta:⁹⁵

O primeiro limiar (receitas mundiais anuais totais) deverá limitar a aplicação do ISD a empresas de uma determinada dimensão, que são aquelas, essencialmente, capazes de prestar esses serviços digitais em que a participação dos utilizadores desempenha um papel fundamental e dependem em grande medida das extensas redes de utilizadores, do grande tráfego de utilizadores e da exploração de uma forte posição de mercado. Esses modelos de negócio, que dependem da criação de valor pelos utilizadores para obter receitas e apenas são viáveis se forem implementados por empresas de uma determinada dimensão, são os responsáveis pela maior diferença entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado. Além disso, a oportunidade de participação num planeamento fiscal agressivo reside nas empresas de maior dimensão. É por esta razão que o mesmo limiar foi proposto noutras iniciativas da União. Esse limiar visa também trazer segurança jurídica, dado que tornará mais fácil e menos oneroso para as empresas e as autoridades fiscais a determinação da obrigação do ISD de uma entidade. O limiar exclui também as pequenas empresas e as empresas em fase de arranque para as quais os encargos decorrentes do cumprimento do novo imposto serão suscetíveis de ter um efeito desproporcionado. (g.n)

Com vistas a demonstrar de forma mais interativa e sucinta a aplicação da proposta, segue esquema disponibilizado pelos Serviços da Comissão Europeia:⁹⁶

⁹³ Op. cit. p. 8/10 e 28.

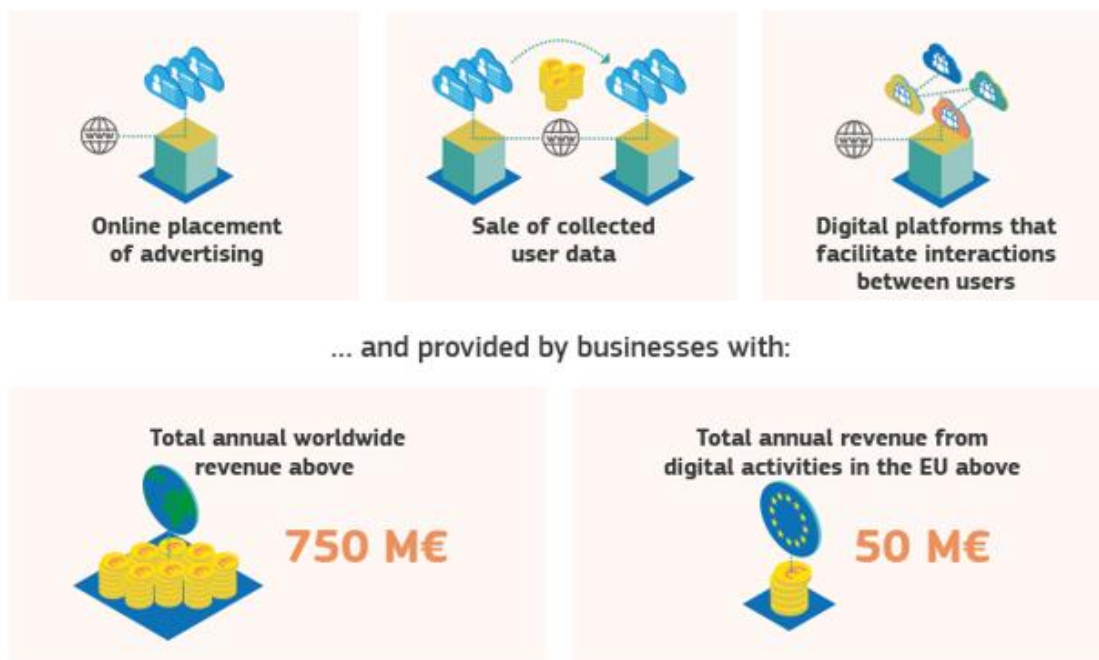
⁹⁴ Op. cit. p.28. Art. 4º nº1.

⁹⁵ Op. cit. p. 21.

⁹⁶ Figura 5. Proposta Regime Tributário (Fonte: Serviços da Comissão Europeia). Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en. Acesso em maio de 2020.

Figura 5

An interim tax of 3% on revenues made from three main types of services, where the main value is created through user participation.



Por fim, vale mencionar que a proposta dispõe que o ISD deveria ser cobrado diretamente por cada Estado-Membro em que estivessem localizados os utilizadores (valendo-se do IP do usuário para descobrir o local), de forma proporcional às receitas tributárias ali obtidas.

c) Notas Conclusivas

Apesar do esforço para a criação dessa nova legislação de tributação do mercado digital, após numerosas discussões e reuniões por ocasião das negociações em relação ao imposto sobre determinados serviços digitais, em março de 2019, ocorreu uma dissonância entres os Estados-Membros⁹⁷, a qual impossibilitou o avanço das medidas, visto ser necessária a unanimidade.

Portanto, quando o acordo não foi alcançado dentro da estrutura da comunidade e sem progresso dentro da OCDE, os governos dos EM se posicionaram a favor do desenvolvimento de projetos, em nível nacional, para implementação do ISD em seus territórios.

⁹⁷ Suécia, Irlanda, Dinamarca e Finlândia se oporam.

d) Impostos sobre serviços digitais nos países europeus da OCDE

Com vistas a demonstrar as principais medidas unilaterais adotadas pelos Estados europeus, segue tabela com dados disponibilizados por um estudo feito pela KPMG em março de 2020:⁹⁸

País	Taxa de imposto	Escopo	Limite de receita global	Limiar de receita doméstica	Status
Áustria (AT)	5%	Publicidade on-line	750 milhões de euros	25 milhões de euros	Implementado (a partir de janeiro de 2020)
Bélgica (BE)	3%	Venda de dados do usuário	750 milhões de euros	50 milhões de euros na UE	A Bélgica propôs um DST em janeiro de 2019. No entanto, a proposta foi rejeitada em março de 2019.
República Tcheca (CZ)	7%	<ul style="list-style-type: none"> · Publicidade direcionada · Uso de interfaces digitais multilaterais · Fornecimento de dados do usuário 	750 milhões de euros	100 milhões de coroas checas (4 milhões de euros)	Proposta (implementação prevista para meados de 2020)
França (FR)	3%	<ul style="list-style-type: none"> · Fornecimento de uma interface digital · Publicidade direcionada · Transmissão de dados coletados 	750 milhões de euros	25 milhões de euros	Implementado (aplicável retroativamente a partir de 1 de janeiro de 2019; a França concordou em suspender a cobrança do DST até dezembro de 2020 em troca dos EUA concordarem em adiar tarifas)

⁹⁸ KPMG, “*Taxation of the digitalized economy*,” updated Mar. 21, 2020. Disponível em: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em maio de 2020.

País	Taxa de imposto	Escopo	Limite de receita global	Limiar de receita doméstica	Status
		sobre usuários para fins publicitários			retaliatórias sobre produtos franceses)
Hungria (HU)	7,5%	Receitas de publicidade	100 milhões de HUF (300.000 €)	N / D	Implementada (como uma medida temporária, a taxa de imposto foi reduzida para 0%, de 1 de julho de 2019 a 31 de dezembro de 2022)
Itália (IT)	3%	<ul style="list-style-type: none"> · Publicidade em uma interface digital; · Interface digital multilateral que permite aos usuários comprar / vender bens e serviços; · Transmissão de dados do usuário gerados pelo uso de uma interface digital 	750 milhões de euros	5,5 milhões de euros	Implementado (a partir de janeiro de 2020)
Letônia (LV)	-	-	-	-	Anunciado / Mostra de Intenções (o governo da Letônia encomendou um estudo para determinar o aumento da receita tributária com base no pressuposto de que o

País	Taxa de imposto	Escopo	Limite de receita global	Limiar de receita doméstica	Status
					país cobra um DST de 3%)
Noruega (NO)	-	-	-	-	Anunciado / Mostra Intenções (a Noruega planeja introduzir uma medida unilateral em 2021 se a OCDE não alcançar uma solução de consenso em 2020)
Polônia (PL)	-	-	-	-	O vice-ministro das Finanças anunciou em maio de 2019 que a Polônia introduzirá a tributação digital. Em setembro de 2019, foi declarado que a Polônia havia suspenso seu trabalho sobre tributação digital e gostaria de adotar uma solução alcançada no nível da UE / OCDE.
Eslováquia (SK)	-	-	-	-	Proposta (o Ministério das Finanças abriu uma consulta sobre uma proposta de introdução de um imposto sobre serviços digitais sobre a receita de não residentes da prestação de serviços como publicidade, plataformas on-line e venda de dados do usuário; no entanto, não houve outras etapas e nenhum dos

País	Taxa de imposto	Escopo	Limite de receita global	Limiar de receita doméstica	Status
					partidos políticos apresentaram o imposto digital como sua agenda prioritária)
Eslovênia (SI)	-	-	-	-	Anunciado / Mostra de Intenções (o Ministério das Finanças anunciou uma proposta do governo para submeter um projeto de lei à Assembleia Nacional que introduz um imposto sobre serviços digitais na Eslovênia até 1º de abril de 2020; o imposto deverá ser aplicado a partir de 1º de setembro de 2020)
Espanha (ES)	3%	<ul style="list-style-type: none"> · Serviços de publicidade online · Venda de publicidade online · Venda de dados do usuário 	750 milhões de euros	3 milhões de euros	Proposta (o Parlamento espanhol rejeitou a proposta de orçamento do governo anterior para 2019, que incluía a taxa de serviços digitais; no entanto, o novo governo introduziu uma nova, mas semelhante, proposta de DST, que entraria em vigor no final de 2020 se não houver consenso. alcançada no nível da OCDE)
Turquia (TR)	7,5%	Serviços online, incluindo anúncios,	750 milhões de euros	TRY 20 milhões (3,1	Implementado (a partir de março de 2020)

País	Taxa de imposto	Escopo	Limite de receita global	Limiar de receita doméstica	Status
		vendas de conteúdo e serviços pagos em sites de mídia social		milhões de euros)	
Reino Unido (GB)	2%	Receitas de mecanismos de pesquisa, plataformas de mídia social e mercados online	500 milhões de libras (554 milhões de euros)	£ 25 milhões (€ 28 milhões)	Implementado (o governo do Reino Unido confirmou em seu orçamento para 2020 que o DST entrará em vigor a partir de 1º de abril de 2020)

7. E-COMMERCE PACKAGE

No que tange à matéria de IVA, a Comissão Europeia tem trabalhado na simplificação das obrigações acessórias para as empresas envolvidas no comércio transfronteiriço, a fim de atenuar seus custos administrativos, bem como garantir que o princípio de destino seja aplicado adequadamente, acentuando-se a igualdade de tratamento dos operadores económicos, independentemente do Estado em que estejam localizados.

Assim, em 05 de dezembro de 2017, a CE apresentou um pacote de medidas, conhecidas como "o pacote de comércio eletrônico do IVA", o qual consiste nos seguintes diplomas legislativos: Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho, Regulamento (UE) 2017/2454 do Conselho e Regulamento de Execução (UE) 2017 / 2459 do Conselho.⁹⁹

⁹⁹ CE. *Modernising VAT for cross-border e-commerce*. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-crossborder-ecommerce_en. Acesso em junho de 2020.

Com vistas a uma implementação gradual, ou seja, parte das medidas entra em vigor em 2019 e parte em 2021, o objetivo do “pacote” é facilitar o comércio internacional, diminuir a evasão fiscal referente ao IVA e garantir uma ampla e leal concorrência. Portanto as propostas incluem: (i) melhorias do MOSS atual, (ii) disposições especiais aplicáveis ao fornecimento de bens facilitados por interfaces eletrónicas, (iii) extensão do fornecimento de MOSS a B2C de serviços (que não sejam serviços TBE – *telecommunications, broadcasting and electronically supplies services*), (iv) vendas intra-UE e à distância de entrada de mercadorias (importadas de países terceiros e territórios terceiros com valor máximo de 150 euros) e (v) transformar MOSS em Sistema de balcão único (OSS).¹⁰⁰

O *E-commerce package* possui duas principais partes, a estrutural e a funcional. Quanto as mudanças estruturais, incluem-se, como já mencionado, a extensão da aplicação do MOSS e a remoção da isenção para vendas à distância de baixo valor nos termos da Diretiva 2009/132 / EC.¹⁰¹

Já a parte funcional inclui ajustes que visam a melhora do desempenho geral do sistema ao abordar-se determinadas questões práticas. Tais mudanças incluem alterações de algumas das premissas para identificar a localização do cliente e expandir o escopo do intercâmbio de informações nos termos do Regulamento 904/2010 sobre cooperação administrativa e combate à fraude no campo do IVA.¹⁰²

a) Limiares de Simplificação do regime de cobrança de IVA

Apesar do sucesso do sistema MOSS, lançado em 2015, na arrecadação do IVA em serviços B2C no âmbito das telecomunicações, radiodifusão e serviços eletrónicos, alguns problemas ainda ocorrem perante as pequenas e médias

¹⁰⁰ Op. cit.

¹⁰¹ PELLEGRINI, Davide. **Policy note: A New Legal Framework Towards a Definitive EU VAT System: Online Hosting Platforms and E-Books Reveal Unsolved Problems on the Horizon.** 2018, volume 46, Intertax, Issue 8/9, pp. 690-698. Disponível em <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/46.8/20463>. Acesso em junho de 2020.

¹⁰² Council Regulation (EU) no. 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. 2010. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>. Acesso em junho de 2020.

empresas, no que tange aos custos administrativos. Assim, o *E-commerce package* trouxe alguns limiares de simplificação no regime de cobrança do IVA.

A primeira alteração foi para efetuar-se a inclusão de um limiar de 10.000 euros do volume de negócios transfronteiriço, relativo às empresas que estão estabelecidas, tenham domicílio, ou residência habitual num único EM. Ou seja, caso a empresa fornecedora tenha um volume de negócios internacional abaixo do limite definido, o local de fornecimento de suprimentos B2C intra-UE é o EM onde o fornecedor está estabelecido. Assim, aplicar-se-á o princípio da origem na tributação desse IVA, em que a competência para o recebimento do tributo será do Estado-Membro em que está localizado a empresa.¹⁰³

Apesar desse limiar ser um retrocesso no que tange a ideia de tributação no destino introduzida em 2008 nos fornecimentos B2C intra-EU, visto que a tributação acontecerá na origem, trata-se de uma medida que visa desonerar as pequenas e médias empresas, visto que já estão acostumadas à tributação em seu próprio EM, e não precisarão se adaptar a outra, reduzindo-se os gastos administrativos e de receita, bem como os problemas relacionados à localização do cliente de serviços eletrónicos. Nesses casos, escusa-se até mesmo a necessidade de cadastro no sistema MOSS.¹⁰⁴

Vale ressaltar que, esse benefício é opcional, ou seja, caso as PME considerem adequado, podem se cadastrar normalmente ao sistema MOSS, passando-se para a aplicação do princípio do destino.

A desvantagem desse regime excepcional, é que há uma notória discriminação aos países não membros da UE, visto que independentemente de seus volumes de negócios, tais empresas devem estar inscritas no sistema MOSS.

Na sequência, tem-se a segunda alteração significativa na simplificação do regime de cobrança do IVA, qual seja: a possibilidade de fornecedores de vendas

¹⁰³ RAMADAS, João Olivier da Costa. *A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce*. 2019. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/30389>. Acesso em junho de 2020.

¹⁰⁴ LAMENSCH, Marie. *Adoption of the E-commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still Rocky One*. Kluwer Law International BV, EC Tax Review 1/2018, Volume 27, Nº.4. Disponível em <http://www.kluwerlawonline.com.ezproxy.its.uu.se/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2018020>. Acesso em maio de 2020.

à distância¹⁰⁵ aderirem ao regime excecional mencionado anteriormente, com algumas ressalvas.

De acordo com as regras atuais sobre vendas à distância, o sujeito passivo que fornece suprimentos a um sujeito passivo em outro EM, abaixo do limite de 35.000 euros (por país), pode cobrar e recolher o IVA na origem. Todavia, os fornecedores que excederem esse limite por país (ao vender de 35.000 a 100.000 euros, a depender do Estado-Membro) devem cobrar e recolher o IVA no destino e devem se registrar nesse Estado-Membro.¹⁰⁶

A mudança proposta está na modificação desse valor limiar com o intuito de harmonização no comércio europeu. Desse modo, propõe-se que no início de 2021, passe a valer a regra de que a empresa de vendas à distância somente poderá cobrar e recolher o IVA em seu próprio EM se o seu volume de negócios não ultrapassar 10 000 euros. A aplicação do mesmo limite para vendas à distância aliviará a carga e reduzirá os custos de conformidade para empresas menores.¹⁰⁷

Ademais, o “pacote” trouxe um novo benefício para algumas empresas, no que tange à identificação do cliente. Assim, estabelece que se o fornecedor tiver um limiar máximo de 100 000 euros (de IVA líquido) de volume de negócios, será necessário apenas uma evidência para comprovar a localização do cliente, sendo que anteriormente era necessário duas no mínimo.

Desse modo, definitivamente, ocorrerá uma redução dos custos de conformidade e dos encargos administrativos para os pequenos comerciantes da UE e simplificará a análise de transações por parte das autoridades tributárias.¹⁰⁸

¹⁰⁵ As vendas à distância são suprimentos B2C intra-UE de mercadorias com transporte. Ao contrário dos suprimentos digitais, as vendas à distância referem-se a mercadorias encomendadas on-line, mas que ainda precisam ser entregues fisicamente.

¹⁰⁶ CE. **DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO**. Artigo 34. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em junho de 2020.

¹⁰⁷ Ponto 7) do artigo 2.º da Diretiva (UE) 2017/2455 do Conselho.

¹⁰⁸ HADZOVIC, Inđa. **European Value Added Tax and Digital Economy. Does the new legal framework make EU VAT system truly fit for the digital economy?** 2019. Disponível em <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1321571/FULLTEXT01.pdf>. Acesso em junho de 2020.

Os limiares definidos pelo *E-commerce package* definitivamente estimulará os operadores de serviços eletrônicos da União Europeia a se envolverem mais no comércio transfronteiriço e facilitar o desenvolvimento do comércio eletrônico no mercado interno. Todavia, vale lembrar que, essas alterações não incluíram as empresas não pertencentes à UE em pé de igualdade, o que podem levar a disparidades na concorrência.

b) Regime de importação do balcão único - *Import One Stop Shop* (IOSS)

Sabe-se que atualmente, o volume de importação de bens originários de países terceiros, não pertencentes à União Europeia cresce cada vez mais, visto a facilidade que é a realização de qualquer compra via internet.

Nesse cenário, vem-se estender o regime de balcão único aos serviços de importação de bens, para a utilização em vendas à distância de mercadorias fornecidas de países ou territórios terceiros.¹⁰⁹

Com a implementação desse sistema, algumas medidas foram tomadas para que haja uma harmonização e igualdade no espaço económico, dentre elas:¹¹⁰

- Abolir a isenção do pagamento de IVA em importação para remessas de valor menor ou igual a 22 euros, ou seja, todas as vendas à distância de países terceiros para a UE estão sujeitas a IVA na importação;
- A partir de 2021, fornecedores não pertencentes à UE que vendem mercadorias a consumidores não tributáveis da UE no valor de até 150 euros, terão a possibilidade de se registrar no IOSS, a fim de declarar e pagar o IVA mensalmente. Se o limiar de 150 euros for excedido, aplica-se o regime aduaneiro atual. Além disso, no caso de um fornecedor não pertencente à UE não se registrar no IOSS, o procedimento aduaneiro

¹⁰⁹ Cf. **European Commission, VAT Expert Group, The import scheme**, de 26 fevereiro de 2018. Disponível em <https://circabc.europa.eu/sd/a/893ec555-e6ac-4458-8cf9-30f100ca5f2d/VEG%2026%20February%202018%20Import%20scheme.pdf>. Acesso em junho de 2020.

¹¹⁰ HADZOVIC, Inda. **European Value Added Tax and Digital Economy. Does the new legal framework make EU VAT system truly fit for the digital economy?** 2019. Disponível em <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1321571/FULLTEXT01.pdf>. Acesso em junho de 2020.

atual será aplicado e o transportador da mercadoria terá que coletar e pagar o IVA;

- O registro no IOSS é opcional e não uma obrigação. Portanto, se um fornecedor de fora da UE decidir não se registrar no IOSS, o procedimento aduaneiro atual será aplicado.

Esse regime especial poderá ser utilizado pelos estados não pertencentes à UE, todavia, é necessário a nomeação de um intermediário. Tal requisito é dispensável apenas se as vendas dos bens forem realizadas a partir de um país terceiro com o qual a UE tenha celebrado um acordo de assistência mútua.

c) De MOSS á OSS

Em 2015 iniciou-se a aplicação do sistema MOSS para as operações que envolvessem serviços B2C de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão ou serviços por via eletrónica, porem, seguindo-se o objetivo de harmonização e simplicidade-fiscal, a diretiva estende a aplicação desse regime especial à todas as prestações de serviços e vendas à distância. Desse modo, os contribuintes podem enviar apenas uma declaração *online* a conter ambas as operações, o que torna o processo menos burocrático e diminui os custos.

Nesse sentido, a extensão do MOSS – OSS – que está prevista para 2021, também irá ser aplicável aos países terceiros, todavia, somente no que tange a todos os serviços, além daqueles que já são aplicados. Nos casos de vendas à distância, deverá ser cumprida a regra estudada anteriormente, IOSS.¹¹¹

d) Plataformas digitais

O avanço da economia digital trouxe uma nova forma de realização de vendas, através da internet, pelos sites, portais, e todos os outros tipos de plataformas digitais. Portanto, até mesmo uma pequena empresa que não alcançava uma média faturação anual, atualmente, pode alcançar vultuosos valores, tendo em vista a possibilidade que a digitalização da economia possibilitou.

¹¹¹ Cf. *European Commission, VAT Expert Group, The import scheme*, de 26 fevereiro de 2018. Disponível em <https://circabc.europa.eu/sd/a/893ec555-e6ac-4458-8cf9-30f100ca5f2d/VEG%2026%20February%202018%20Import%20scheme.pdf>. Acesso em junho de 2020.

Nesse sentido, pensando-se em como essas plataformas digitais movimentam uma grande quantidade de lucros das empresas, a proposta da Comissão foi tornar as interfaces eletrônicas sujeitas a tributação em casos específicos. A diretiva justifica tais fundamentos com as seguintes considerações:¹¹²

A maior parte das vendas à distância de bens, tanto fornecidos de um Estado-Membro para outro como de territórios terceiros ou de países terceiros para a Comunidade, são facilitadas mediante a utilização de uma interface eletrônica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios semelhantes, muitas vezes recorrendo a regimes de entreposto. Muito embora os Estados-Membros possam estabelecer que uma pessoa que não seja a pessoa responsável pelo pagamento do IVA seja solidariamente responsável pelo pagamento do IVA em tais casos, tal revelou-se insuficiente para assegurar a cobrança eficaz e eficiente do IVA. Para alcançar esse objetivo e reduzir os encargos administrativos dos vendedores, das administrações fiscais e dos consumidores, é, por conseguinte, necessário envolver os sujeitos passivos que facilitam as vendas à distância de bens mediante a utilização de uma tal interface eletrônica na cobrança do IVA sobre essas vendas, estabelecendo que são eles os sujeitos que se considera que efetuaram essas vendas.

Nos termos do novo artigo 14.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA¹¹³, considera-se que as plataformas que facilitam as vendas à distância intra-UE de mercadorias feitas por um sujeito passivo não pertencente à UE, receberam e forneceram essas mercadorias. Isso significa que um suprimento B2C fornecido através do uso da interface eletrônica será dividido em dois suprimentos. Trata-se, portanto, de uma relação B2B2C, ou seja, há uma entrega do fornecedor para a interface eletrônica (suprimento B2B) e há uma entrega da interface eletrônica para o cliente (suprimento B2C). Nesse ponto, também é necessário determinar a que entrega a expedição ou o transporte dos bens deve ser imputado para determinar adequadamente o seu lugar de entrega. O artigo 1.º, n.º 1, dispõe que a expedição ou o transporte deve ser atribuído ao fornecimento a partir da interface eletrônica para o cliente.¹¹⁴

¹¹² CE. **DIRETIVA (UE) 2017/2455 DO CONSELHO**, de 5 de dezembro de 2017, que altera a Diretiva 2006/112/CE e a Diretiva 2009/132/CE no que diz respeito a determinadas obrigações relativas ao imposto sobre o valor acrescentado para as prestações de serviços e as vendas à distância de bens. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455>. Acesso em junho de 2020.

¹¹³ O artigo 14.º-A, n.º 2, da Diretiva IVA (conforme alterada) estabelece: «Quando um sujeito passivo facilita, através da utilização de uma interface eletrônica como um mercado, plataforma, portal ou meio similar, o fornecimento de bens na Comunidade por um sujeito passivo pessoa não estabelecida na Comunidade a um sujeito passivo não tributável, considera-se que o sujeito passivo que facilita o fornecimento por si próprio recebeu e forneceu esses bens. – Op. cit.

¹¹⁴ Artigo 1.º: Na secção 2 do capítulo 1 do título IV, é aditado o seguinte artigo 36.º-B: «Artigo 36.º-B: Quando um sujeito passivo for considerado como tendo recebido e entregue bens nos termos do artigo 14.º-A, a expedição ou o transporte dos bens são imputados à entrega efetuada

Isso significa que a disposição considerada será aplicável apenas no caso de vendas realizadas por fornecedores não pertencentes à União Europeia, e facilitadas pelas plataformas. No entanto, ainda é aplicável a suprimentos intra-UE e domésticos (no caso em que as mercadorias já estejam no país onde o cliente está localizado).

A aplicação direta do artigo 14.º-A, n.º 2, pode criar encargos administrativos para as empresas e também um possível risco de perda de receita do IVA, como resultado do pagamento do IVA pela interface eletrónica ao fornecedor. A fim de fazer face a custos significativos de conformidade, a Comissão propôs que a entrega B2B à interface eletrónica, a partir do fornecedor que vende bens mediante a utilização de uma interface eletrónica, seja isenta, cabendo a esse fornecedor deduzir o IVA pago a montante pela compra ou importação dos bens entregues.¹¹⁵

Ademais, para corroborar com o objetivo de diminuição dos custos administrativos para as empresas, a Comissão possibilitou a inscrição das interfaces eletrónicas para a utilização do OSS também para suprimentos domésticos quando se considera que eles fornecem os bens sob o Artigo 14.º-A, n.º 2, visto que o objetivo desse regime especial é justamente simplificar o processo de declaração e pagamento do IVA.

Por fim, as disposições consideradas também se aplicarão quando empresas fora da UE utilizarem plataformas *online* para vender mercadorias de 'centros de atendimento' (por exemplo, armazém) na UE, independentemente de seu valor, devendo-se, em todos os casos, manter registros de vendas facilitada por eles para os clientes na UE.¹¹⁶

por esse sujeito passivo.» - Proposta de DIRETIVA DO CONSELHO que altera a Diretiva 2006/112 / CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, no que diz respeito às disposições relativas à venda à distância de mercadorias e a certas entregas domésticas de mercadorias. COM / 2018/819 final. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0819&from=EN>. Acesso em junho 2020.

¹¹⁵ Op. cit.

¹¹⁶ *A conservação de registos por um período de dez anos no que respeita às entregas de bens e prestações de serviços efetuadas por sujeitos passivos cujas operações sejam facilitadas por uma interface eletrónica como, por exemplo, um mercado, uma plataforma, um portal ou meios semelhantes é necessária para ajudar os Estados- Membros a verificar se o IVA dessas entregas ou prestações foi contabilizado corretamente. Essa conservação de registos é necessária para*

Somente como informação complementar, em 8 de maio de 2020, devido às dificuldades práticas criadas pelas medidas de bloqueio adotadas para conter a pandemia de COVID-19, a Comissão propôs adiar a introdução de novas regras de IVA para o comércio eletrônico por seis meses. Deste modo, as regras seriam aplicadas a partir de 1 de julho de 2021 em vez de 1 de janeiro de 2021, dando aos Estados-Membros e às empresas tempo suficiente para se prepararem.¹¹⁷

8. BEPS 2.0

Após as tentativas da OCDE para resolução das questões referentes à tributação digital - por meio da Ação 1 - não serem suficientes, o G20 decidiu a realização de um novo estudo (consulta pública) a ser implementado a nível global, que tenha como base o consenso. Dá-se início, portanto, a fase BEPS 2.0, assente em dois pilares: O primeiro que trata da revisão da alocação de direitos tributários, por meio de novas regras de nexos e de atribuição de lucros; e o segundo que propõe contramedidas à erosão tributária global, por meio da introdução de um imposto mínimo sobre multinacionais.

a) Pilar um:

- **Proposta: Participação do usuário**

Este pilar sugere uma transformação do direito tributário (mudança de nexos) em que o Estado do usuário passa a ter uma parcela da tributação. A premissa desta proposta exige o envolvimento contínuo do usuário em que a participação ativa é um elemento chave da criação de valor para certas empresas altamente eletrônicas, como mídia social, mecanismos de pesquisa e mercados online.¹¹⁸

ajudar os Estados-Membros a verificar se o IVA dessas entregas ou prestações foi contabilizado corretamente. O prazo de dez anos coaduna-se com as disposições existentes relativas à conservação de registos. Se incluírem dados pessoais, os registos deverão cumprir o direito da União em matéria de proteção de dados. - CE. **DIRETIVA (UE) 2017/2455 DO CONSELHO**, de 5 de dezembro de 2017. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455>. Acesso em junho de 2020.

¹¹⁷ CE. **Modernising VAT for cross-border e-commerce**. 2020. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-e-commerce_en. Acesso em junho de 2020.

¹¹⁸ OCDE. **Public Consultation Document. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy**. 2019. p. 9/11. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Acesso em 23/05/2020.

Para empresas como essas, uma certa quantia de lucro será distribuída aos países dos consumidores, independentemente de sua existência física naqueles territórios. Porém, não se deve pensar nos usuários como empresas independentes as quais terão lucros atribuídos, ou seja, esses valores não são rotineiros, devendo-se levar em consideração as atividades e a participação do usuário. Essa abordagem envolveria, em um nível básico:¹¹⁹

1. Cálculo do lucro residual ou não rotineiro de uma empresa, ou seja, os lucros que permanecem após as atividades rotineiras terem sido alocados a um retorno de mercado;
2. Atribuir uma proporção desses lucros ao valor criado pelas atividades dos usuários, que pode ser determinado por meio de informações quantitativas / qualitativas ou por meio de uma porcentagem simples pré-acordada;
3. Alocar esses lucros entre as jurisdições nas quais a empresa possui usuários, com base em uma métrica de alocação acordada (por exemplo, receitas); e
4. Conceder a essas jurisdições o direito de tributar esse lucro, independentemente de a empresa ter uma presença tributável em suas jurisdições que atenda ao atual limite denexo.

Portanto, percebe-se que os grupos de multinacionais continuariam a realizar suas distribuições de lucros rotineiros conforme a atual regra de nexos, porém o valor referente ao lucro não-rotineiro seria realocado aos Estados dos usuários, sendo este o ponto introduzido pela proposta.

Consoante a dificuldade para a verificação de uma verdadeira criação de valor por parte dos usuários, aconselha-se a aplicação das medidas acima às empresas altamente digitalizadas, juntamente com mecanismos fiscais internacionais que evitem a ocorrência de dupla tributação.

- **Proposta: Intangível de Marketing¹²⁰**

¹¹⁹ Op. cit. p. 10 e 11.

¹²⁰ A definição de intangíveis de marketing no TPG da OCDE inclui: “lista de clientes, relacionamentos com clientes e dados proprietários de mercado e clientes que são usados para auxiliar no marketing e na venda de bens ou serviços aos clientes”. Empresas altamente digitalizadas revolucionaram a disponibilidade e a profundidade de micro dados utilizáveis de clientes e clientes em potencial, incluindo seus interesses e preferências. Esses dados do consumidor são normalmente adquiridos em troca de serviços gratuitos, como funções gratuitas de pesquisa, e-mails gratuitos etc. monetizados via venda ou outro fornecimento desses dados a terceiros como parte de um modelo de negócios de publicidade ou usados para aumentar as vendas de bens e serviços próprios. Além disso, essas empresas digitalizadas voltadas para o consumidor geralmente investem na comunidade e em um posicionamento mais amplo da marca, a fim de melhorar sua apreciação subjetiva por seus usuários. – Op. cit. p. 14

Em síntese, esta proposta trouxe a possibilidade de vincular o imposto de renda ao Estado do usuário, com uma abrangência ampla, visto que a maioria dos negócios digitais utilizam de *marketing* digital, afetando, portanto, um maior número de empresas.

A proposta baseada no *marketing intangible* é um conceito que reconhece a criação de valor por jurisdição de mercado (ou da base de usuários). Esta proposta é igual à proposta baseada na participação do usuário na defesa de uma revisão das regras existentes de participação nos lucros e nexos.

Todavia, o escopo de aplicação não se limita às empresas altamente digitais, mas possui uma gama mais ampla de aplicativos para lidar com o amplo impacto que a digitalização tem na economia.¹²¹

Assim, as empresas multinacionais podem essencialmente "alcançar" uma jurisdição a partir de um local remoto ou através de uma presença local limitada (como um LRD - *limited risk distributors*) até as bases de usuários/clientes do mercado.

Portanto, considera-se que existe uma relação funcional essencial entre o Marketing Intangível e o país do mercado, qual seja:¹²²

Primeiro, alguns intangíveis de marketing, como marca e nome comercial, são refletidos nas atitudes favoráveis na mente dos clientes e, portanto, podem ser vistos como criados no mercado

Segundo, outros intangíveis de marketing, como dados de clientes, relacionamentos e listas de clientes, são derivados de atividades direcionadas a clientes e usuários na jurisdição de mercado, dando suporte ao tratamento de tais intangíveis como criados na jurisdição de mercado.

Desse modo, tem-se que o país do mercado possui o direito de tributar parte ou todos os lucros não rotineiros apropriadamente alocados aos ativos intangíveis (mesmo que o país do mercado não possua uma presença tributável). Enquanto isso, outras receitas são distribuídas entre os membros do grupo com base nas regras existentes de preços de transferência.

A proposta traz três padrões de fatos principais em que se deve considerar o impacto dessa tributação:

¹²¹ Op. cit. p. 11 e 12.

¹²² Op. cit. p. 12.

A primeira é onde uma empresa altamente digitalizada obtém receita de atividades de vendas e marketing direcionadas a uma jurisdição de mercado específica em que **não possui uma presença tributável**. Nessas situações, a proposta alocaria lucros não rotineiros atribuíveis ao uso de intangíveis de marketing relacionados à jurisdição de mercado dessa jurisdição, mesmo na ausência de uma presença tributável sob as regras existentes. No contexto de empresas altamente digitalizadas, esses intangíveis de marketing podem incluir, por exemplo, intangíveis de marketing gerados pela operação de um serviço de pesquisa gratuito, e-mail grátis, armazenamento digital gratuito e similares. A proposta também alteraria as regras de nexos para conceder à jurisdição do mercado o direito de tributar esse lucro intangível de marketing, mesmo que a entidade que obtém o lucro não tenha uma presença tributável sob as regras de nexos existentes. Assim, apesar de um ponto de partida conceitual diferente, chegaria a um resultado semelhante ao que seria alcançado com a proposta de participação do usuário.

O segundo padrão de fato chave é o local em que a mesma empresa altamente digitalizada **tem presença local, mas a opera como LRD**. A proposta intangível de marketing estabeleceria que parte ou todo o lucro não rotineiro alocável aos intangíveis de marketing associados à jurisdição do mercado seria tributável por essa jurisdição de mercado. Além disso, garantiria que as regras do nexos permitissem à jurisdição do mercado exercer um direito tributário sobre esse lucro intangível de marketing. Esta proposta abordaria a questão discutida acima e vista com frequência no ambiente pós-BEPS, no qual uma empresa altamente digitalizada estabelece um LRD, mas o lucro resultante alocável à jurisdição do mercado é considerado inapropriadamente pequeno. Aqui, novamente, a proposta intangível de marketing deve alcançar um resultado tributário amplamente semelhante ao que seria alcançado sob a proposta de participação do usuário.

O terceiro padrão é **um negócio de produtos de consumo que não é tradicionalmente considerado um negócio altamente digitalizado, operando remotamente ou através de uma estrutura de LRD**. Consistente com a motivação amplamente relevante para a proposta, e para promover equidade, coerência e condições de concorrência equitativas, a proposta considera que mudanças nas regras de alocação de lucros e nexos para situações que envolvam empresas altamente digitalizadas precisariam se aplicar igualmente a situações semelhantes às estruturas utilizadas pelas empresas tradicionais de consumo. É nesse padrão de fato que permanece uma lacuna entre os resultados da participação do usuário e as propostas intangíveis de marketing.

O valor da renda atribuível aos intangíveis de marketing será alocado para cada Estado do mercado com base em indicadores acordados, como vendas e receita.

Por fim, assim como na proposta anterior, é necessário proporcionar aos contribuintes estabilidade fiscal antecipada e implantar fortes medidas de resolução de conflitos, visto que a implementação desta proposta possa resultar em disputas e dupla tributação.

- **Proposta: Presença econômica significativa**

Esta proposta é uma revisão do conceito de nexos com base nos critérios de “presença econômica significativa”, em que empresas não residentes, deliberadamente e de maneira sustentável, envolvem-se nas jurisdições de

mercado, com tecnologia digital e outros meios automatizados. Ocorrendo esta relação mútua, a presença tributável é concedida ao país do mercado com base nesses fatores.¹²³

As receitas obtidas dessas relações são fator básico para a fixação do nexo, porém também são necessários outros fatores, quais sejam:¹²⁴

- (1) a existência de uma base de usuários e a entrada de dados associada;
- (2) o volume de conteúdo digital derivado da jurisdição;
- (3) o faturamento e cobrança na moeda local ou com uma forma de pagamento local;
- (4) a manutenção de um site em um idioma local;
- (5) a responsabilidade pela entrega final de mercadorias aos clientes ou pelo fornecimento pela empresa de outros serviços de suporte, como serviço pós-venda ou reparos e manutenção; ou
- (6) as atividades sustentadas de marketing e promoção de vendas, on-line ou não, para atrair clientes.

Por fim, sendo a proposta menos desenvolvida na Consulta Pública, a OCDE indica a possibilidade da alocação do lucro com base em um método de rateio fracionário, nos termos da Seção 7.6.2.2 do Relatório da Ação 1 do BEPS.¹²⁵

b) Pilar dois:

A proposta é uma solução sistemática projetada para garantir um pagamento mínimo de imposto (GloBE) para todas as empresas que fazem negócios internacionalmente, tendo como base a reforma fiscal americana e os chamados impostos GILTI e BEAT.¹²⁶

¹²³ OECD (2015), **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Section 7.6.

¹²⁴ OCDE. 2019. p. 9/11.

¹²⁵ *Um método de repartição fracionária exigiria a execução de três etapas sucessivas: 1. a definição da matéria coletável a ser dividida, 2. a determinação das chaves de alocação para dividir essa matéria coletável, e 3. a ponderação dessas chaves de alocação.* Op. cit. p. 16.

¹²⁶ O imposto “GILTI” incide sobre o global intangible low-taxed income e o “BEAT” é um “base erosion and anti-abuse tax”. De forma muito genérica, o GILTI visa assegurar que as multinacionais americanas com sede nos EUA pagam um mínimo de imposto nos EUA, mesmo que mantenham todo o seu IP no estrangeiro. Já o “BEAT” é um imposto inerentemente anti-abusivo e visa dissuadir multinacionais (inbound e outbound) de fazerem pagamentos (geralmente a título de juros, royalties ou serviços e, à partida, dedutíveis nos EUA) – CARVALHO, Felipe Covas. **O Caso Wayfair: conceito de nexo nos EUA, lições para a tributação directa e para a tributação da economia digital**. 2019. p .25. Disponível em <https://www.afp.pt/revista/edicoes/625-revista-electronica-de-fiscalidade-da-afp-ano-i-n-1-2019?start=7>. Acesso em maio de 2020.

- **Regra de inclusão de renda**

Considerada um reforço do sistema tributário das regras CFC¹²⁷, esta regra dispõe que nos casos em que os lucros das subsidiárias de uma multinacional não estão sujeitos a impostos no período à taxa global mínima, a empresa controladora possa estar sujeita, na jurisdição controladora, a completar a tributação dos lucros das subsidiárias com baixa tributação. Ou seja, trata-se da implementação de um imposto mínimo para os acionistas de uma corporação, em que somar-se-ia o lucro corporativo proporcional às ações daqueles, se tais valores não estiverem sujeitos à alíquota mínima do imposto.

O lucro total dos acionistas (controladoras) que detêm direta ou indiretamente uma participação significativa é calculado de acordo com a legislação nacional de seu Estado. Vale mencionar que os acionistas teriam o direito de reivindicar um crédito por qualquer imposto subjacente pago sobre a receita atribuída, em que tais créditos também seriam calculados em uma base de jurisdição por jurisdição.

Para filiais estrangeiras que recebem isenção de imposto, o método de isenção de imposto é alternado para o método de dedução de imposto estrangeiro (regra de comutação), aplicando-se a regra de inclusão de renda.

Além dos pontos já mencionados, a OCDE dispõe de várias outras questões que ainda necessitam ser consideradas no desenho da regra, incluindo:¹²⁸

- (i) os tipos de entidade cobertos e a definição do nível mínimo de propriedade ou controle necessário para aplicar a regra de inclusão de renda e, em particular, a capacidade dos acionistas minoritários de acessar as informações necessárias para determinar e calcular sua obrigação tributária;
- (ii) o mecanismo para determinar se uma empresa foi sujeita a impostos à taxa mínima (isto é, o design do teste efetivo da taxa tributária);
- (iii) o design de quaisquer limites ou portos seguros para facilitar a administração e conformidade com a regra;
- (iv) as regras de atribuição de renda aos acionistas com base em seu controle ou propriedade econômica, incluindo mecanismos para impedir a estruturação dos contribuintes em torno das regras;

¹²⁷ *As regras CFC implicam a tributação compensatória pelo Estado de residência. Se o Estado da fonte não tributar suficientemente a sociedade estrangeira controlada, o Estado da sociedade-mãe (ou equiparada) tributa. Por conseguinte, elas surgem, neste contexto, como um elemento de tensão entre a fonte e a residência.* (DOURADO, Ana Paula. **Governança Fiscal Global**. 2019. 2ª ed.)

¹²⁸ OCDE. 2019. p.26.

(v) se a renda incluída deve ser tributada à taxa mínima ou à taxa doméstica completa;

(vi) mecanismos para evitar a dupla tributação, incluindo regras que regem o uso de créditos tributários estrangeiros e ajustes correspondentes no escopo de quaisquer isenções relacionadas; e

(vii) a compatibilidade do desenho da regra de inclusão de renda com as obrigações internacionais e, quando aplicável, da legislação da UE.

- **Imposto sobre pagamentos de erosão da base (*Tax on base eroding payments*)**

Esta proposta consiste, basicamente, em uma medida de proteção a ser adotada por um Estado, quando a outra jurisdição envolvida na operação da empresa, não cumpre os padrões para evitar a erosão da base e a transferência de lucros. Trata-se, portanto, de uma taxa de equalização (*equalization levy*), sendo, inclusive, comparada àquelas medidas unilaterais já adotados por outros países.¹²⁹

Para efetivar a proposta, deveria ser observada “*uma regra de pagamentos comprometidos que negaria uma dedução de pagamento a uma parte relacionada se esse pagamento não estivesse sujeito a imposto a uma taxa mínima*”, ou seja, quando o pagamento a partes relacionadas está sujeito a tributação à alíquota mínima de imposto ou menos no país beneficiário, a erosão da fonte tributária é evitada negando a dedução no país pagador (país de origem). Para descobrir se trata-se de uma parte relacionada, baseado em um teste de propriedade comum, semelhante ao usado para a aplicação da regra de inclusão de renda.¹³⁰

Assim, a OCDE define as principais questões técnicas que necessitam ser abordadas pelos Estados para a realização desta regra:¹³¹

- o escopo de pagamentos cobertos pela regra e, em particular, a necessidade de um escopo viável que lide com toda a gama de riscos de transferência de lucros, minimizando os encargos de administração e

¹²⁹ SCHMITZ FILHO, Ricardo Sergio. *Towards a Broader Concept of Permanent Establishment: a Study in Light of the Digitalization of the Economy and the BEPS Era. 2019*. Disponível em https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/40486/1/ulfd140325_tese.pdf. Acesso em maio de 2020.

¹³⁰ OCDE. 2019. p. 27/28.

¹³¹ Op. cit.

conformidade e limitando o potencial de dupla tributação económica ou superestimação;

- o limite para o status de parte relacionada e, em particular, o grau de controle comum e as informações de que as partes provavelmente precisam para poder cumprir e evitar consequências fiscais indesejadas sob a regra de pagamentos comprometidos;
- a mecânica desse teste de alíquota efetiva, incluindo se deve ser aplicada em uma entidade por entidade ou transação a transação e o desenvolvimento de testes robustos e viáveis para calcular a alíquota efetiva de imposto em cada tipo de pagamento;
- a compatibilidade da regra de pagamentos comprometidos com obrigações internacionais; e
- se a regra deve negar a dedutibilidade na íntegra ou apenas em uma base graduada, refletindo o nível de tributação na jurisdição do destinatário.

Para corroborar com a aplicação desse imposto, além da regra acima citada, sugere-se como complemento uma regra tributária que se aplicaria aos pagamentos comprometidos em casos de ocorrência de tratado de dupla tributação, mitigando-se determinados artigos do tratado, quais sejam (usa-se como base a numeração da Convenção Modelo da OCDE¹³²):

¹³² *Artigo 7: 1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável;*

Artigo 9: 2. Quando um Estado contratante incluir nos lucros de uma empresa deste Estado - e tributar nessa conformidade - os lucros pelos quais uma empresa do outro Estado contratante foi tributada neste outro Estado, e os lucros incluídos deste modo constituírem lucros que teriam sido obtidos pela empresa do primeiro Estado, se as condições impostas entre as duas empresas tivessem sido as condições que teriam sido estabelecidas entre empresas independentes, o outro Estado procederá ao ajustamento adequado do montante do imposto aí cobrado sobre os lucros referidos.[...];

Artigo 10: 5. Quando uma sociedade residente de um Estado contratante obtiver lucros ou rendimentos provenientes do outro Estado contratante, esse outro Estado não poderá exigir nenhum imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto na medida em que esses dividendos forem pagos a um residente desse outro Estado ou na medida em que a participação geradora dos dividendos estiver efectivamente ligada a um estabelecimento estável situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes desse outro Estado;

Artigo 11: 1. Os juros provenientes de um Estado contratante e pagos a um residente do outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado;

Artigo 12: 1. As royalties provenientes de um Estado contratante e pagas a um residente do outro Estado contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado;

Artigo 13: 1. Os ganhos que um residente de um Estado contratante aufera da alienação de bens imobiliários, considerados no Artigo 6.º e situados no outro Estado contratante podem ser tributados nesse outro Estado;

*Artigo 21: 1. Os elementos do rendimento de um residente de um Estado contratante e donde quer que provenham não tratados nos Artigos anteriores desta Convenção só podem ser tributados nesse Estado. – OCDE. **Convenção Modelo**. 2000/2005. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf. Acesso em maio de 2020.*

- Artigo 7 (lucros comerciais). Nesse caso, a regra sujeita à tributação poderia permitir que um Estado contratante tributasse os lucros comerciais de uma empresa não residente, independentemente de sua obrigação nos termos do artigo 7, de tributar apenas lucros tributáveis atribuíveis a um estabelecimento permanente, se esses lucros não estiverem sujeitos a imposto a uma taxa mínima no estado de residência.
- Artigo 9 (empresas associadas). A regra sujeita à regra tributária pode fazer os ajustes correspondentes em um estado contratante dependentes da tributação efetiva pelo estado que faz o ajuste primário nos termos do artigo 9, exigindo que esse estado especifique a tributação efetiva do ajuste.
- Artigo 10 (Dividendos). A regra sujeita à tributação pode negar os benefícios do tratado no estado de origem se o estado de residência não tributar o dividendo a uma taxa mínima efetiva de imposto. Como a regra poderia derrotar o objetivo dos regimes de isenção de participação para evitar a dupla tributação econômica, uma regra alternativa poderia incluir uma regra geral para tais regimes ou introduzir um teste especial de taxa de imposto efetivo que pudesse levar em consideração as diferenças nos sistemas de isenção fiscal entre a residência e estado de origem.
- Artigo 11 - 13 (Juros, royalties e ganhos de capital). A regra sujeita à tributação pode negar os benefícios do tratado no estado de origem se o estado de residência não tributar os juros, royalties ou ganhos a uma taxa efetiva mínima de imposto.
- Artigo 21 (Outras receitas). Da mesma forma, quando o Artigo 21 aloca direitos tributários exclusivos ao estado de residência sobre outros rendimentos, uma regra tributária pode negar os benefícios do tratado no estado de origem se o estado de residência não tributar a renda a uma taxa efetiva mínima de imposto.

Percebe-se, portanto, o esforço da OCDE para solucionar essa questão referente à tributação da economia digital. Os prazos indicam que até o final de 2020 já ter-se-á estruturas mais completas com possíveis aplicações internacionais.

Após as devidas considerações acerca do cenário mundial da economia digital, passa-se ao estudo da possibilidade e viabilidade de aplicação dos institutos à realidade brasileira.

CAPÍTULO III – TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL NO BRASIL

1. Histórico

O tema referente à possibilidade de tributação sobre bens digitais disponibilizados de forma eletrônica é tema discutido a alguns anos pelas fazendas estaduais.

O simples fato do suporte físico não ser mais necessário para que ocorra uma relação de serviço ou compra de bem, torna a maioria da legislação obsoleta, visto que há uma criação de valor próprio daqueles intangíveis. Nesse sentido, leciona o professor Marco Aurélio Greco:¹³³

Primeiramente, porque o “virtual” passa a ter valor próprio, independente do seu suporte físico; a mensagem ou a informação têm valor independente de um suporte em que se apoia ou de um meio para sua transmissão. Em segundo lugar, porque os interesses jurídicos e, conseqüentemente, os direitos e deveres daí decorrentes, passam a ter como objeto a própria mensagem ou informação e não mais o meio em que se apresentam (não interessa o disquete, mas sim o *software* que nele se encontra). Ter acesso à informação, mediante a simples leitura do texto de uma notícia na tela de um computador pessoal pode ter idêntico valor (às vezes até mais valor) do que lê-la impressa num jornal diário (pois, no computador ela vem a qualquer hora, enquanto no jornal só vem uma vez ao dia). A mensagem em si passa a ter um valor próprio, independente dos átomos do seu meio físico.

Hoje em dia, os bens considerados “virtuais” têm valor próprio, em geral muitas vezes superior ao que têm os seus equivalentes em átomos. Esta mudança, cuja rapidez espanta todos os que se dedicaram ao estudo do tema, não encontrou, ainda, igual ritmo na adaptação das diversas legislações, o que é compreensível, seja pela velocidade com que os avanços da informática ocorrem, seja pela necessidade de maturação do debate a fim de evitar providências legislativas apressadas.

Esta é a grande mudança. O valor não está mais atrelado necessariamente às características físicas das coisas. As informações, mensagens, dados, instruções, *softwares* etc. adquiriram valor próprio, independente dos átomos de que é formado seu meio físico, valor este muitas vezes superior aos respectivos átomos. Isto se estende não apenas a valores de softwares, mas alcança o valor que possuem bancos de dados, registros financeiros de operações bancárias, registros contábeis etc. Até mesmo objetos que originalmente tinham natureza física passaram a ter feição virtual; é o caso das ações de sociedades anônimas que até certo tempo atrás eram apresentadas em papel, geralmente, coloridas, numeradas, assinadas etc. e que hoje em dia foram substituídas pelas “ações escriturais” que nada mais são do que um “registro” (conjunto de *bits*) na memória de um computador. E outros exemplos poderiam ser mencionados.

Assim, pode-se citar como uma das primeiras discussões acerca dessas questões no Brasil, o Recurso Extraordinário 176.626, em que o Supremo

¹³³ GRECO, Marco Aurélio. **Internet e direito**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 14-19

Tribunal Federal, em 1998, discutiu se o “*software* de prateleira”, ou seja, aqueles ofertados em grande escala, ao circular em suporte físico (CD, DVD, Disquete, etc.), por se tratar de venda de mercadoria, estaria sujeito a incidência do ICMS. Isto o diferenciaria da licença para uso de programa de computador, que, por não existir um suporte físico, bem como não haver transferência de propriedade e o bem em questão ser incorpóreo, incidiria, *in casu*, o Imposto Sobre Serviços (ISS), tendo em vista se tratar de uma contratação a partir da qual se prevê uma obrigação, qual seja, a de ceder acesso ao referido uso. Segue ementa do julgado supracitado:¹³⁴

EMENTA: I. Recurso extraordinário: prequestionamento mediante embargos de declaração (Súm. 356). A teor da Súmula 356, o que se reputa não prequestionado é o ponto indevidamente omitido pelo acórdão primitivo sobre o qual “não foram opostos embargos declaratórios”. Mas se, opostos, o Tribunal a quo se recuse a suprir a omissão, por entendê-la inexistente, nada mais se pode exigir da parte (RE 210.638, Pertence, DJ 19.6.98). II. RE: questão constitucional: âmbito de incidência possível dos impostos previstos na Constituição: ICMS e mercadoria. Sendo a mercadoria o objeto material da norma de competência dos Estados para tributar-lhe a circulação, a controvérsia sobre se determinado bem constitui mercadoria é questão constitucional em que se pode fundar o recurso extraordinário. III. Programa de computador (“software”): tratamento tributário: distinção necessária. Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo, sobre as operações de “licenciamento ou cessão do direito de uso de programas de computador” “matéria exclusiva da lide”, efetivamente não podem os Estados instituir ICMS: dessa impossibilidade, entretanto, não resulta que, de logo, se esteja também a subtrair do campo constitucional de incidência do ICMS a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo - como a do chamado “*software* de prateleira” (*off the shelf*) - os quais, materializando o *corpus mechanicum* da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio.

Faz-se um adendo para conceituar os tributos acima mencionados. No Brasil, há efetivamente cinco impostos que desempenham um papel semelhante ao IVA, quais sejam: duas contribuições sociais sobre as receitas (PIS e COFINS - Programa de Integração Social e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social); imposto sobre produtos industrializados (IPI); ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Prestação de Serviços de Comunicação); e ISS (Imposto sobre Serviços).

¹³⁴ STF - RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305

No que tange ao ICMS¹³⁵, como o próprio nome diz, incide sobre a circulação de mercadorias, prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e prestação de serviços de comunicação, nos termos da Lei Complementar 87/1996. Já o ISS incide efetivamente sobre os serviços incluídos na "lista de serviços" da Lei Complementar nº 116/2003¹³⁶, e potencialmente sobre todos os serviços que não estão no escopo do ICMS.

A seguir com o enredo cronológico, no ano de 1999, o STF reiterou seu posicionamento no RE 199.464, argumentando que para que ocorresse a incidência do ICMS sobre bem digital, ele deveria ser comercializado por suporte físico.¹³⁷

¹³⁵ Artigo 2º O imposto incide sobre: I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a Lei Complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

§ 1º O imposto incide também: I – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento; I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002); II – sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; III – sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua. – (BRASIL. **Lei Complementar Nº 87**, de 13 de setembro de 1996).

¹³⁶ No que tange aos serviços de tecnologia, tem-se disposto na Lei os seguintes:

1 – Serviços de informática e congêneres.

1.01 – Análise e desenvolvimento de sistemas; 1.02 – Programação; 1.03 – Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres; 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016); 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; 1.06 – Assessoria e consultoria em informática; 1.07 – Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados; 1.08 – Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas; 1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS).

¹³⁷ STF - RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307

Em tal precedente, discutiu-se o comércio de disquetes contendo programas para computador. Assim, com base na classificação de *softwares* de prateleira, ou seja, aqueles produzidos em série e comercializados no varejo, e os *softwares* voltados especificamente a um determinado usuário, a Primeira Turma do STF entendeu que aqueles, seriam mercadorias, logo tributáveis pelo ICMS e não pelo ISS.

Após mais de uma década do entendimento firmado pela Suprema Corte, em 2010 houve uma mudança de posicionamento, ao julgar a ADI 1.945, requerida pelo PMDB, contra a Lei estadual 7.098/98, MT. Neste ponto, entenderam pela possibilidade de incidência do ICMS mesmo que o *software* seja adquirido através de *download*, tendo em vista que a ausência do bem corpóreo não seria fator relevante para afastar a incidência do tributo, adaptando-se as normas à evolução social e tecnológica. O ministro relator utilizou como fundamento as ementas dos julgados RE 210.638 e RE 199.464. Segue a transcrição da ementa do referido julgado:¹³⁸

Ação Direta de Inconstitucionalidade. Direito Tributário. ICMS. [...] 8. ICMS. Incidência sobre softwares adquiridos por meio de transferência eletrônica de dados (art. 2º, § 1º, item 6, e art. 6º, § 6º, ambos da Lei impugnada). Possibilidade. Inexistência de bem corpóreo ou mercadoria em sentido estrito. Irrelevância. O Tribunal não pode se furtar a abarcar situações novas, consequências concretas do mundo real, com base em premissas jurídicas que não são mais totalmente corretas. O apego a tais diretrizes jurídicas acaba (sic) por enfraquecer o texto constitucional, pois não permite que a abertura dos dispositivos da Constituição possa se adaptar aos novos tempos, antes imprevisíveis. 9. Medida liminar parcialmente deferida, para suspender a expressão “observados os demais critérios determinados pelo regulamento”, presente no parágrafo 4º do art. 13, assim como o inteiro teor do parágrafo único do art. 22, ambos da Lei 7.098/98, do Estado de Mato Grosso.

Após alguns anos, o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária)¹³⁹ editou o Convênio 93/2015 que tratou da incidência do ICMS em operações de comércio eletrônico, o qual teve sua constitucionalidade analisada por meio da ADI 5464, a qual, em sede de liminar, suspendeu a eficácia da cláusula nona do Convênio. Segundo o entendimento adotado, tal norma criou novas obrigações

¹³⁸ STF - ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050

¹³⁹ Órgão que abrange o Ministério da Fazenda e as Secretarias das Fazendas dos Estados, possui como atribuição a uniformização da política fiscal de interesse dos Estados-membros, conforme o Convênio 08/75, o qual instituiu suas atribuições. (BRASIL. Convênio ICM 08 de 23 de abril de 1975. Disciplina as atribuições do CONFAZ. Brasília, DF, abr. 1975)

que ameaçaram o funcionamento das empresas regulamentadas pelo Simples, e invadiu área reservada a disciplina por lei complementar (Lei Complementar 123/2006). Assim, a norma contrariou o regime diferenciado das micro e pequenas empresas previsto na legislação.¹⁴⁰

Este precedente encontra-se pendente de julgamento definitivo, bem como a ADI 5469, a qual questiona todo o texto do Convênio.

No mesmo ano, o CONFAZ ainda editou o Convênio ICMS 181/2015, através do qual foi autorizado que diversos Estados¹⁴¹ concedessem redução de base de cálculo do ICMS que corresponderia ao percentual mínimo de 5% (cinco por cento) sobre o valor da operação que envolva softwares e congêneres, disponibilizados por qualquer meio, inclusive via *download* ou *streaming*.¹⁴²

Em termos práticos, seria possível às Unidades da Federação estabelecerem a cobrança do ICMS sobre o valor total das operações com *softwares*, diversamente do que ocorria anteriormente em grande parte dos Estados, que apenas pleitearam o ICMS sobre o valor das mídias físicas (corpóreas), não dos programas em si (incorpóreos).

Todavia, o Convênio não foi regulamentado pela maioria dos Estados, e, aqueles que tentaram, não conseguiram efetuar as cobranças tendo em vista as ações judiciais ajuizadas, tem-se como exemplo a ADI 5.576, a qual encontra-se pendente de julgamento.¹⁴³

Assim, verificando-se o novo setor arrecadatário de vultosos valores, o órgão editou o Convênio ICMS 106/17, que pode ser visto como a demarcação do interesse das administrações fazendárias estaduais em tomar providências mais

¹⁴⁰ ADI 5464 MC, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 12/02/2016, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-031 DIVULG 18/02/2016 PUBLIC 19/02/2016

¹⁴¹ Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Santa Catarina, São Paulo e Tocantins.

¹⁴² CARBONAR, Alberto. Convênio retoma cobrança do ICMS sobre softwares. Disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/convenio-retoma-cobranca-do-icms-sobre-softwares-07102017#_ftn1. Acesso em 18/05/2018

¹⁴³ Consulte a ADI 5.576 de Relatoria do Ministro Luis Roberto Barroso em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=5034199>. Acesso em 18/05/2020.

concretas para tributar o comércio eletrônico que se dá mediante transferência de dados (*download* e *streaming*, notadamente).¹⁴⁴

Publicado em 05/10/2017, o convênio dispôs acerca dos procedimentos de cobrança do ICMS relativo às "*operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados*", tal como consta em seu preâmbulo.¹⁴⁵

Assim, as principais determinações estabelecidas pela norma foram:¹⁴⁶

- As empresas que comercializarem o *software* via *download* ou *streaming*, serão as contribuintes da operação, e por isso deverão ter inscrição estadual em cada Estado da Federação, para onde vender o produto, a não ser que seja dispensada da obrigação (Cláusula Quarta);
- Arrecadação do ICMS deverá ser destinada ao Estado no qual estiver localizado o consumidor final (Cláusula Terceira);
- Isenção do ICMS para as operações anteriores à venda a este mesmo consumidor final disposto na Cláusula Terceira (Cláusula Segunda);
- O recolhimento do tributo será mediante Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE ou documento estadual previsto na legislação da respectiva unidade, na ausência da inscrição estadual exigida na Cláusula Quarta (§ 2º da Cláusula Quarta); e
- Os Estados poderão eleger terceiros como responsáveis pelo recolhimento do ICMS, (ex.: consumidor do software, administradoras cartão de débito e crédito ou outro intermediador financeiro), sendo tal situação também aplicável para operações internacionais (Cláusula Quinta).

Em uma análise mais específica, verifica-se que o Convênio permite a isenção do pagamento do ICMS das operações entre as empresas envolvidas na cadeia de produção e distribuição. Todavia, aplica a tributação no comércio nacional e

¹⁴⁴ CARBONAR, Alberto. Convênio retoma cobrança do ICMS sobre softwares. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/convenio-retoma-cobranca-do-icms-sobre-softwares-07102017>. Acesso em maio de 2020.

¹⁴⁵ BRASIL. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF, set. 2017.

¹⁴⁶ Op. cit.

nas importações desses bens e mercadorias digitais quando destinados ao consumidor final.

Assim, o normativo prevê que o ICMS será devido independentemente de a operação ocorrer via plataforma eletrônica ou site, possibilitando, inclusive, o pagamento ser periódico. O sujeito passivo, ou seja, o destinatário da arrecadação do tributo seria o Estado onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital.

Ademais, em 23 de março de 2018 foi publicada a Portaria CAT 24/2018, a qual regulamentou as alterações implementadas pelo Convênio 106/2017, no Estado de São Paulo.

Vale ressaltar que, atualmente existe a ADI 5958 que dispõe acerca da inconstitucionalidade do Convênio 106/2017, a qual encontra-se em aguardo de julgamento pelo STF.

2. Bitributação de ICMS e ISS

Como é cediço, e nos termos do art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988, sabe-se que não há previsão constitucional expressa que autorize a incidência do ICMS sobre as operações de *softwares* via *download* e/ou *streaming*.¹⁴⁷

Isto porque o critério material do ICMS não se associa com tais operações, sendo claro que (i) o *download* e o *streaming* não caracterizam, em termos fiscais, uma circulação real de mercadorias (cessão de propriedade), capaz de possibilitar a incidência do tributo; e (ii) o *software* é um bem imaterial e intangível, não sendo possível sua identificação de forma objetiva, ou seja, não sendo uma mercadoria concreta.¹⁴⁸

¹⁴⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em maio de 2020.

¹⁴⁸ CARBONAR, Alberto. **Convênio retoma cobrança do ICMS sobre softwares**. Disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/convenio-retoma-cobranca-do-icms-sobre-softwares-07102017#_ftn1. Acesso em maio de 2020.

Neste ponto, chama-se atenção ao já discutido no tópico anterior, no que tange ao “drama” do STF referente as suas mudanças de posicionamento, em que a priori entendeu pela necessidade de bem corpóreo para a incidência do ICMS, e posteriormente descartou essa existência. O entendimento exarado foi pela incidência do imposto, mesmo que o *software* seja adquirido através de *download*, tendo em vista que a ausência do bem corpóreo não seria fator relevante para afastar a incidência do tributo.

Assim, analisando-se o sistema tributário vigente, chama-se atenção ao ISS, que é um imposto de competência Municipal, e que possui nuances relevantes relativos ao caso em discussão.

Tal imposto incide somente em hipóteses taxativas elencadas no anexo da Lei Complementar 116/2003, a qual indica que as operações com softwares estão sujeitas ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.¹⁴⁹

Nos termos do art. 2º, inciso V da LC 87/96, somente incidirá o ICMS nestas operações quando houver previsão expressa na lei complementar (LC 116/2003), o que não se confirma em relação aos itens “1.04”, “1.05” e “1.09” da lista anexa à Lei do ISS.¹⁵⁰

Deste modo, percebe-se que os Estados tendem a aplicar a incidência do ICMS com fundamento nos precedentes jurisprudenciais e no Convênio 106/2017, porem os Municípios tendem a aplicar o ISS visto que a incidência está prevista no rol taxativo da Lei do ISS (itens 1.04, 1.05 e 1.09 da lista anexa). Assim, nota-se a guerra fiscal com a evidente ocorrência de bitributação em muitos casos, o que é defeso no ordenamento jurídico brasileiro.

Como lecionado pela Ministra Regina Helena Costa:¹⁵¹

¹⁴⁹ BRASIL. **Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, jul. 2003. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em maio de 2020.

¹⁵⁰ Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. (...) 1.04 – Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos. 1.05 – Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação. (...) 1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS). (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

¹⁵¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

A bitributação significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por mais de uma pessoa. Diante de nosso sistema tributário, tal prática é vedada, pois cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa. Inviável, portanto, que haja mais de uma pessoa política autorizada a exigir tributo sobre o mesmo fato jurídico.

Verifica-se que, a bitributação causa uma vultosa insegurança no ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que as empresas pagam duas vezes pelo mesmo fato gerador, tanto na esfera Estadual quanto na esfera Municipal.

Tal irresignação já foi levada ao judiciário, porém ainda não há um posicionamento firmado pelo STF acerca do tema. Vale ressaltar, neste ponto, que há em trâmite a ADI 1945/MT em que os Ministros do STF enfrentarão a matéria em discussão, a qual resultará na continuidade ou não dessa “anomalia jurídica”.

Nesse sentido, ante a inexistência de posicionamento do STF, em 16/03/2018 o Juiz de Direito da 9ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo concedeu liminar no mandado de segurança coletivo 1010278-54.2018.8.26.0053, no intuito de suspender os efeitos do Decreto nº 63.099/2017, o qual regulamentou o Convênio ICMS 106/2017.¹⁵²

Na inicial defendeu-se a inconstitucionalidade do Convênio nº 106/2017 e do Decreto de São Paulo, em razão:¹⁵³

- a) tais normas instituem nova hipótese de incidência do ICMS, sem qualquer amparo constitucional ou legal;
- b) ultrapassam os limites da competência dos convênios, os quais têm obrigação de se limitar a dispor acerca de benefícios fiscais; e
- c) é tributável por ISS as operações na nuvem, serviços de streaming, entre outros, nos termos dos itens 1.03, 1.05 e 1.09 da lista anexa à Lei 116/2003.

Vale transcrever trecho da r. decisão supracitada, *in verbis*:

Sustenta, em resumo, que o Convênio 107/2017 e o Decreto 63.099/2017 invadiram campo de atuação de lei complementar (art. 146, III e 155, § 2º, XII, ambos da CF),, pois ao estabelecerem procedimentos de recolhimento

¹⁵² TJSP - 1010278-54.2018.8.26.0053, Simone Gomes Rodrigues Casoretti, 9ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, DJe de 16/03/2018.

¹⁵³ Op. cit.

de ICMS sobre bens digitais, disponibilizados por qualquer meio, determina nova incidência tributária, sem respaldo na Constituição Federal e na Lei Complementar 87/96.

Além disso, na lista de serviços da Lei Complementar nº 116/03, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, no item 1.05, está prevista a atividade de licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, sem contar os itens 1.03 e 1.09.

Acrescenta, também, que não há no STF definição pela incidência de ICMS na transmissão eletrônica (*download*) de *software* e para que seja possível a tributação é necessária uma reinterpretação do conceito de "circulação de mercadorias"

[...]

Numa primeira análise, verifico a relevância dos fundamentos invocados, pois admitir a incidência de ICMS sobre o *software* padronizado por transferência eletrônica por *download* (o conteúdo é baixado da internet e armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado *streaming* (o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis).

Ademais, o Plenário do STF, no julgamento da ADIn 1945, tendo como relator o Ministro Gilmar Mendes, embora tenha se posicionado, por maioria de votos, pela necessidade de ser dado tratamento idêntico ao software em base física àquele objeto de *download* na internet, ainda não há decisão definitiva e, assim, forçoso concluir que deve ser analisado se o comércio de produtos digitais na internet constitui fato gerador do ICM, diante dos termos do art. 155, II da Constituição Federal, isto é, se a transferência de conteúdo de digital (por *download* ou *streaming*) configura uma circulação efetiva de mercadorias.

Sendo assim, defiro a liminar para determinar ao impetrado que suspenda os efeitos do Decreto Estadual 63.099/17 para as representadas pela Impetrante, tendo em vista sua entrada em vigor em 01/04/2018, conforme postulado.

Deste modo, verifica-se que o tema referente a tributação digital sofreu grandes mudanças ao longo de décadas, e, por conseguinte, em virtude da obsoleta legislação referente ao tema, trouxe grande insegurança jurídica, visto que os Estados e Municípios buscaram a cobrança desses impostos, sem a devida delimitação de suas incidências nos vastos ramos dos negócios digitais.

3. IBS – solução à tributação da economia digital?

Como pode-se perceber das pequenas citações vistas nos tópicos acima, o Brasil possui um sistema fiscal muito complexo, com muitos tributos, muitas alíquotas (taxas), tornando-se muito regressivo. Para o cumprimento de todas as obrigações acessórias referentes a esses tributos, os contribuintes dispendem de muito tempo e gastam mais receita, tendo-se que levar em conta também a grande burocracia, uma vez que compreendem notas fiscais eletrônicas, inúmeras declarações, controles específicos e severas penalidades.

Percebe-se também que devido a tais problemas, o judiciário brasileiro transmite uma significativa insegurança jurídica ao contribuinte, visto que além das guerras fiscais entre as jurisdições, a jurisprudência acaba por não respeitar os valores fundamentais de estabilidade, irretroatividade e uniformidade. A Ministra Regina Helena Costa ensina que:¹⁵⁴

[...] estabilidade, na hipótese, significa que a jurisprudência deve sinalizar aquilo que será o entendimento a vigorar para o futuro, configurando um indicativo dos comportamentos que devem ser adotados, que serão considerados legítimos. O objetivo é evitar oscilações, especialmente as abruptas, na orientação adotada pelos órgãos jurisdicionais. A irretroatividade da jurisprudência, em homenagem ao princípio geral hospedados no art. 5º, XXXVI, CR, significa que não somente a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, mas também os atos decorrentes de sua aplicação, como é o caso das decisões judiciais. Desse modo, leis, atos administrativos e decisões judiciais devem projetar seus efeitos para o futuro. O pretérito, em consequência, há de ser resguardado por uma questão de segurança. (...) Uniformidade, por sua vez, é qualidade que indubitavelmente remete à isonomia, à preocupação de tratar igualmente aqueles que se situam em situações equivalentes. Entende-se que a solução uniforme é a solução isonômica, traduzindo o tratamento justo a ser aplicado.

Na lição da professora Teresa Arruda Alvim Wambier:¹⁵⁵

[...] no Brasil, enfrentamos o problema do excesso de casos em que há diversidade de interpretações da lei num mesmo momento histórico, o que compromete a previsibilidade e igualdade. Há juízes de primeira instância e tribunais de segundo grau que decidem reiteradamente de modo diferente questões absolutamente idênticas. Estas divergências existem também no âmbito dos tribunais superiores: entre eles – STJ e STF – e entre seus órgãos fracionários. Isto ocorre em relação ao STJ, que tem maior número de órgãos fracionários.

¹⁵⁴ COSTA, Regina Helena. **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15 – Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário.** 2017. p. 484/485

¹⁵⁵ WAMBIER, Teresa Arruda Alvim. **Direito Jurisprudencial**, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2ª Tiragem, p. 36.

Nesse sentido, de modo solucionar essas divergências jurisprudenciais, bem como estimular a entrada de novas empresas em território brasileiro, e adequar-se à tendência mundial, no ano de 2019 foram apresentadas duas propostas de emenda à Constituição (PEC), a PEC 45/2019¹⁵⁶ e a PEC 110/2019¹⁵⁷, ambas com o intuito de apresentar uma reforma tributária, ao inserir um “IVA brasileiro” na legislação tributária, o qual seria chamado de IBS – Imposto sobre bens e serviços.

Apesar de ambas as propostas apresentarem a criação do IBS como forma de substituição de outros tributos indiretos, em que é basicamente idêntica sua base de incidência – *“todos os bens e serviços, incluindo a exploração de bens e direitos, tangíveis e intangíveis, e a locação de bens, operações que, em regra, escapam da tributação do ICMS estadual e do ISS municipal no quadro normativo atualmente em vigor”* -, elas possuem algumas diferenças que serão demonstradas no quadro abaixo, cujas informações foram retiradas do estudo realizado pela Consultoria Legislativa do Brasil:¹⁵⁸

	PEC 45/2019	PEC 110/2019
Competência tributária do IBS	Tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação	Tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e

¹⁵⁶ CL. **Proposta de Emenda à Constituição Nº 45, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4A2A6AC65210BCCA662A2BDC4CBBADF6.proposicoesWeb2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em junho de 2020.

¹⁵⁷ SF. **Proposta de Emenda à Constituição Nº 110, de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>. Acesso em junho de 2020.

¹⁵⁸ CL. **Estudo e Consulta – Outros**. 2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em maio de 2020.

	à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo).	Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual).
Número de tributos substituídos pelo IBS	São substituídos <u>cinco tributos</u> : IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.	São substituídos <u>nove tributos</u> : IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS.
Determinação da alíquota do IBS	Cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos	Lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional.

	<p>federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município ou Estado/DF são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota.</p>	
<p>Concessão de benefícios fiscais</p>	<p>Não permite a concessão de benefício fiscal.</p>	<p>Autoriza a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional.</p>
<p>Partilha da arrecadação do IBS</p>	<p>Cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo</p>	<p>O produto da arrecadação do imposto é partilhado entre União, Estados,</p>

	determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, fixada conforme descrito anteriormente, sobre a base de cálculo do imposto.	Distrito Federal e Municípios segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda, ou seja, mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repasse de cota-parte).
Vinculação da arrecadação do IBS (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc.)	As destinações estão vinculadas a parcelas da sub-alíquota de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas “alíquotas singulares”. A soma dessas “alíquotas singulares”, definidas pelo ente para cada destinação constitucional e para a parcela de receita desvinculada, representará o valor da alíquota aplicável para aquele ente federativo.	O produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação).
Transição do sistema de	Durante <u>dois anos</u> é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a	Durante <u>um ano</u> é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a mesma base de

<p>cobrança dos tributos</p>	<p>mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura <u>oito anos</u>, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano (os entes federativos podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).</p>	<p>incidência do IBS, e, depois, a transição dura <u>cinco anos</u>, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).</p>
<p>Transição da partilha de recursos</p>	<p>No total, a transição será de <u>cinquenta anos</u>; durante vinte anos a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo</p>	<p>No total, a transição será de <u>quinze anos</u>; a partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos; após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 anos, a regra retro descrita é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano.</p>

	<p>IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “I”, acima) será reduzida em um trinta avos ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino.</p>	
Imposto Seletivo	<p>Impostos de índole extrafiscal, cobrados sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. Não são listados sobre quais produtos ou serviços o tributo irá incidir. Caberá à lei (ordinária) ou medida provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados</p>	<p>Imposto de índole arrecadatória, cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos.</p>
Outras matérias	N/D	<p>- Extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo sua</p>

		<p>base incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);</p> <ul style="list-style-type: none">- Transferência do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), da competência estadual para a federal, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios;- Ampliação da base de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), para incluir aeronaves e embarcações, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios;- Autorização de criação de adicional do IBS para financiar a previdência social;- Criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita per capita entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.
--	--	--

Percebe-se que a intenção do legislador foi tornar a tributação mais simples e harmoniosa como a maioria dos países atualmente tendem a seguir, porém, será que foi suficiente para a tributação efetiva dos negócios digitais?

O texto das propostas em tramitação na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, apesar de apresentar uma verdadeira reforma no sistema fiscal brasileiro, em seus dispositivos, não há nenhuma menção expressa a tributação da economia digital.

À primeira vista, pode-se dizer que será extinta a questão da bitributação em ICMS e ISS para aplicação, por exemplo, na tributação de negócios digitais que envolva o *streaming*. Antes, havia guerra fiscal entre Estados e Municípios pela competência na tributação desse serviço, no entanto, com a implementação de um único imposto que incida sobre essa operação, esse problema será resolvido.

No entanto, assim como o IVA Europeu, o IBS também enfrentará dificuldades na tributação dos negócios digitais, principalmente devida capacidade de mobilidade destes, sendo muito corriqueira a evasão fiscal. Assim, além dessa medida já realizada pelo governo brasileiro, faz-se necessário não parar por aí.

CONCLUSÕES FINAIS

A Economia é considerada uma ciência em constante progresso, assim como o Direito, de modo que ambas as especialidades devem sempre estar juntas, combinando-se e complementando-se. Todavia, se faz necessário indicar que o Direito está um passo atrás da economia, embora ambos sejam ciências sociais, isso porque a lei que se adapta à economia em geral, e não o contrário.

Assim, a digitalização da economia não poderia passar despercebida pela ciência jurídica. É axiomático que ela oferece tanto oportunidades quanto desafios para a política tributária, e os sistemas tributários e a abordagem fiscal que existiam alguns anos atrás, deixaram de contemplar diversas situações existentes na atualidade. Isso faz com que, sem uma regulamentação completa e eficiente, que se ajuste à realidade social, os recursos fiscais diminuam, bem como os Estados recebam menores receitas. Ou que a pressão fiscal sobre os cidadãos seja aumentada como uma maneira de remediar essa diminuição.

Portanto, a contribuição positiva da digitalização na sociedade e na economia (por exemplo, que as empresas realizam suas atividades com mais rapidez e menor custo) é completamente obscurecida pelas estratégias tributárias que as multinacionais digitais realizam, causando diminuição da efetividade do sistema tributário.

É verdade que sempre ocorreu evasão fiscal, mas essas práticas inadequadas foram agravadas pelo fato de a regulamentação tributária não cobrir os ativos intangíveis ou os dados nos quais essas empresas baseiam suas atividades.

Nesse ambiente em mudança, surgiram novos modelos de negócios que escapam à regulamentação atual. Diante disso, OCDE se incumbiu de providenciar a elaboração de políticas tributárias que se adaptem à realidade social, levando em consideração os princípios tributários e que possam ser úteis ao longo do tempo. Em outras palavras, comprometeu-se a estabelecer uma estrutura tributária sólida e atualizada, que ofereça tanta certeza e clareza aos operadores económicos, cidadãos e administrações tributárias, a fim de facilitar o crescimento económico sustentável a longo prazo, ao prezar pela justa igualdade entre os Estados nacionais.

Para conseguir isso, é essencial que exista um consenso global, uma vez que é inútil que cada país possua uma medida unilateral diferente, visto que supõem um claro obstáculo à harmonização tributária pretendida, sem prejuízo do fato de terem sido apelidadas de "medidas transitórias" e estarem em grande parte alinhadas com o proposto pela Comissão Europeia.

Assim, a OCDE tem até o final de 2020 para que seja encontrada uma solução para a tributação da economia digital. Apesar das propostas já apresentadas, é nítida a dificuldade de aceitação unânime de todos os países.

Como visto ao longo do trabalho, diversos foram os meios pelos quais tentou-se tributar esses negócios digitais ao redor do mundo. Nesse sentido, pôde-se verificar as estratégias, bem como as mudanças de paradigmas que os países enfrentam atualmente.

Mais especificamente, no caso do Brasil, como visto, o atual sistema fiscal em vigor possui uma grande complexidade. Devendo-se levar em conta também que os diversos entendimentos exarados pela jurisprudência brasileira, não transmitem segurança jurídica aos seus contribuintes, muito menos alcança com finco os limiares da tributação económica digital.

Com o intuito de avançar essa situação, foram apresentadas as PECs 45/2019 e 110/2019, que objetivam a substituição de diversos impostos pelo IBS, como já mencionado. Todavia, este avanço é suficiente para que os negócios digitais possam ser tributados de forma justa e igualitária às outras empresas tradicionais?

Pelo estudo realizado, verificando-se o problema europeu e mundial na dificuldade de tributação da economia digital, mesmo com existência do IVA naqueles países á muitos anos, infere-se que o Brasil não conseguirá um resultado diferente desses países.

O IBS possui em cada proposta um longo prazo para a entrada em vigor total das cobranças - 5 anos ou 10 anos. Quando entrar em vigor por completo, o texto legal já estará desatualizado, e provavelmente serão apresentadas novas propostas para uma justa tributação, no que tange a economia digital.

Nesse sentido, levando-se em conta que o Brasil é um país signatário da OCDE, a melhor solução, ao que se parece, seriam as medidas já identificadas pela Comissão Europeia.

Antes de entrar em vigor essa reforma tributária brasileira, de fato, não há lugar para criação de um *digital service tax*, visto que a carga fiscal brasileira é muito elevada, principalmente no que tange ao mercado internacional. Porém, com a implementação do IBS, o Brasil deveria pensar em uma medida provisória para a tributação desses negócios digitais.

Pelo extraído dos pilares 1 e 2 do BEPS 2.0, percebe-se que a tendência atual da OCDE é exatamente a tributação dessa nova perspectiva da participação do usuário, da presença econômica significativa e da inclusão de um GloBE. Assim, este é o caminho que a legislação brasileira deve seguir.

No que tange ao âmbito nacional, principalmente, uma ferramenta muito eficaz que foi implementada no mercado da União Europeia é o regime especial MOSS. De fato, os limiares de arrecadação de IVA foram muito maiores do que os anos anteriores, sem falar na diminuição dos custos administrativos, bem como do tempo gasto burocraticamente, tanto das empresas quanto da administração tributária. Com a implementação do IBS, a adoção desse regime especial torna-se viável.

Assim, conclui-se que o mundo está a caminho de uma resolução da tributação dos negócios digitais. O Brasil necessita se adequar com as tendências mundiais, para que possa ver uma evolução econômica mais acentuada, bem como uma diminuição na evasão fiscal que é enorme no país.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Doutrinas e Artigos Científicos

BARRY, Jordan M.; CARON, Paul L. Tax Regulation, Transportation Innovation, and the Sharing Economy. *University of Chicago Law Review Dialogue*, Vol. 82, 2015.

BRANCO, Fernando. *Economia Aplicada*. 2004. Disponível em <http://icm.clsbe.lisboa.ucp.pt/docentes/url/frb/port/cursos/mba/eapl/sessoes/sessao6.pdf>. Acesso em dezembro de 2019.

BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS action 1: address the tax challenge of the digital economy. *WU International Taxation Research Papers Series*, No. 2015-14. Vienne: *Wirtschafts Universität*, 2015.

CARPINETTI, Ana Carolina. Não incide ICMS sobre serviços over the top, mas ISS é variável. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2016-ago-14/nao-incide-icms-servicos-over-the-top-iss-variavel>. Acesso em dezembro de 2019.

CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. A Ação 1 do BEPS, os Desafios da Economia Digital e a Tributação Indireta. 2018, p.10. In: GOMES, Edgar Santos. *Temas de Tributação Internacional: Base Erosion and Profit Shifting (Conceitos e Estudo de Casos)*. 2018.

CARBONAR, Alberto. Convênio retoma cobrança do ICMS sobre softwares. Disponível em https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/convenio-retoma-cobranca-do-icms-sobre-softwares-07102017#_ftn1. Acesso em 18/05/2018

CARVALHO, Felipe Covas. O Caso Wayfair: Conceito de Nexu nos EUA, Lições para a Tributação Directa e para a Tributação da Economia Digital. 2019. Disponível em https://www.afp.pt/content/revista_fiscalidade/ano_1/2019/1/revafp_ano_i_n1_wayfai_conceito_de_nexo_nos_eua_filipe_covas_carvalho.pdf. Acesso em junho de 2020.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/15 – Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. 2017.

DALLAZEM, Dalton. Is South Dakota v. Wayfair, Inc. Case Relevant to the Digital Economy Taxation? 2019. Disponível em http://cepsr.eu/wp-content/uploads/2019/08/C76-beliv-honlapra_.pdf#page=187. Acesso em junho de 2020.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz, e outros. Tributação na era digital: Renda X Consumo. Disponível em <https://fundacaoanfip.org.br/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo/>. Acesso em dezembro de 2019.

DOURADO, Ana Paula. Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission, volume 46, issue 6/7, Intertax, 2018.

DOURADO, Ana Paula. Gorvenação Fiscal Global. 2ª Ed., 2019.

DIB, Gabriel. Ubernomics e a eficiência das plataformas digitais. Disponível em <https://economia.estadao.com.br/blogs/almoco-gratis/ubernomics-e-a-eficiencia-das-plataformas-digitais/>. Acesso em dezembro de 2019.

Dimitropoulou, Christina. The Proposed EU Digital Service Tax: An Anti-Protectionist Appraisal Under the EU Primary Law. Issue 3, Intertax, 2019.

GHIURCO, Raluca Tabita. Um Estudo da Nova Cláusula Geral Anti-Abuso do Direito da União Europeia. 2016. Disponível em https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/32210/1/ulfd132888_tese.pdf. Acesso em dezembro de 2019

GONZÁLEZ-BARREDA, Pablo A. Hernández (2018), A Historical Analysis of the BEPS Action Plan: Old Acquaintances, New Friends and the Need for a New Approach, INTERTAX, Volume 46, Issue 4, Kluwer Law International BV, The Netherlands.

GRANCE, Tim e MELL, Peter. The NIST Definition of Cloud Computing. Disponível em <https://csrc.nist.gov/publications/detail/sp/800-145/final> . Acesso em dezembro de 2019.

GRECO, Marco Aurélio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000, p. 14-19

HADZOVIC, Inda. European Value Added Tax and Digital Economy. Does the new legal framework make EU VAT system truly fit for the digital economy? 2019. Disponível em <http://www.diva-portal.se/smash/get/diva2:1321571/FULLTEXT01.pdf>. Acesso em junho de 2020.

KPMG, “Taxation of the digitalized economy,” updated Mar. 21, 2020. Disponível em: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em maio de 2020.

LAMENSCH, Marie. Adoption of the E-commerce VAT Package: The Road Ahead Is Still Rocky One. Kluwer Law International BV, EC Tax Review 1/2018, Volume 27, Nº.4. Disponível em <http://www.kluwerlawonline.com.ezproxy.its.uu.se/abstract.php?area=Journals&id=ECTA2018020>. Acesso em maio de 2020.

LAMENSH, M., Reverse charging’ and the ‘one-stop-scheme’: Collecting VAT on digital supplies. World Journal of VAT/GST Law, 2012, volume 1, Issue1.

MENDES, F. S.; CERROY, F. M. Economia Compartilhada e a Política Nacional de Mobilidade Urbana: Uma proposta de marco legal. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/ CONLEG/Senado, Novembro/2015 (Texto para Discussão nº 185). Disponível em: www.senado.leg.br/estudos. Acesso em dezembro de 2019.

NABAIS, José Casalta. Introdução ao Direito Fiscal das Empresas. 2015. 2ª ed.

PARKER, Geoffrey G. Platform Revolution – How Networked Markets Are Transforming the Economy—and How to Make Them Work for You. 2016.

PELLEGRINI, Davide. Policy note: A New Legal Framework Towards a Definitive EU VAT System: Online Hosting Platforms and E-Books Reveal Unsolved Problems on the Horizon. 2018, volume 46, Intertax, Issue 8/9, pp. 690-698.

Disponível em <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/46.8/20463>. Acesso em junho de 2020.

PIRES, Rita Calçada. Manual de Direito Internacional Fiscal. Coimbra: Almedina, 2018.

RAMADAS, João Oliver da Costa. A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce. 2019. Disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/30389/1/A%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20da%20economia%20digital%20-%20Jo%C3%A3o%20Olivier%20da%20Costa%20Ramadas.pdf>. Acesso em abril de 2020.

SCHMITZ FILHO, Ricardo Sergio. Towards a Broader Concept of Permanent Establishment: a Study in Light of the Digitalization of the Economy and the BEPS Era. 2019. Disponível em https://repositorio.ul.pt/bitstream/10451/40486/1/ulfd140325_tese.pdf. Acesso em maio de 2020.

TURBAN, E., David King. Electronic Commerce - A Managerial and Social Networks Perspective, 8 ed. 2015.

WAMBIER. Teresa Arruda Alvim. Direito Jurisprudencial, São Paulo: Editora dos Tribunais, 2ª Tiragem, p. 36.

2. Legislações

BE. Nota Técnica referente ao Projeto de Lei Projeto de Lei n.º 1123/XIII/4.^a (BE) de 13/03/2019. Disponível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=43424>. Acesso em dezembro de 2019.

BEPS, ACTION 1: 2015 Final Report.

BRASIL. Câmara Legislativa. Proposta de Emenda à Constituição N° 45, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4A2A6AC65210BCCA662A2BDC4CBBADF6.proposicoesWeb2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em junho de 2020.

BRASIL. Câmara Legislativa. Estudo e Consulta – Outros. 2019. Disponível em <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em maio de 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em maio de 2020.

BRASIL. Lei Complementar Nº 87, de 13 de setembro de 1996.

BRASIL. Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF, jul. 2003. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em maio de 2020.

BRASIL. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final. Brasília, DF, set. 2017.

CE. A European Initiative in Electronic Commerce. 1997.

CE. Ato para o Mercado Único II. Juntos para um novo crescimento. 2012. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0573:FIN:PT:PDF>. Acesso em janeiro de 2020.

CE. COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU relativa a um plano de ação sobre o IVA. Rumo a um espaço único do IVA na UE - Chegou o

momento de decidir. 2016. Disponível em <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/PT/1-2016-148-PT-F1-1.PDF>. Acesso em janeiro de 2020.

CE. DIRECTIVA 2000/31/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 8 de Junho de 2000. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32000L0031>. Acesso em dezembro de 2019.

CE. DIRECTIVA 2006/112/CE DO CONSELHO. Artigo 34. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32006L0112>. Acesso em junho de 2020.

CE. DIRETIVA (UE) 2017/2455 DO CONSELHO, de 5 de dezembro de 2017. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32017L2455>. Acesso em junho de 2020.

CE. DIRETIVA 2018/0072. Disponível em <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/dossier/document/COM20180147.do>. Acesso em janeiro de 2020.

CE. DIRETIVA 2018/0073. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Acesso em janeiro de 2020.

Comissão Europeia, Direção-Geral Fiscalidade da União Aduaneira – “Guia do mini balcão único do IVA”, publicado a 23 de outubro de 2013. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/mini-one-stop-shop-guidelines_pt_0.pdf. Acesso em abril de 2020.

CE. LIVRO VERDE Para um mercado europeu integrado dos pagamentos por cartão, por Internet e por telemóvel. 2011. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/ALL/?uri=CELEX:52011DC0941>.

CE. Modernising VAT for cross-border e-commerce. Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-crossborder-ecommerce_en. Acesso em junho de 2020.

Council Regulation (EU) n.º. 904/2010 of 7 October 2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax. 2010. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2010/904/oj>. Acesso em junho de 2020.

CE. Um enquadramento coerente para reforçar a confiança no mercado único digital do comércio eletrónico e dos serviços em linha. 2011. Disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0942:FIN:pt:PDF>. Acesso em dezembro de 2019.

CE. VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for Modernization Final report – Lot 3 - Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop. 2016. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_ecommerce_final_report_lot3.pdf.

CE. VAT Expert Group, The import scheme , de 26 fevereiro de 2018. Disponível em <https://circabc.europa.eu/sd/a/893ec555-e6ac-4458-8cf9-30f100ca5f2d/VEG%2026%20February%202018%20Import%20scheme.pdf>. Acesso em junho de 2020.

OCDE. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Policy Note. 2019. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>. Acesso em janeiro de 2020.

OCDE. Cloud Computing: The Concept, Impact sand the Role of Government Policy. OECD Digital Economy Papers, N.º. 240. Paris: OECD Publicado em 2014.

OECD, Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264201248-pt>.

OECD, Committee on Fiscal Affairs, “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs, October 8, 1998.

OCDE. Convenção Modelo. 2000/2005. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_du

pla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf. Acesso em maio de 2020.

OECD, Guide to Measuring the Information Society 2011.

OECD, Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>.

OCDE. Public Consultation Document. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. 2019. p. 9/11. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>. Acesso em 23/05/2020.

Senado Federal. Proposta de Emenda à Constituição Nº 110, de 2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>. Acesso em junho de 2020.

United Nations Economic Commission for Europe (2011). The Impact of Globalization on National Accounts. New York and Geneva: United Nations (UN), ch. 13.

3. Lista Jurisprudencial

SUPREME COURT OF THE UNITED STATES; South Dakota v. Wayfair, Inc. Disponível: https://www.supremecourt.gov/opinions/17pdf/17-494_j4el.pdf. Acesso em junho de 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ADI 1945 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/2010, DJe-047 DIVULG 11-03-2011 PUBLIC 14-03-2011 EMENT VOL-02480-01 PP-00008 RTJ VOL-00220-01 PP-00050.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - ADI 5464 MC, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 12/02/2016, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-031 DIVULG 18/02/2016 PUBLIC 19/02/2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RE 176626, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, julgado em 10/11/1998, DJ 11-12-1998 PP-00010 EMENT VOL-01935-02 PP-00305 RTJ VOL-00168-01 PP-00305.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - RE 199464, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Primeira Turma, julgado em 02/03/1999, DJ 30-04-1999 PP-00023 EMENT VOL-01948-02 PP-00307.

TRIBUNAL DE CONTAS EUROPEU. Relatório Especial nº 12/2019: Vulnerabilidade do comércio eletrónico à fraude fiscal. 2019. Disponível em <https://op.europa.eu/webpub/eca/special-reports/e-commerce-12-2019/pt/index.html#chapter0>. Acesso em abril de 2020.

TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO - 1010278-54.2018.8.26.0053, Simone Gomes Rodrigues Casoretti, 9ª Vara da Fazenda Pública do Estado de São Paulo, DJe de 16/03/2018.