

4

Elementos de conexão na tributação direta e suas transformações na economia digital

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO

Pós-Doutor em Direito (UnB). Doutor em Direito pela *Southern Methodist University* (EUA). Mestre em Direito (UnB). Professor (FGV EPPG-DF).

ANA CLARISSA MASUKO DOS SANTOS ARAUJO

Pós-doutoranda (FGV EPPG-DF). Pós-Doutora em Direito (UCB). Doutora em Direito (USP). Mestra em Direito (PUC-SP). Professora (FGV EPPG-DF).

Artigo recebido em 7/7/2020 e aprovado em 6/4/2021.

SUMÁRIO: 1 *Introdução* • 2 *As normas jurídicas de conexão e o direito tributário internacional* • 3 *Princípio da territorialidade* • 4 *Elementos de conexão e princípio da territorialidade* • 5 *Normas jurídicas de conexão da tributação direta na economia digital* • 6 *Desafios para um acordo multilateral para a tributação da economia digital* • 7 *Conclusão* • 8 *Referências*.

RESUMO: O trabalho discorre sobre as mudanças dos elementos de conexão definidores da competência tributária na tributação direta, especialmente o mercado consumidor, como novo nexos surgido com os impactos gerados pela economia digital. Analisa-se a ineficiência das normas de conexão atualmente vigentes, o princípio da residência e da fonte, baseados em critérios de presença física dos agentes econômicos. São abordadas as discussões no âmbito da OCDE e da ONU sobre a alteração de paradigmas para a tributação e alocação da renda mundial.

PALAVRAS-CHAVE: Elementos de conexão • Territorialidade • Economia Digital • Presença física • Imposto Sobre Serviços Digitais.

Nexus in direct taxation and their transformations in the digital economy

CONTENTS: *1 Introduction • 2 The connecting legal rules and international tax law • 3 Principle of territoriality • 4 Elements of connection and the principle of territoriality • 5 Legal standards for direct taxation connection in the digital economy • 6 Challenges for a multilateral agreement for the taxation of the digital economy • 7 Conclusion • 8 References.*

ABSTRACT: The work discusses the changes in the connecting elements that define tax competence in direct taxation, especially the consumer market, as a new nexus that emerged with the impacts generated by the digital economy. It analyzes the inefficiency of the current norms of connection, the principle of residence and source, based on criteria of physical presence of economic agents. Discussions within the scope of the OECD and the UN on changing paradigms for the taxation and allocation of world income are addressed.

KEYWORDS: Connecting elements • Territoriality • Digital Economy • Physical presence • Digital Service Tax.

Elementos de conexión en la tributación directa y sus transformaciones en la economía digital

CONTENIDO: *1 Introducción • 2 Las normas legales de conexión y el derecho fiscal internacional • 3 Principio de territorialidad • 4 Elementos de conexión y principio de territorialidad • 5 Normas legales para la conexión fiscal directa en la economía digital • 6 Desafíos para un acuerdo multilateral para la tributación de la economía digital • 7 Conclusión • 8 Referencias.*

RESUMEN: El trabajo discute los cambios en los elementos de conexión que definen la competencia tributaria en la tributación directa, especialmente el mercado de consumo, como un nuevo vínculo que surgió con los impactos generados por la economía digital. Analiza la ineficacia de las normas vigentes de conexión, principio de residencia y fuente, en base a criterios de presencia física de agentes económicos. Se abordan las discusiones en el ámbito de la OCDE y la ONU sobre el cambio de paradigmas para la tributación y la asignación de la renta mundial.

PALABRAS CLAVE: Elementos de conexión • Territorialidad • Economía Digital • Presencia física • Impuesto sobre Servicios Digitales.

1 Introdução

Este artigo tem como escopo trazer uma perspectiva evolutiva do princípio da territorialidade, dos elementos de conexão pertinentes ao direito tributário internacional, e a aplicação desse princípio em face dos mencionados elementos de conexão no contexto da economia digital.

A radical alteração trazida pela economia digital colidiu com a estrutura dos ordenamentos jurídicos ao redor do mundo, alicerçada no mundo tangível, de modelos de negócios jurídicos tradicionais, envolvendo bens corpóreos ou relações presenciais.

Analisa-se os elementos de conexão, enquanto enunciado componente de norma jurídica de conexão, que, por sua vez, é norma de estrutura, a qual, em seu consequente, determina os limites da competência de uma ordem jurídica.

A sistemática e a dinâmica das normas jurídicas de conexão são inerentes à racionalidade do próprio Direito, que promove cortes metodológicos nos eventos ocorridos na realidade social, para instrumentalizar a subsunção do fato a determinado ordenamento jurídico.

Nesse ensejo, serão exploradas as balizas dentro das quais o legislador de determinado ordenamento jurídico poderá, de forma discricionária e artificial, eleger os cortes a serem feitos na realidade social, que formarão os enunciados jurídicos das normas de conexão. A alocação de direitos de tributação numa ou noutra jurisdição fiscal, a despeito de poder ser discutida sob o enfoque do princípio da justiça tributária, é uma escolha política que envolve as soberanias tributárias.

Partindo-se dessa premissa, entende-se que o foco da discussão também deverá passar pela opção entre a harmonização tributária internacional e o cenário de guerra fiscal, decorrente de escolhas legislativas unilaterais, que, embora possam sanar a erosão das bases tributárias inicialmente, podem evoluir para consequências econômicas negativas generalizadas.

Parte-se de elementos de conexão objetivos, associados a um conteúdo estrito do princípio da territorialidade, evoluindo para uma perspectiva subjetiva do princípio, à medida que as fronteiras econômicas dos países se alargaram.

Destarte, a atuação globalizada dos atores econômicos acentuou a mobilidade dos fatores produtivos, desprendendo o princípio da territorialidade dos estritos limites espaciais, impulsionado pelas mudanças econômicas e sociais. O território, enquanto espaço físico, deixou de ser obstáculo para a realização de operações comerciais, de maneira que o direito lançou mão de elementos de conexão

subjetivos, ou seja, referente à condição jurídica dos agentes econômicos para estruturar a tributação.

O momento atual trouxe novo ponto de inflexão à matéria, pois, mais uma vez, deverá se refletir sobre a mudança de paradigma para se operacionalizar o princípio da territorialidade e a eficácia dos elementos de conexão decorrentes, no âmbito da nova realidade trazida pela economia digital.

Paradoxalmente, em um momento em que diversos negócios jurídicos se manifestam de maneira integralmente incorpórea, como ocorre nos modelos de negócios digitais, retomam-se os elementos de conexão objetivos, dessa vez, voltados ao mercado consumidor. Os ordenamentos jurídicos buscam traços dos negócios digitais na realidade social que lhes confirmam rastreabilidade, para se permitir estruturar a tributação.

Assim, será analisado o mercado consumidor como o elemento de conexão que ganhou adesão dos países afetados pela atuação de grandes empresas de tecnologia. Será analisado o *Digital Service Tax – DST*¹, enquanto modelo tributário adotado por diversas economias, de forma unilateral, e que tem sido objeto de análise de proposta de acordo multilateral.

Com essas ponderações imersas em uma perspectiva evolutiva dos elementos de conexão, visa-se trazer reflexões e questionamentos acerca dos novos desafios que se apresentam para a tributação internacional.

A pesquisa é lastreada em verificação e revisão bibliográfica, concernente às obras relevantes sobre tema e documental, considerando os relatórios das organizações internacionais que cuidam da matéria, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização das Nações Unidas (ONU), citados nas respectivas passagens, utilizando o método hipotético-dedutivo.

A partir da constatação de que elementos de conexão que se lastreiem na presença física dos agentes econômicos em determinada jurisdição fiscal são ineficientes para capturar as rendas geradas pelos modelos de negócio digitais, parte-se para a análise da evolução das técnicas e teorias jurídicas de tributação, possibilidades discutidas em âmbito mundial, para se concluir sobre a necessidade de alteração de estruturas jurídicas de combate da erosão das bases tributárias mundiais, no contexto da economia digital.

1 Imposto sobre serviços digitais (tradução nossa).

2 As normas jurídicas de conexão e o direito tributário internacional

Os elementos de conexão podem ser definidos como enunciados que compõem a norma jurídica de conexão. Destarte, o conjunto dos enunciados jurídicos que definem o âmbito de validade e eficácia da competência de um Estado, em face de fatos que potencialmente se sujeitam a mais de um ordenamento jurídico, é denominado de normas jurídicas de conexão.

A norma jurídica de conexão é *norma de normas*, ou *norma de estrutura*. Valendo-se da classificação empregada por Norberto Bobbio (1989, p. 33), as normas de conexão são de estrutura, pois em seu antecedente preveem conduta ou evento com elemento internacional, determinando, em seu consequente, os limites da competência de uma ordem jurídica.

Nesse sentido, Pontes de Miranda afirma que o direito internacional privado é “direito sobre aplicação de determinado direito” ou “superdireito”, por se tratar de regras que versam sobre regras e não sobre relações ou fatos. Assim, configuram-se como princípios que reconhecem o dado internacional na formação ou nos litígios sobre sujeitos, objeto e lugar, dos quais surgem pontos de contato de ordenamentos jurídicos e a sua concorrência (MIRANDA, 1935, p. 11).

A despeito de a doutrina das normas jurídicas de conexão ter se desenvolvido principalmente no âmbito do direito internacional privado, a sua racionalidade é aplicável a qualquer outra subárea, inclusive ao direito tributário internacional, por ser inerente às estruturas lógicas do próprio Direito.

A concorrência de ordenamentos jurídicos passíveis de regular um mesmo evento ocorre não apenas no ambiente de pluralidade de ordenamentos, como também dentro de um mesmo ordenamento, nos Estados que adotam estruturas federativas.

O direito tributário internacional é composto de normas jurídicas, do direito interno, e emanadas de tratados internacionais, que estabelecem parâmetros para o exercício de jurisdição tributária, no contexto de conflito de ordenamentos, com o escopo de, sobretudo, ao delimitar ou disciplinar a soberania fiscal, coibir a múltipla tributação internacional e a evasão tributária internacional (a não tributação internacional).

A conexão com mais de uma ordem jurídica advém da natureza internacional de um dos elementos que compõem o critério material da hipótese normativa, seja a nacionalidade ou a residência de sujeitos, a localização de coisas ou a realização de condutas. Para Alberto Xavier (2014, p. 4), tais situações seriam “plurilocalizadas”,

vinculando-se ao ordenamento jurídico de mais de um país, gerando os conflitos normativos.

O conjunto de normas jurídicas que determina qual o ordenamento jurídico aplicável aos eventos com elementos internacionais compõe o grupo que se convencionou denominar de “direito dos conflitos” (XAVIER, 2015, p. 9-10). As normas jurídicas de conexão estabelecem regras para os casos em que há concorrência de várias leis potencialmente aplicáveis a um mesmo fato, trazendo critérios de aplicação de um ordenamento em detrimento de outro, com o desígnio de se evitar o conflito.

Heleno Torres afirma que, na aplicação de normas de conflito ao direito tributário internacional, há territorialidade na exclusividade de aplicação da norma tributária, que obsta a existência de normas que disciplinem a extensão da lei nacional para eventos com elementos internacionais (2001, p. 110-117). Cada Estado possui autonomia para constituir fatos jurídicos tributários internamente, de acordo com a sua ordem jurídica, não se dispondo a reconhecer a validade de atos tributários alienígenas; as normas tributárias internas limitar-se-iam a definir o critério espacial de aplicabilidade do direito interno.

Para Gerd Willi Rothmann, as normas de conflito do direito internacional delimitam e atribuem à competência, regulando a questão da imposição da tributação, porém cabe exclusivamente ao direito interno de cada Estado determinar como será exercido o direito de tributação (2002, p. 33).

No direito tributário internacional, prevalece a territorialidade na atuação de órgãos jurisdicionais, sendo composto, basicamente, de normas que estabelecem as condições segundo as quais incidem normas de direito interno, além de normas originadas dos acordos internacionais.

Nas normas jurídicas que versam sobre a resolução de conflito de competências, o núcleo estruturador em torno do qual gravitam todos os demais aspectos da disciplina é denominado de “elementos de conexão”, que, nos dizeres de Haroldo Valladão (1971, p. 264), “são os mísseis que põem em órbita as regras de direito internacional”.

Na doutrina encontram-se diversas acepções para *elementos de conexão*, como: a descrição do evento a ser regulado no antecedente normativo, o princípio ou o próprio vínculo que se estabelece entre aquele e o direito aplicável, ou mesmo se referindo a ambos os elementos.

Para Alberto Xavier, os elementos de conexão operam como *pontes*, por estabelecerem a ligação entre o “conceito-quadro”, isso é, pessoas, objetos e fatos, previstos nas hipóteses de incidência normativa, com determinado ordenamento jurídico, sendo instrumentos fundamentais das normas de conflito. Embora distinga, analiticamente, os “elementos de conexão” e “conceito-quadro” como dois elementos estruturadores das normas de conflito, conclui que os “elementos de conexão” seriam entes “bifrontais”, pois ocupariam “ambos os setores da proposição normativa” (XAVIER, 2014, p. 223-224).

Entendem-se os elementos de conexão como enunciados jurídicos que compõem norma jurídica de conexão, a qual, como todas, é estruturada logicamente como juízo hipotético condicional, composta de antecedente, conseqüente e vínculo relacional. A norma jurídica de conexão terá, em sua hipótese de incidência, o fato jurídico relevante e, no conseqüente, a relação jurídica em que o ordenamento jurídico de um Estado é competente para regular determinada conduta.

Nessa concepção, o operador, ao constituir a norma jurídica de conexão, deverá levar em conta não apenas o elemento de conexão, como também outros enunciados que compõem o ordenamento jurídico.

3 Princípio da territorialidade

Os elementos de conexão deverão manter liames com o ordenamento jurídico de um Estado.

A soberania é a racionalização jurídica do poder político, que transforma a força em poder legítimo. Configura-se de diversas formas, sempre apontando para identificação de uma autoridade suprema, que reúne o monopólio da força num território, possibilitando a independência e a autodeterminação de um Estado (BOBBIO; MATEUCCI; PASQUIM, 1995, p. 1179).

Uma das facetas da soberania é o poder de tributar, que a garante de recursos para a execução de suas funções. A soberania tributária confere ao Estado o poder para estabelecer normas de arrecadação e fiscalização de tributos, e essa soberania vai além dos seus limites territoriais (VALADÃO, 2000, p. 192-199).

O direito tributário internacional está intrinsecamente conectado à soberania tributária, ocupando-se de delinear os limites da competência entre os Estados. Surge o princípio da territorialidade como o primeiro critério de delimitação das soberanias e do âmbito de eficácia dos ordenamentos jurídicos, fundado não apenas em normas de direito interno, como também de direito internacional.

Para Claudio Sacchetto (2003, p. 44), sendo a ordem internacional constituída por Estados soberanos, que desenvolveram suas economias nos limites de seu território, fazia sentido eleger o princípio da territorialidade como critério de delimitação do alcance das normas jurídicas, pois, ainda que encerrasse grande conteúdo ideológico, mostrava-se como o mais racional, enquanto elemento mais significativo de um Estado.

O território é critério de legitimação da soberania tributária e de seu exercício, fundados nos âmbitos de validade e eficácia espacial da norma tributária; opera como referencial para estabelecer os critérios de conexão entre a ordem jurídica de um Estado e um evento tributável.

O princípio da territorialidade, em seu sentido *lato*, deve ser tomado como vínculo com determinado Estado, congregando todas as normas de conexão que ligam um ordenamento jurídico a determinado fato.

Em sua acepção pessoal ou subjetiva, o princípio da territorialidade determina que a tributação se limite a atingir pessoas sediadas, domiciliadas ou residentes no território. Já no sentido real ou objetivo, determina que a tributação alcance fatos ou bens vinculados ao território (como o local da fonte de produção ou o pagamento do rendimento, o estabelecimento permanente, o exercício da atividade ou a situação do bem).

No direito tributário, há diversos elementos de conexão que definem a jurisdição fiscal competente, como o da universalidade e o da fonte para os tributos sobre a renda, o da origem e o do destino, na tributação sobre o consumo. Todos os elementos de conexão são corolários do princípio da territorialidade, pressupondo um liame com o território, subjetivo ou objetivo.

O direito de tributar do Estado parte da premissa de que o evento tributável mantém conexão com o território. Critérios da nacionalidade, residência, fonte de produção, pagamento, dentre outros, são fatos que vinculam uma ordem jurídica ao evento tributável.

Todos esses critérios podem ser eleitos por um ordenamento jurídico para estruturar a competência, porém deve haver um liame legítimo do evento tributário com o Estado. Como afirma Heleno Torres, podem existir diversos critérios para vincular um ordenamento jurídico a um evento, mas, se não houver conexão, não há tributação (TORRES, 2001, p. 300).

Na origem do princípio da territorialidade, vigorava uma interpretação restritiva de sua aplicação, entendendo-se que, cumulativamente, tanto aspectos subjetivos

como objetivos deveriam estar vinculados ao território. Contudo, na evolução histórica, tem-se a suficiência de um ou outro elemento.

O desenvolvimento histórico do princípio conferiu-lhe maior espectro semântico, de sorte que, entendido originalmente como vínculo com território, em sentido estrito, na sua evolução, foi concebido como conexão com o próprio Estado, como liame econômico. Na tributação direta, o vínculo pode se constituir no *princípio da fonte*, quando o fato jurídico tributário ocorrer no território; ou no *princípio da residência* e no *princípio da nacionalidade*, quando o liame for de natureza subjetiva (SCHOUERI, 2005, p. 337).

Sob a perspectiva teórica, o conteúdo clássico do princípio da territorialidade foi definitivamente alterado no século XX, com Kelsen, para quem a norma jurídica não mais aparecia inexoravelmente vinculada ao território, sendo válida em qualquer lugar e desde que não houvesse limitações em seu aspecto temporal e espacial (SACCHETTO, 2003, p. 47).

Claudio Sacchetto afirma que o Caso Lótus, julgado pela Corte Permanente de Justiça Internacional, em 1927, permitiu compreender que o exercício de atividades soberanas, dentre as quais o poder de tributar, não deveria suplantiar os limites estabelecidos pelo direito internacional para o exercício de jurisdição, ou a soberania do outro Estado, com base em princípio consolidado de costume internacional geral (2003, p. 49). Lótus era um navio francês que colidiu com um turco, afundando-o e matando oito tripulantes. O episódio levou à prisão do capitão do navio francês e do turco, em Constantinopla. A Corte entendeu que a Turquia não teria ofendido o direito internacional, pois não havia tratado internacional que limitasse o exercício de sua jurisdição fora do território.

Após a 2ª Guerra Mundial, surgem novos paradigmas para a determinação do alcance da territorialidade por influência, especialmente, da doutrina anglo-saxã, que enfocou critérios pragmáticos, em detrimento de dogmáticos, fundados na legitimidade da imposição, o que representou um salto ideológico e jurídico fundamental para o estudo do tema.

A ênfase na operacionalidade do princípio da territorialidade passa a ser a realização do primado da neutralidade fiscal nas trocas internacionais e a equidade entre os Estados, em acepção horizontal, havendo a preocupação em distribuir a base tributável entre as diversas jurisdições fiscais, com eficiência e sem dupla tributação (SACCHETTO, 2003, p. 49).

Sob o prisma dogmático, no intuito de sistematizar a aplicação do princípio da territorialidade, a doutrina trabalhou com diversas classificações. Na doutrina

anglo-saxã, trabalha-se com a ideia de *jurisdiction to prescribe or to impose* e *jurisdiction to enforce or to compel*².

Referidas categorias estão imbrincadas com os critérios da territorialidade material e formal. Sob a territorialidade material, perquire-se sobre limites internos e internacionais, para que uma ordem jurídica estatal alcance eventos tributáveis com elemento internacional, aceitando-se tão somente limites estabelecidos pelo direito interno ou por normas de direito internacional. O critério é o de validade, pois se refere ao alcance abstrato das normas, isto é, à possibilidade de a lei tributária contemplar fatos externos ao território.

A territorialidade material concerne ao problema de vigência e validade das leis no espaço, não se confundindo com a possibilidade de disciplinar eventos que encerrem elementos internacionais, pois a norma jurídica pode deter eficácia ultraterritorial, mormente nas hipóteses em que o vínculo com o território é subjetivo (TORRES, 2001, p. 82).

Sob a territorialidade formal, questionam-se os limites de atuação de determinada ordem jurídica estatal, ou seja, aborda-se o plano da eficácia normativa jungido à ideia de soberania, como respeito à inviolabilidade territorial do Estado, direito à independência e à proteção aos cidadãos.

No direito tributário internacional, a aplicação dessas categorias tem impactos em questões como a da constituição e exequibilidade do crédito tributário fora dos limites do território, das fiscalizações, das sentenças condenatórias a pagamentos de tributos. Em suma, o princípio da territorialidade, como critério legitimador da soberania tributária, deve nortear a constituição da norma jurídica de conexão, em eventos com elementos internacionais.

Contudo, todas as discussões acerca do princípio da territorialidade estão sendo profundamente impactadas pelas mudanças trazidas pela economia digital. Novamente, deverá se refletir sobre a mudança de paradigma para se operacionalizar o princípio da territorialidade e a eficácia dos elementos de conexão, erigindo-se estruturas normativas hábeis a captar novos eventos imponentes.

4 Elementos de conexão e princípio da territorialidade

Para que os elementos de conexão se legitimem juridicamente, devem manter laços com o território estatal. Tais elementos podem ser estruturados de diversas formas.

2 Jurisdição para prescrever ou impor e jurisdição para exigir ou compelir (tradução nossa).

Na doutrina clássica de direito internacional privado, os elementos de conexão são categorizados em pessoais, reais, formais, volitivos, religiosos e delituais.

Dolinger afirma que o estatuto pessoal é regido pela lei nacional, o estatuto real determinado pela lei de situação do bem e os atos jurídicos pela lei de sua ocorrência ou de eleição das partes (2012, p. 296).

A determinação do elemento de conexão está jungida ao *centro de gravidade*, local em que a relação jurídica está mais intimamente vinculada, ou, no direito norte-americano, onde há *the most significant relationship*³.

Segundo Haroldo Valladão, as regras de conexão poderão se ligar a um território, como a situação do bem, lugar do ato ou fato, lugar de origem ou nascimento (naturalidade), domicílio, residência habitual; pessoais, como a nacionalidade pelo critério *jus sanguinis*, religião, etnia, vontade expressa ou tácita; e institucionais, como a matrícula do navio ou aeronave e o foro, enquanto o juízo ou autoridade competente para o caso (VALLADÃO, 1971, p. 265).

O critério unificador, que sistematiza todos os elementos de conexão, é o princípio da territorialidade, em sentido amplo. A eleição de elementos de conexão deverá ser atrelada a determinada ordem jurídica estatal, em razão dos limites da soberania.

Para efeitos de sistematização, entende-se que os elementos de conexão são objetivos e subjetivos:

- Subjetivos ou pessoais, se referentes aos sujeitos da relação jurídica: alcançam regras de estatuto pessoal, como domicílio, residência e nacionalidade;
- Objetivos, se referentes ao objeto da relação jurídica: alcançam regras sobre a localização de bens concernentes ao local de execução ou de constituição de atos e negócios jurídicos.

A territorialidade, em seu sentido estrito, associa-se aos elementos de conexão objetivos, que se relacionam ao lugar de execução, celebração ou constituição de atos e negócios jurídicos, sendo que o direito internacional, classicamente, estabelece como principal vetor o *locus regit actum* (STRENGER, 2005, p. 369).

Tradicionalmente, o princípio que determina qual o direito aplicável é o *locus rei sitae* ou o local da situação da coisa, em matéria de posse e direitos reais e, nesse caso, o território é tomado como elemento de conexão autônomo. As relações jurídicas nas quais os direitos e as obrigações gravitam em torno de bens, direitos

³ A relação mais significativa (tradução nossa).

reais e desdobramentos, invariavelmente, têm como elemento de conexão o lugar da situação da coisa, que estabelece segurança jurídica e praticidade na tributação.

A regra *locus regit actum* determina que a forma dos negócios jurídicos é regida pelo direito do local de sua celebração e terá caráter facultativo apenas se aplicada aos casos em que a lei do Estado que rege a relação jurídica determine, nos negócios jurídicos reais, se a lei do Estado da situação da coisa determinar, ou ainda, se não houver proibição.

Os elementos de conexão subjetivos, tomados como nexos relativos aos sujeitos da relação jurídica, alcançam regras relativas ao estatuto pessoal, como o domicílio, a residência e a nacionalidade.

A residência, vinculada à presença física habitual em um lugar, tem condição factual, não condicionada à capacidade nem à intenção de permanência indefinida em um local, como o domicílio. Para pessoas jurídicas, há o critério de conexão da sede efetiva da administração de uma sociedade, a determinada pelo seu estatuto, ou do local de constituição.

A nacionalidade enfeixa as regras do estatuto pessoal de um indivíduo, vinculando-o ao ordenamento jurídico de determinado Estado e, por essa razão, comumente empregado em normas de conexão. A preferência pela nacionalidade aperfeiçoa-se pelo entendimento de que um indivíduo está mais arraigado à sua nação, ao seu domicílio, pois a personalidade se determina pela nacionalidade.

Entre a eleição do domicílio e a nacionalidade, há diversos argumentos favoráveis a cada um; não obstante, as regras de domicílio podem variar em cada Estado, além de encerrarem fator subjetivo de difícil comprovação, ao passo que a nacionalidade é facilmente demonstrada por documentos oficiais.

Observe-se que tanto a eleição do elemento de conexão como a significação que lhe será atribuída poderão variar de acordo com a subárea do Direito que o legislador visa disciplinar. O *domicílio*, por exemplo, pode ser elemento de conexão para produção de efeitos jurídicos processuais, de direito internacional privado, tributário, civil, político e comercial.

Ao eleger os elementos de conexão, o legislador orienta-se pelos valores da sociedade, havendo margem de discricionariedade que poderá apontar para diversas soluções legítimas. Exemplificativamente, o elemento de conexão para disciplinar as relações jurídicas advindas do matrimônio poderá ser a nacionalidade, o domicílio, ou o local de celebração, e as possibilidades legítimas para a eleição do legislador, que deverá optar pelo que melhor atenda aos desígnios sociais.

Primordialmente, a norma de conexão deve estar em harmonia com os valores da ordem jurídica interna ou possibilitar a sua realização. No caso do direito tributário brasileiro, deve-se observar os princípios da estrita legalidade, da segurança jurídica, da igualdade, da capacidade contributiva, adequados à estrutura de tributação de referência (tributação direta ou indireta), além de todos os valores resguardados pela Constituição federal.

Considerando-se a função precípua da norma de conexão, de determinar o direito aplicável, é fundamental que haja certeza e previsibilidade na prescrição, permitindo que os destinatários do comando normativo possam identificar o direito aplicável com precisão. Sob o manto da segurança jurídica e de seu corolário, o princípio da certeza do direito, ao jurisdicionado deve ser assegurada a previsibilidade no emprego da norma de conexão aplicável à atividade.

Da mesma forma, a norma de conexão deve se harmonizar com os valores da ordem internacional, com os costumes internacionais e com o direito tributário internacional. A norma jurídica de conexão deve, assim, refletir os compromissos assumidos pelo Estado em convenções internacionais.

Quanto à adequação, a norma jurídica de conexão deverá atender às características e às peculiaridades do evento que visa regular. Assim, no caso de tributação de serviços realizados em bem imóvel, o elemento de conexão mais adequado é o da localização do próprio bem, pela sua praticabilidade.

Deve ser ponderada a aplicação do princípio da *conexão mais forte*, ou da *relação mais significativa*, a orientar a formulação e aplicação das normas de conexão, a qual abrange todos os elementos de valoração que permeiam as normas de conexão e a orientação para sua aplicação.

No direito tributário, são fortemente difundidas as técnicas de redução simplificadoras, que viabilizam a sua operacionalidade e conferem precisão à sua aplicação, ambiente de segurança jurídica aos contribuintes e eficácia na arrecadação (COSTA, 2007, p. 168). Tais técnicas estabelecem médias, padrões ou abstrações generalizantes, em detrimento das especificidades do caso concreto, como é o caso da técnica da substituição tributária. Trata-se do denominado princípio da praticabilidade da tributação (DERZI, 1998).

Esse princípio é inerente à operacionalidade lógica do Direito, pois, no desempenho de regular as condutas sociais intersubjetivas, se deverá promover cortes simplificadores nos eventos sociais, para que possam ser apreendidos nas estruturas da norma jurídica. É um princípio relevante, especialmente quando o legislador visa estruturar as normas de conexão que não podem ser alcançadas

pelo princípio da territorialidade em sentido estrito, em razão das características do evento. É o caso da tributação dos bens intangíveis, pois, nessas hipóteses, enfrenta-se o desafio da ausência de rastreabilidade das operações as quais se busca tributar.

Assim, quando um sistema jurídico estatal estabelece quais os critérios de conexão que determinam o direito aplicável nas relações com elemento internacional, diversos fatores serão considerados, havendo margem de discricionariedade ao legislador.

Os limites para a eleição de determinado elemento de conexão estão na observância da soberania de outro Estado nos acordos internacionais ratificados, nos valores e limites postos na própria ordem jurídica interna, na praticabilidade, além da existência de um nexo entre o evento que se quer disciplinar com o respectivo território.

5 Normas jurídicas de conexão da tributação direta na economia digital

Anteriormente, afirmou-se que o princípio da territorialidade no direito tributário internacional determina que a competência dos Estados se cinge a fatos e a pessoas que mantenham liame com o território.

Não se admite o abuso de conexão de um Estado, isto é, não se tolera a tributação de fatos que não se vinculem ao território, a eleição de normas de conexão desarrazoáveis, ou o abuso de convenções (*treaty shopping*) (NABAIS, 2005, p. 235). Os Estados devem imprimir racionalidade na eleição dos critérios de conexão, saturando-os com os princípios da sua ordem jurídica, como igualdade, capacidade contributiva e segurança jurídica.

De resto, os Estados são livres para estabelecer elementos de conexão, o que, invariavelmente, redundará em problemas de múltipla tributação ou na ausência de tributação, considerando-se que, dentro do rol de legítimas possibilidades, pode haver sobreposição de competências tributárias, quando dois ou mais Estados elegerem critérios de conexão desarmônicos.

Acresça-se que há autores que entendem haver uma espécie de consenso internacional, ou direito costumeiro internacional, daí a existência de um regime internacional acerca dessas materialidades, que devem obedecer ao princípio da tributação única (evitando a dupla imposição) e ao princípio do benefício que envolve a disputa da residência x fonte (AVI-YONAH, 2005, p. 2-3).

A economia digital trouxe alterações contundentes no ambiente social e na forma de se fazer negócios, as quais revelaram a inadequação dos elementos de conexão atualmente empregados.

A falibilidade dos elementos de conexão utilizados para a tributação das riquezas produzidas na economia digital tornou-se um consenso internacional. O grande dissenso, todavia, é quais seriam os elementos de conexão que se acomodam à dinâmica atual da realidade e em que medida poderiam ser eleitos de forma multilateral.

Classicamente, na tributação direta, os dois grandes elementos de conexão utilizados são os da residência e os da fonte.

O princípio da residência estabelece que a tributação incidirá sobre a universalidade das rendas e bens das pessoas residentes no território do Estado, independentemente da sua origem, ou seja, alcançando-se fontes internas e externas ao território.

O princípio da fonte consiste em tributar rendas cujas raízes e fontes se encontrem nos limites do território do Estado, independentemente da residência ou da nacionalidade das pessoas que auferem as rendas.

Observe-se que, na doutrina e nos ordenamentos jurídicos, o conceito de *fonte de produção* pode designar tanto o local onde o rendimento foi gerado, como o local de origem do pagamento, o que, na prática, são circunstâncias que podem ocorrer no território de distintos Estados.

A eleição desses critérios foi, em grande parte, atrelada a questões político-econômicas, assumindo-se que um país importador de capitais será o da produção dos rendimentos, da mesma forma que um país exportador de capitais será o da residência do beneficiário. A aplicação de um ou outro elemento de conexão correspondeu ao embate entre países desenvolvidos, capitaneado pela OCDE, e os menos desenvolvidos, pela ONU.

No embate entre o princípio da residência e o da fonte, os defensores do primeiro assentaram seus argumentos no fato de que a consideração da universalidade do rendimento de uma pessoa conferiria condições para a realização do princípio da capacidade contributiva.

Por sua vez, o princípio da fonte seria critério de legitimação da soberania tributária e de seu exercício dentro de limites espaciais. Tal aplicação da territorialidade como elemento de conexão objetivo validaria a aplicação

do princípio da fonte, como critério de tributação da renda produzida dentro do território.

A sucinta definição desses dois elementos de conexão é a porta para uma rede complexa de questões que dão origem à múltipla ou à ausência de tributação de rendimentos. Por exemplo, em um mesmo ordenamento jurídico, podem coexistir ambos os elementos de conexão, tributando-se os residentes, ao mesmo tempo que se tributam os rendimentos produzidos localmente por não residentes.

Está além dos objetivos deste artigo aprofundar-se nas justificativas para essas correntes. Ao contrário, o que se quer evidenciar é que os fundamentos dessa polarização não mais subsistem em face dos tipos de negócios surgidos na economia digital.

Com efeito, os fundamentos tradicionais para as discussões entre residência e fonte são inoperantes para os debates sobre a tributação das rendas oriundas da economia digital sobre a qual se erige o *Digital Service Tax*, considerando-se novas variáveis fáticas.

Tradicionalmente a tributação era atrelada a normas de conexão que veiculavam elementos objetivos. O vínculo com o território que fundava o poder de tributar referia-se ao local de situação de bens, exercício de atividade, local de fonte de produção ou pagamento do rendimento, do estabelecimento estável.

A evolução histórica e a globalização acarretaram, nos dizeres de José Casalta Nabais, a “crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência de personalização da tributação” e, em decorrência, a preferência por elementos de conexão subjetivos (2005, p. 231).

A mobilidade dos agentes e os fatores de produção, na atuação de empresas transnacionais, apontavam para a obsolescência do princípio da territorialidade em sentido estrito, como conexão que enfatizava o lugar de execução, de celebração ou de constituição de atos e negócios jurídicos.

Paradoxalmente, no âmbito da economia digital, em que se sobressaem a intangibilidade de bens e a desmaterialização de estabelecimentos, para o fornecimento de serviços em determinada jurisdição, demonstrou-se a insuficiência do princípio da residência para capturar esses signos de riqueza. Há a retomada da adoção do princípio da fonte, enquanto elemento de conexão que vincula o fornecimento ao território, conferindo praticabilidade para a arrecadação.

Os elementos de conexão na tributação indireta, da mesma forma, sofrem os influxos da economia digital. Apesar de não haver maiores divergências

quanto à questão de o princípio do destino tomar o local do consumo como dado relevante para a incidência da tributação, a delimitação do termo *consumo*, em suas coordenadas espaço-temporais, nem sempre é simples no que diz respeito às novas tecnologias (ARAUJO, 2021, p. 128).

Com efeito, a corporeidade do bem permite que se elejam elementos de conexão para a deflagração da incidência tributária de forma mais eficiente, pois a tributação *colará* no destino do bem. As discrepâncias na aplicação do princípio do destino trazem opções alternativas para as legislações tributárias, como critérios do pagamento como nexos, para alinhar a arrecadação de impostos.

Na tributação direta, o princípio da fonte foi revisitado no âmbito da economia digital, tanto no que tange ao seu contexto, como na sua significação.

Quanto ao seu contexto, a dinâmica da economia digital alterou profundamente a forma de alocação de rendimentos, rompendo com o formato de polarização entre países exportadores e importadores de capital sobre a qual se assentava o Modelo de Convenção da Liga das Nações, surgido no período pós 1ª Grande Guerra, referência para os modelos que viriam depois.

Os modelos de negócios tecnológicos não aderem à referida dialética, de modo que países desenvolvidos e em desenvolvimento sofrem, igualmente, da erosão de suas bases tributáveis, pela atuação das empresas gigantes de tecnologia, especialmente as localizadas no Vale do Silício, no estado da Califórnia, Estados Unidos da América.

Ilustrativamente, de acordo com levantamento de 2019 feito pelo *US Bureau of Economic Analysis*, o Produto Interno Bruto (PIB) da Califórnia foi de US\$ 3,133 trilhões. Se esse estado fosse um país, seria a 5ª economia do mundo, ficando atrás apenas dos Estados Unidos, da China, do Japão e da Alemanha, de acordo com dados do Fundo Monetário Internacional (FMI). Grande parcela da força econômica da Califórnia advém das grandes empresas de tecnologia, embora a participação de outros setores, como o de entretenimento, também seja robusta.

A influência econômica das empresas gigantes da tecnologia é tamanha que são referidas com acrônimo próprio: GAFAM, sigla que se refere às iniciais das empresas *Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft*. GAFAM não é um Estado, mas possui receitas somadas maiores que o PIB de muitos países.

A atuação dessas e de outras empresas que exploram negócios tecnológicos similares minou a eficácia do princípio da residência, à medida que o desenvolvimento de suas atividades independe de estruturas físicas.

Essas empresas podem se estabelecer em países com baixa de tributação ou que lhes ofereçam vantagens fiscais, em quaisquer partes do mundo.

Por outro lado, os países em que essas empresas atuam adotam o princípio da residência, aplicando-se o da fonte para apenas alguns tipos de rendimento e, quando existente estabelecimento permanente, no país da fonte. Tal mecanismo é a base dos Modelos OCDE de convenção para se evitar a bitributação, adotado parcialmente pelo modelo da ONU.

Os elementos de conexão são baseados em critérios concebidos para negócios tradicionais calcados na tangibilidade, de forma que os rendimentos de grandes corporações tecnológicas escapam ao crivo dos países em que atuam. Exemplo elucidativo é a disputa judicial entre o fisco francês e a empresa *Google-Alphabet*, cujo objeto era a tributação do rendimento da prestação de serviços de publicidade, o *Google Ads*, responsável por mais de 90% dos rendimentos do grupo.

O Judiciário francês extinguiu a cobrança de tributos de cerca de €1 bilhão, sob o fundamento da inexistência de estabelecimento permanente na França, conexão sobre a qual está fundada a estrutura tributária francesa, estando pendente decisão definitiva (FUCHS, 2018, p. 50).

Premidos pela crescente erosão de suas bases tributárias e em face da manifestação judicial que declarava a inadequação dos elementos de conexão positivados para os negócios digitais, a França optou por alterar a sua legislação criando um tributo, que considera um novo elemento de conexão para alcançar referidos rendimentos: tributo tipo DST, conhecido como *taxe GAFA*.

Para as finalidades deste trabalho, frise-se que a falta de vínculos com os territórios dos Estados na atuação de grupos multinacionais impôs que os critérios de jurisdição fiscal com base na residência, na fonte de produção ou de capital, nos estabelecimentos permanentes perdessem a eficácia.

Em substituição, os tributos do tipo DST conferem ênfase no mercado e nos dados do consumidor, como fator relevante de criação de valor, elegendo-os como conexão hábil a fixar a jurisdição tributária.

Retorna-se a um elemento de conexão objetivo, a localização do mercado consumidor, tributando-se, na fonte de pagamento, os rendimentos de negócios digitais, de sorte que todos os países destinatários dos bens digitais que possuem mercados consumidores são *fonte*. Países desenvolvidos ou em desenvolvimento *estão no mesmo barco*, pois são países de fonte de mercados consumidores para as empresas de tecnologia. O princípio da fonte na economia digital, cerne do DST,

objetiva promover novos parâmetros de distribuição em vista da erosão da base tributária dos países de origem.

Por essa razão, afirmam Yariv Brauner e Andres Baez que o novo regime de retenção na fonte assenta-se no princípio da erosão da base, que, embora frequentemente criticado como insuficiente para justificar a tributação, não se provou menos eficiente como critério de alocação de direitos de tributação do que teorias mais sofisticadas, como a teoria do benefício (2015, p. 9).

Os autores entendem que os esforços devem se concentrar no aprimoramento da técnica do DST, para que seja simples, executável e útil no combate da dupla não tributação, que é a justificativa teórica *per se* do modelo de tributação de retenção na fonte. Quaisquer outras discussões valorativas no sentido da justiça da tributação não são forças motrizes para que se encontrem as soluções para os desafios de tributação.

Questões de tal dimensão estão modificando os paradigmas da tributação e promovendo reflexões para os Estados, que se dedicam às possíveis maneiras de tributar e melhor destinar as receitas provenientes da economia digital (ARAÚJO, 2021, p. 126).

6 Desafios para um acordo multilateral para a tributação da economia digital

No âmbito multilateral, a OCDE lançou, em maio de 2019, um programa de trabalho voltado para os desafios tributários da economia digital, na sequência dos trabalhos da *Action 1* do programa *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS⁴).

Após consultas públicas com mais de 130 países, foram erigidos dois pilares para as negociações: o Pilar 1, consistente, em síntese, na instituição de um DST; e o Pilar 2, consistente na criação de imposto mínimo global, no combate à elisão fiscal. Até o final de 2020, a OCDE esperava concluir essas negociações, porém, ainda se encontram em andamento em 2021, devido à complexidade do tema e ao impacto que a pandemia da covid-19 teve no andamento das negociações.

O Projeto BEPS da OCDE foi lançado em 2013 com o objetivo de combater a elisão tributária internacional, por meio de medidas conjuntas dos Estados. Com a participação de mais de cem países foi concebido um plano com 15 ações. A Ação 1, cujo relatório final foi publicado em 2015, é endereçada ao comércio internacional de serviços e intangíveis, no âmbito da economia digital (*Addressing the Tax*

4 Erosão de base e transferência de lucros (tradução nossa).

Challenges of the Digital Economy)⁵. Na ocasião, reconheceram-se os desafios trazidos pela economia digital, principalmente no que se refere à alocação dos direitos de tributar a renda das atividades transfronteiriças entre as diversas jurisdições fiscais.

O dinamismo e a relevância econômica da economia digital determinaram que a OCDE afirmasse o contínuo monitoramento e o relatório ulterior sobre o tema. Embora em 2015 tivessem sido pontuadas algumas possibilidades para o enfrentamento dos desafios, não houve consensos ou recomendação para que fizessem parte do pacote BEPS.

Diversos trabalhos foram desenvolvidos, na mesma medida que o problema da erosão das bases tributárias foi se recrudescendo.

Em março de 2017, os ministros das finanças do G-20 iniciaram o *OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS* e, por meio de grupo de trabalho dedicado à economia digital, trabalharam em um relatório provisório, entregue em 2018, o *Interim Report*. Esse relatório analisou novos modelos de negócios e suas implicações para o sistema tributário internacional, principalmente no que se refere a regras de conexão e alocação de lucros. Contudo, os países não chegaram a consensos, exceto em relação à constatação de dificuldades para criar regras para a economia digital.

No início de 2019, houve uma consulta pública da qual se originou um programa de trabalho (*May PoW*), aprovado pelos líderes do G20 em meados do mesmo ano. Das consultas públicas, delineou-se o objetivo de um acordo multilateral que gravita em torno de dois eixos, Pilar 1 e Pilar 2.

Os trabalhos são consubstanciados de denso material, que versa sobre aspectos técnicos e políticos, emanados de representantes de governos, empresas, sociedade civil e academia. Dentre os temas, há questões envolvendo segurança tributária, conformidade simplificada, prevenção e resolução de disputas, eliminação da dupla tributação. E, mais importante, os esforços visam evitar a proliferação de medidas unilaterais.

Observe-se que um tema debatido é o conceito de *presença digital significativa* (*significant digital presence* – SDP), que adaptaria e ampliaria o conceito de *estabelecimento permanente* (PE) dos Modelos OCDE e ONU. O PE tomaria como critérios o montante das receitas da prestação de serviços digitais, número de usuários, contratos de fornecimento celebrados por usuários empresariais localizados no Estado-Membro (HONGLER; PISTONE, 2015, p. 23-26).

5 Enfrentando os desafios tributários da economia digital (tradução nossa).

A revisitação do conceito de *estabelecimento permanente* garantiria a preservação de eficácia do exercício da jurisdição e justiça tributárias na alocação de direitos tributários sobre a receita comercial transfronteiriça, alinhada com os princípios gerais existentes do direito tributário internacional e apoiada sobre uma reconstrução teórica, à luz de nova dimensão para a teoria dos benefícios.

Não é o objetivo deste artigo discorrer sobre essa proposta, embora seja relevante a menção, pela importância na formação dos debates. No entanto, para o estudo de suas características essenciais, de suas definições e dos possíveis problemas de implementação, o trabalho de Peter Hongler e Pasquale Pistone é elucidativo.

O Pilar 2, que veicula a proposta de um imposto mínimo global ou taxa mínima efetiva global de tributação, cria embaraços para que empresas se estabeleçam em jurisdições de baixa tributação e se inspirem nas novas regras fiscais americanas, aplicadas aos lucros de empresas dos EUA não submetidas a um nível mínimo de tributação no exterior, adotadas na lei de reforma tributária de 2017 (OCDE, 2020, p. 27-30).

Quanto ao Pilar 1, DST, exploraram-se diferentes propostas articuladas pelos membros do *Inclusive Framework*, repartindo a tributação dos lucros que seriam excedentes do *normal* com os diversos países onde ocorre a atuação da empresa multinacional (compreendendo três montantes), apurando pontos comuns e preenchimento de lacunas, com o objetivo de traçar os contornos de uma abordagem unificada até o início de 2020 (OCDE, 2020a, p. 6-16). Contudo, as discussões vêm se arrastando e sofrendo também o impacto da pandemia da covid-19.

Certamente, o DST é a medida mais polêmica, pois a sua estrutura rompe com vigentes critérios de determinação de jurisdição fiscal e de alocação de renda e com as clássicas teorias de tributação.

Por buscar a tributação de negócios digitais realizados especialmente por empresas americanas, o DST encontrava forte oposição de seu governo. No final de 2019 e início de 2020, o governo norte-americano manifestou-se desfavoravelmente à aplicação do Pilar 1 e em total concordância com o Pilar 2. A proposta norte-americana é a da adoção do Pilar 1 como um *safe harbour*, ou seja, tornaria essa medida opcional, ao passo que a proposta do Pilar 2, de imposto mínimo global, manter-se-ia obrigatória. Não obstante, observa-se que detalhes maiores da operacionalidade desse *safe harbour* não foram oferecidos (OCDE, 2020b).

Essa é a base do atual impasse, na medida em que o *resto do mundo* e os ministros de finanças dos países membros entendiam que a falta de acordo sobre o primeiro

pilar é essencial para que haja eficácia na proposta da OCDE. Até porque o DST já é uma realidade em diversos países europeus, de maneira que a inexistência do acordo ao nível multilateral, inexoravelmente, cederá espaço a guerras fiscais, que apenas têm sido relativamente contidas, sob a expectativa do consenso na OCDE.

A despeito de a OCDE ter encabeçado os trabalhos a fim de alcançar um acordo multilateral para tributar a economia digital, a ONU vem desenvolvendo estudos sobre a mesma temática.

O Comitê de Peritos das Nações Unidas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária editou relatório sobre os desafios da tributação na economia digital, abordando diversas questões enfrentadas pelo BEPS, que devem ter interface no Modelo de Convenção da ONU. Por exemplo, o Comitê se manifestou no sentido de que, nos lucros dos negócios digitais, pode se considerar o valor dos bens formado por vários fatores referentes ao local de consumo, conferindo ao país de mercado o direito de tributação. Porém, a forma de tributação deve ser simples para as administrações fiscais e fácil de cumprir pelos contribuintes, pois muitos países em desenvolvimento não têm capacidade para administrar soluções complexas (ONU, 2019, p. 13).

O relatório informa que a ONU trabalhará em soluções que revisitem o conceito de estabelecimento permanente ou definição de regras complementares de conexão, levando em consideração atividades remotas com envolvimento intensivo das empresas digitais e economias de mercado, como a mobilização de contribuições de usuários que não impliquem intervenção humana local por pessoal ou agentes dependentes.

Ademais, outra frente do Comitê é a consideração de regras semelhantes às relativas à tributação da renda passiva, sobre base líquida, para permitir a tributação na fonte dos serviços digitais, com a criação de um novo artigo 12B ao Modelo ONU.

Observe-se que a ONU vem emitindo entendimentos sobre a aplicação do artigo 12A do Modelo ONU 2017 (que não existe no Modelo da OCDE) relativos à obrigação de retenção na fonte sobre serviços técnicos, gerenciais e de consultoria na economia digital (ONU, 2017).

O artigo 12A no Modelo ONU visa preservar direitos dos países do mercado consumidor da erosão de suas bases tributáveis, voltado para serviços técnicos, gerenciais e de consultoria, prestados sem presença física no estado de origem. A aplicação do artigo 12A, por si só, resulta *nexo* suficiente, devendo haver tributação no Estado de residência do pagador, prescindindo-se de presença física, força

de trabalho ou local fixo de negócios. Essa sistemática diminui a erosão da base tributária de forma simples e segura, sendo o imposto retido na fonte final, da perspectiva do Estado da fonte, ao passo que o de residência concederia isenção do imposto pago.

No Brasil, tradicionalmente, incluiu-se provisão específica sobre tributação de serviços técnicos nos acordos para evitar a dupla tributação, permitindo que pagamentos a qualquer título relativos a serviços técnicos sejam tributados na fonte, à alíquota de 15% sobre os preços desses serviços⁶.

De acordo com a Receita Federal do Brasil, conforme expresso no Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014, as remessas ao exterior para pagamento de serviços técnicos, assistência técnica (com ou sem transferência de tecnologia), serviços profissionais ou pessoais independentes serão enquadradas como *royalties*, quando houver disposição expressa em protocolo da convenção que faça essa equiparação. A tributação desses rendimentos será na fonte. Acresça-se que a legislação brasileira confere amplo espectro semântico para *serviços técnicos*, incluindo todos os serviços que requeiram conhecimento técnico especializado, assistência, gestão e consultoria administrativa.

Essa incidência na fonte do imposto sobre a renda sempre foi posição criticada, não apenas por juristas e operadores do Direito estrangeiros, como também pela própria doutrina brasileira.

Entretanto, essa sistemática de tributação, outrora alvo de censuras, hoje é elevada à solução para os países afetados pela erosão de suas bases tributárias. A disposição da ONU do artigo 12A traz mais consistência à redação e à administração de tais cláusulas, não apenas da perspectiva dos acordos internacionais, mas também da legislação nacional correspondente. Destaque-se que o Brasil vem adotando tal cláusula (12A) nos tratados de dupla tributação após 2017.

Diante desse cenário, é relevante que o Brasil, que já adota tal sistemática de tributação, possa avaliar e ampliar o seu alcance para a tributação dos modelos de negócios digitais, nos moldes das propostas do DST, considerando que é um grande mercado consumidor de bens digitais, com tendência de aumento contínuo (ARAÚJO; AFONSO, 2020, p. 423-424).

O DST possui os contornos básicos do artigo 12A do Modelo ONU, que tradicionalmente defendeu o privilégio aos países da fonte, na atribuição de

6 Com exceção das convenções para evitar dupla tributação celebradas com Áustria, Finlândia, França, Japão e Suécia.

direitos de tributação, em oposição ao Modelo OCDE. Hoje, o DST está na pauta principal da OCDE, da ONU, da União Europeia e de diversos países que o adotam como medida unilateral.

Portanto, na realidade da economia digital, a sistemática do IRRF está em evidência. As propostas de tributação da economia digital têm, em cláusulas com esse formato, mecanismo de atenuação da erosão tributária prático e eficiente, o que as torna cada vez mais populares, não apenas entre os países em desenvolvimento, como entre os desenvolvidos.

7 Conclusão

A radical alteração da realidade social promovida pela revolução digital trouxe consigo a desconcertante constatação de que os elementos de conexão tributários não mais são aptos a abrigar os novos modelos de negócios.

Nessa esteira, surgem reflexões sobre a conveniência de reformas pontuais que atinjam apenas certos modelos de negócios digitais, embora já se saiba que não é mais possível segregar a economia digital.

Velhas contendas, como o princípio da fonte *versus* residência, vão se esmaecendo; outras discussões, como a própria categorização de tributos em diretos e indiretos, também se esvaziam, pois a tributação na fonte da receita bruta, nos moldes DST, sem que seja calcado em um conceito de estabelecimento permanente, tem feições de tributo indireto, IVA cobrado com base no princípio do destino, com ênfase crescente no mercado consumidor.

Observe-se que a relevância e a praticidade do nexo da tributação com o mercado consumidor fizeram com que a própria relevância dos tributos indiretos seja rediscutida, em contraposição ao clássico protagonismo da tributação direta, nos países desenvolvidos.

De forma geral, é importante verificar que, em face das dificuldades de se apurar o local e o momento de incidência, o direito tributário deve buscar novos elementos de conexão.

Como se discorreu, para se estruturarem legitimamente as normas de conexão, seus critérios devem ser fundados em laços que evidenciem o liame econômico-político entre o evento tributável e uma jurisdição, sob o princípio da territorialidade, além da observância dos princípios que edificam o ordenamento jurídico e dos compromissos internacionais. Acresça-se a necessidade de que as

normas jurídicas concebidas tenham eficácia, no sentido de que sejam cumpridas as prescrições normativas.

Por essa razão, entende-se que quaisquer discussões valorativas sobre a prevalência dos elementos de conexão não são forças motrizes para que se encontrem as soluções para os desafios de tributação da atualidade. O combate à erosão das bases tributárias é razão suficiente para amparar uma estrutura tributária, sendo mais relevante a busca de uma base técnica adequada que preveja deduções, alíquotas, exequibilidade e outros parâmetros que possam trazer segurança jurídica.

A velha discussão entre a prevalência do princípio da fonte e o da residência ratifica a afirmação, ou seja, após mais de um século de discussões sobre a justa forma de alocação de direitos de tributação, eis que as mudanças econômicas na realidade social subvertem as premissas do debate.

Nesse contexto, quanto ao DST, a eleição do local do mercado consumidor legitima-se como elemento de conexão que observa o liame econômico-jurídico com determinada soberania tributária e confere praticabilidade à norma de tributação, *i.e.*, permite que as rendas advindas da economia digital possam ser apreendidas pelas administrações tributárias.

Sob a perspectiva política, as discussões sobre um novo arcabouço do direito tributário internacional compatível com o mundo no século XXI sofrem resistências, especialmente dos Estados Unidos, onde estão sediadas as principais gigantes de tecnologia, e temem impactos discriminatórios da medida. Além disso, não existe solução multilateral sem a participação desse país.

O DST é uma entre as diversas soluções que vêm sendo amadurecidas por estudiosos do mundo e talvez seja a medida que mais granjeia adeptos como estrutura de tributação de combate à erosão das bases tributárias decorrente dos modelos de negócio digitais, como demonstra a sua adoção unilateral por diversos países.

Por outro lado, a própria tributação indireta sofre dos mesmos questionamentos. Sob o aspecto de legislação tributária, regras globais inconsistentes sobre tributos indiretos e inexistência de acordos para evitar a dupla tributação contribuem para que haja tanto ou mais incertezas, que aumentam os encargos administrativos e problemas de múltipla ou ausência de tributação.

Tradicionalmente, a tributação direta prevalece entre os países desenvolvidos, ao mesmo passo que países em desenvolvimento, como o Brasil, cuja arrecadação é concentrada na tributação indireta e que é alvo de críticas.

Todavia, a concentração na tributação direta é uma realidade que hoje, no ambiente da economia digital, passa a ser questionada. Constata-se que mais jurisdições estão aumentando tributos indiretos para capturar serviços prestados por meios digitais, devido a sua maior praticabilidade para apreensão desses eventos.

O próprio DST é um tributo com feições de indireto, ao incidir sobre a receita bruta advinda do negócio digital, com jurisdição no país do consumo do bem. Mesmo que muitos modelos prevejam deduções e isenções no país de residência, é um tributo híbrido.

Em face desse panorama, vê-se que o direito tributário internacional está passando por momento de intensas transformações. Quanto à tributação da economia digital, os países vivem o dilema entre a lentidão do modelo multilateral e a harmonização tributária, por um lado; e a rapidez de medidas unilaterais, pluritributação e guerra fiscal, por outro.

A previsão mais otimista para o deslinde de tal impasse era até o final do ano de 2020. E as afirmações foram feitas no passado, pois, no meio do percurso, houve a pandemia da covid-19, que não apenas impôs a postergação dessas decisões para a concentração de esforços na gestão das crises sanitárias e econômicas, como também ensejou perspectivas futuras de uma realidade mundial profundamente alterada.

O *novo normal* anunciado pela mídia ainda é fruto de conjecturas, mas, de antemão, já se entrevê que os modelos de negócios digitais se consolidaram definitivamente entre países de diversos graus de desenvolvimento, em todas as classes sociais. Em muitos casos, o que era uma opção para os consumidores tornou-se imperativo e as empresas que não adotavam modelos digitais adaptaram-se ou simplesmente desapareceram.

Ademais, a discussão descortinada neste trabalho em um mundo pós-pandemia não apenas se manterá atual, como ainda mais premente. As discussões sobre os efeitos da pandemia da covid-19 na tributação são extremamente relevantes, certamente merecendo estudo especialmente dedicado ao tema. Dos estreitos limites deste trabalho, desborda tal análise, considerando-se, ademais, que esse é um cenário que ainda está se revelando.

8 Referências

ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Princípio do Destino no Comércio Exterior de Serviços**: desafios na era da economia digital. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

ARAUJO, José Evande Carvalho; AFONSO, José Roberto R. A Tributação dos Lucros das Gigantes de Tecnologia: possibilidades para o Brasil. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). **Tributação 4.0**. São Paulo: Almedina, 2020.

AVI-YONAH, Reuven S. **International Tax as International Law**: an analysis of the international tax regime. New York: CUP, 2005.

BOBBIO, Norberto; MATEUCCI, Nicola; PASQUIM, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Tradução Carmen C. Varriale *et al.* 7. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1995.v. 2.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução Cláudio de Cicco e Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1989.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Ato Declaratório Interpretativo nº 5/2014**. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visa_o=anotado&idAto=53416. Acesso em: 6 jul. 2020.

BRAUNER, Yariv; BAEZ MORENO, Andres. **Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1**: address the tax challenges of the digital economy. (February 2, 2015). WU International Taxation Research Paper Series nº 2015 – 14. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2591830>. Acesso em: 6 jul. 2020.

BUREAU OF ECONOMIC ANALYSIS. **Gross Domestic Product by State, 4th Quarter and Annual 2019**. Disponível em: <https://www.bea.gov/system/files/2020-04/gdpstate0420.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DERZI, Misabel. **Legalidade material, modo de pensar “tipificante” e praticidade no Direito Tributário**. In: Justiça Tributária – direito do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. In: I Congresso Internacional de Direito Tributário do Instituto de Estudos Tributários – IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado**. Parte geral, 10. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

FUCHS, Christian. **The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet**: a CAMRI extended policy report. Londres: University of Westminster Press, 2018.

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy** (January 1, 2015). Disponível em: SSRN: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2586196>. Acesso em: 6 jul. 2020.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **World Economic Outlook database**. October 2019. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2019/October/download-entire-database>. Acesso em: 3 abr. 2020.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de Direito Internacional Privado**. Rio de Janeiro: J. Olympio, 1935.

NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2005.

OCDE. **Addressing the tax challenges of the digital economy**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>. Acesso em: 6 jul. 2020.

OCDE. **International community renews commitment to multilateral efforts to address tax challenges from digitalisation of the economy**. OCDE, 31 jan. 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/international-community-renews-commitment-to-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.htm>. Acesso em: 2 abr. 2021.

OCDE. **Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020**. OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD, 2020. Disponível em: www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf. Acesso em: 6 jul. 2020.

ONU. **The taxation of fees for technical, managerial and consultancy services in the digital economy with respect to art 12A of the 2017 UN Model**. E/C.18/2017/CRP.23, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2017/10/15STM_CRP23_Technical-Services.pdf Acesso em: 6 jul. 2020.

ONU. **Tax Issues related to the digitalization of the economy**: report. E/C.18/2019/CRP. 12, 2019. Disponível em: https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf Acesso em: 6 jul. 2020.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Inconstitucionalidade múltipla na tributação da importação de serviços** – réquiem ou catarse do sistema tributário nacional. Tese de Livre-Docência apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ROTHMANN, Gerd Willi. Problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional, problemas de qualificação na aplicação das convenções contra a bitributação internacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 76, jan. 2002.

SACCHETTO, Claudio. **El Principio de Territorialidad, Impuestos sobre el Comercio Internacional**. In: UCKMAR, Victor *et al.* Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo de Palma S.R.L., 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: territorialidade, universalidade e fonte. In: FERRAZ, Roberto C. B. (org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin. 2005.

STRENGER, Irineu. **Direito Internacional Privado**. 6. ed. São Paulo: LTr, 2005.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre a renda das empresas**. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VALLADÃO, Haroldo Teixeira. **Direito Internacional Privado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1971.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional**. 2. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2014.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.