

Os impactos do processo de digitalização econômica na tributação e para o *Profit Shifting*

The impacts of the economic digitalization process on taxation and Profit Shifting

Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior*

Carlos Renato Cunha**

RESUMO

O estudo da tributação envolve entender o impacto desta em relação a questão econômica. Quando se refere ao processo de digitalização econômica, é notado como o processo da tributação é afetada por conta das inovações tecnológicas e dos novos modelos negociais, permitindo que formas de transferências de receitas como o *Profit Shifting* ocorram e causam prejuízo às arrecadações dos Estados. O objetivo geral é entender o impacto das mudanças trazidas pela digitalização econômica no processo de tributação e de forma mais específica, como esse impacto reverbera no *Profit Shifting*. O método utilizado é o dedutivo, com a análise dos conceitos gerais de tributação, da regra-matriz de incidência tributária com a intenção de serem utilizados para análise na situação particular de como essas são influenciadas pela economia digitalizada. O artigo demonstrará que as inovações tecnologias e os modelos negociais digitais não conseguem ser absorvidas pelas legislações tributárias globais e que o critério do estabelecimento permanente resta-se ineficiente para tributar operações envolvendo empresas sem presença física no país da tributação, o que gera condições favoráveis para que as empresas atuantes no ramo digital realizem o *Profit Shifting*.

Palavras-chave: direito; tecnologia; tributação; *Profit Shifting*; digitalização econômica.

ABSTRACT

The study of taxation involves understanding its impact in relation to economic issues. When referring to the process of economic digitalization, it is noted how the taxation process is affected due to technological innovations and new business models, allowing forms of revenue transfers such as Profit Shifting to occur and causing losses to State revenues. The general objective is to understand the impact of the changes brought by economic digitalization on the taxation process and more specifically, how this impact reverberates in Profit Shifting. The

Artigo submetido em de 16 de dezembro de 2023 e aprovado em 10 de outubro de 2024.

* Graduação em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (2019). Especialização em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Mestre em Direito, sociedade e tecnologia pelas Faculdades Londrina. E-mail: antotendo@hotmail.com

** Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná - UFPR. Mestre em Direito do Estado pela UFPR. Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela Faculdade Brasileira de Tributação - FBT. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET. Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina. Procurador do Município de Londrina (PR) desde 2004. Professor do Mestrado Profissional em Direito, Sociedade e Tecnologias da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Graduação em Direito na Pontifícia Universidade Católica - PUC-PR, Campus Londrina (PR). Professor da Graduação em Direito nas Faculdades Londrina, em Londrina (PR). Professor da Pós-Graduação "lato sensu" em Direito em diversas instituições, atuando como Professor Conferencista do IBET. Coordenador do grupo de pesquisa em "Tributação, Eficiência e Direitos Fundamentais da PUC/PR Campus Londrina. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário, Compliance e Planejamento Fiscal da PUCPR Campus Londrina. Conselheiro da Ordem dos Advogados do Brasil - PR - Subseção Londrina. Advogado. E-mail: carlosrenato80@gmail.com

method used is deductive, with the analysis of the general concepts of taxation, the matrix rule of tax incidence with the intention of being used to analyze the particular situation of how these are influenced by the digitalized economy. The article will demonstrate that technological innovations and digital business models cannot be absorbed by global tax legislation and that the permanent establishment criterion remains inefficient for taxing operations involving companies without a physical presence in the country of taxation, which creates favorable conditions for that companies operating in the digital sector carry out Profit Shifting.

Keywords: law; technology; taxation; Profit Shifting; economic digitalization.

1 INTRODUÇÃO

Tratar a tributação de forma técnica é importante, principalmente para entender a problemática da adequação dos sistemas tributários existentes à dinamicidade gerada por todo o processo de digitalização econômica. Ou seja, entender as deficiências que as modificações dos processos econômicos geram nas capacidades dos Estados em tributar.

Em primeiro lugar, é importante construir uma conceituação básica acerca do que é tributo, visto que entender como ocorre o processo da tributação no mundo fenomênico envolve ter um escopo sólido acerca da estrutura de um tributo e a influência na realidade.

Em seguida, será apresentada a regra-matriz de incidência tributária, que é extremamente utilizada para um entendimento mais didático acerca da tributação. O estudo da regra-matriz será um auxílio para entender como a tributação é afetada pelas transações e os serviços que acontecem nos meios digitais ou nos serviços e nos processos que ocorrem por meios físicos e digitais de forma conjunta.

Por último, será apresentada a definição de *Profit Shifting*, um processo muito importante utilizado para fins de planejamento tributário e que obteve um nível acima de sofisticação quando realizado pelas grandes empresas do ramo digital

Dessa forma, pretende-se utilizar o método dedutivo, pelo estudo dos conceitos de tributação e os critérios estipulados na regra-matriz como uma forma didática de demonstrar os aspectos controvertidos acerca da tributação em uma economia cada vez mais digitalizada e para dar um entendimento de forma prática acerca do que é *Profit Shifting*.

Em tese, parece ser uma questão simples, porém que pode ser envolvida com um emaranhado de controvérsias que perpassam o direito nacional até o direito internacional de tratados de não bitributação entre Estados, confrontando também com principais basilares pertinentes ao próprio direito tributário como um todo.

2 CONCEITO DE TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO

Com a ascensão do Estado de direito, a própria visão acerca do tributo passa a se modificar. A partir do final do séc. XVIII, com a independência dos Estados Unidos e a queda do absolutismo francês, houve uma preocupação cada vez maior em limitar o poder do Estado de controlar as relações entre os particulares, resultando no surgimento dos direitos e garantias fundamentais, consolidando o constitucionalismo e verificação da necessidade de haver cartas constitucionais escritas (Bulos, 2020, p. 71).

Dessa forma, a constituição passa a ser um documento com força normativa hierarquicamente superior, prescrevendo a estrutura organizativa do Estado de Direito e colocando como base de sua organização, valores condizentes à justiça e a dignidade humana como instrumento proteção ao indivíduo em relação ao poder coercitivo do Estado (Bulos, 2020, p. 73).

Em um primeiro momento, o constitucionalismo não parece ser um estudo relevante para termos de tributação, porém, conforme trata Luiz Eduardo Schoueri, para o Estado o tributo é considerado como uma receita derivada, ou seja, o ente não adquiriu está de forma originária, mas recebe a partir de uma transferência realizada pelo cidadão que adquiriu esses recursos em primeira ordem (2018, p. 144).

Sendo receita derivada, o tributo representa uma intervenção do Estado nas atividades do indivíduo, dessa forma, é plenamente plausível a possibilidade de que as constituições possam prescrever normas de organização da tributação e até prescrever uma conceituação e definição do que vem a ser um tributo como forma de limitação da influência deste no cotidiano do indivíduo.

A Constituição brasileira prescreve com bastante profundidade as matérias atreladas ao direito tributário. Entre as normas existentes estão presentes normas princípios de tributação, as limitações do poder de tributar, imunidades, a distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, inclusive a magna carta prescreve quais os tributos componentes do sistema tributário brasileiro. Dessa feita, surge um debate no direito brasileiro acerca da existência ou não de um conceito constitucional de tributo, ou seja, se as disposições atinentes ao direito tributário existentes na Constituição constroem um conceito de tributo.

De acordo com Schoueri, o texto constitucional coloca uma série de normas limitantes para as questões atinentes ao tributo, principalmente por se tratar de uma prestação que afeta o direito de propriedade do indivíduo (2018, p. 145). O direito à propriedade fora um dos direitos fundamentais que embasaram as limitações à intervenção estatal existentes nas normas constitucionais a partir do séc. XIX.

No entanto, segundo Schoueri, isso não significa a existência de um conceito de tributo no texto constitucional, visto que a própria norma mandamental prescreve que o conceito ou definição de tributo deve ser realizado por intermédio de Lei complementar, conforme consta na norma do art. 146, inciso III, a da Constituição de 1988. (2018, p. 146).

No entanto, essa discussão não tem tamanha unanimidade na doutrina. André Mendes Moreira e Sophia Goreti Rocha Machado (2015, p. 79) defendem que o texto constitucional registra um arquétipo conceitual de tributo, ou seja, determinadas regras que delimitam a extensão do significado de tributo e que estão inteiramente ligadas às regras de distribuição de competência tributárias prescritas na carta magna. Da análise seria possível extrair da constituição que o tributo é introduzido por lei, que é compulsório, não incide sobre ato ilícito e é uma prestação pecuniária (2015, p. 79).

Rinaldo Braga (2020, p. 268) concorda com a existência de um conceito de tributo na constituição, porém, a partir da utilização da lógica para diferenciar o que é conceito e que é definição. Na medida em que, segundo os estudos realizados pelo pesquisador, o conceito é uma ideia representada em linguagem, ou seja, uma abstração apresentada por meio de termos e palavras. Sendo abstração, esta tem dificuldade para reforçar sua finalidade e seu significado de forma concreta, precisando das definições para esse reforço, que seriam justamente enunciados usados para explicar o significado de termos e de outros enunciados (2020, p. 258).

A Constituição apresenta uma ideia vertida em linguagem acerca do tributo, mas segundo Rinaldo Braga, o texto constitucional prescreve definições acerca do tributo, e o exemplo seria prescrição das espécies tributárias que são instituídas pelos entes federativos contidos na carta constitucional, pois, estes realizam uma explicação de forma mais concreta de especificar o conceito tributo (2020, p. 269).

Dessa forma, o pesquisador entende que não é somente a Lei complementar, o veículo introdutor responsável por especificar e definir o conceito tributo, mas o texto constitucional tem esse papel muito alicerçado. Ao fazer referência ao art. 146, III, a da constituição, Rinaldo registra que o texto magno indica a prioridade para o uso da lei complementar para realizar a especificação do conceito tributo (2020, p. 268).

Nota-se que o autor tem todo um desenvolvimento próprio de raciocínio para chegar em sua tese, sendo considerada como uma ideia expansiva em relação àquela colocada por André Mendes Moreira e Sophia Goreti Rocha Machado e que vai no sentido oposto do proposto por Luiz Eduardo Schoueri, defensor do conceito legal de tributo.

Mesmo havendo uma disputa doutrinária acerca da existência ou não de um conceito constitucional de tributo, é unânime que há a existência de outros conceitos e outras definições de tributo na legislação infraconstitucional.

O texto constitucional deixa muito transparente que a legislação complementar tem a competência para conceituar e definir tributo. Diferentemente da controvérsia acerca do que há de tributo na carta constitucional, na legislação infra é corrente a existência acerca de conceituação e definição.

No entanto, é equivocado pensar que existe apenas uma definição de tributo voltada para a legislação tributária, no sistema jurídico brasileiro é notada a existência de outra definição de tributo, que é direcionada mais para o direito financeiro. Essa definição de tributo constada na lei 4320/64 foi a primeira existente em nosso ordenamento jurídico, pois, originou-se antes da existente no Código Tributário Nacional.

Segundo o registrado no art. 9º da referida lei, o tributo é uma espécie de receita derivada instituída por entes de direito público para ser destinada para o suprimento das atividades gerais e específicas de ambos (Brasil, 1964). É importante observar que essa definição está vertida de uma visão mais voltada às ciências das finanças, já que a lei 4320/64 institui normas gerais de direito financeiro.

A primeira definição de tributo no nosso ordenamento não fora realizada por corte tributarista, mas sob um corte de direito financeiro. Apesar das diferenças de abordagem, isso não diminui a importância da referida prescrição, pois, está serviu para distinguir prestações compulsórias advindas de receitas originárias daquelas que são receitas derivadas, como são os tributos (Moreira; Machado, 2015, p. 82).

Luiz Eduardo Schoueri, ao comentar acerca da referida norma, indica que está é considerada como uma complementação da definição registrada no CTN, mas que não pode considerada no que tange as espécies tributárias indicadas na mesma, impostos, taxas e contribuições, pois, contraria as espécies determinadas constitucionalmente e a parte da destinação para custear atividades dos entes de direito público, já que não abrange a parafiscalidade (2018, p. 146).

Como consequência, esta não é considerada a melhor definição infraconstitucional. O art. 3º do CTN apresenta a mais completa definição de tributo existente no ordenamento infraconstitucional do Brasil. Está foi originada a partir dos estudos do tributarista Rubens Gomes de Souza, o responsável pelo anteprojeto do Código Tributário Nacional em 1965.

Segundo o art. 3º do CTN, tributo é uma prestação pecuniária compulsória em moeda ou outra forma de expressão que não é sanção de ato ilícito constituída por lei e cobrada por atividade administrativa vinculada a legislação (Brasil, 1966). Na visão do Código Tributário Nacional, o tributo é antes de tudo uma prestação, ou seja, ele está situado num contexto de composição da obrigação tributária, sendo o objeto que leva a cumprir a mesma (Schoueri, 2018, p. 148).

No entanto, a prestação é compulsória, conseqüentemente ela está inteiramente conectada com uma imposição estatal para a cobrança e o recolhimento desta conforme o que consta em lei. No Brasil, a conexão entre tributo e lei se coloca em uma condição *sine qua non*, ou seja, não existe tributo sem lei que o estabeleça, demonstrando que o domínio sobre a constituição das espécies tributárias está sob as amarras estatais.

Como o Estado exerce sua força cogente por intermédio da norma jurídica, sendo então uma forma de manifestação da sua força normativa, está se manifesta de forma a tolher qualquer expressão volitiva do cidadão, sendo equivocado colocar o tributo dentro do campo das

prestações voluntárias (Carvalho, 2018, p. 418), já que se manifesta como uma obrigação imposta sobre um cidadão.

Segundo colocado por Paulo de Barros Carvalho, todo fato que irá originar um fato jurídico tributário e vai constituir uma obrigação tributária deve ser lícito (2018, p. 418). Isso se apresenta como um aspecto importante, já que o tributo nunca estará relacionado diretamente com um ilícito, não podendo ser confundido com multa ou com uma penalidade (Schoueri, 2018, p. 151).

No entanto, nada impede que os efeitos de uma atividade ilícita, caso sejam lícitos e se enquadrem com a norma tributária como hipótese de incidência, serão tributados normalmente. Um exemplo é a receita auferida pelo crime de tráfico de drogas, por mais que esta conduta seja ilícita, o fato isolado de auferir renda é legal e está prescrito como uma das hipóteses de incidência do Imposto de Renda, havendo a devida subsunção, mesmo que o fato jurídico tributário seja um efeito decorrente de um ato ilícito.

Apesar desse tema ainda causar conflitos tributários, pois doutrinadores como Mizabel Derzi discordam da possibilidade de tributação dos efeitos dos atos ilícitos (Baleeiro; Derzi, 2004, p. 714-715). Outros, como Luiz Eduardo Schoueri, acenam para essa possibilidade, destacando que a interpretação concedida para o tributo não ser sanção de ato ilícito é que o legislador não pode colocar uma ilicitude como hipótese de incidência de um tributo (2018, p. 155). De qualquer forma, a intenção do legislador é evitar tributos sejam tratados e que tenham um regime jurídico direcionado como de uma pena, sanção ou penalidade.

Assim como o tributo é uma imposição constituída por lei ao cidadão realizada pelo Estado, a forma de constituição do crédito e a sua cobrança serão realizadas por intermédio de uma atividade estatal totalmente vinculada a lei denominada de Lançamento. Assim como o cidadão é obrigado a pagar o tributo, o Estado também é obrigado a constituir o crédito tributário e a cobra-lo caso tenha sido identificado um fato que subsume a norma jurídica de incidência (Schoueri, 2018, p. 159).

Apesar do CTN atrelar o lançamento a uma atividade realizada pela administração, a própria legislação coloca para o contribuinte a função de realizar a declaração do fato jurídico tributário, constituir o crédito e a quitar este. Essa modalidade é chamada de autolancamento ou lançamento por homologação, já que a administração somente homologa os atos realizados pelo contribuinte.

2.1 Conceito de tributo no direito internacional

Sistema tributário é um produto jurídico e social construído dentre as peculiaridades de cada Estado, então esse entendimento de diferentes sistemas tributários terá elementos em comum, mas também grandes diferenças. Para fins de comercio internacional, nota-se a necessidade de estabelecer parâmetros para a definição de determinados instrumentos e padronizar os procedimentos de carga, transporte, pagamento e de tributação.

No entanto, quando se trata de conceituar tributo existe uma dificuldade de determinar uma forma padrão de fazê-lo num escopo internacional. Em um primeiro lugar, os sistemas jurídicos variam muito conforme os países, os exemplos são aqueles que adotam como forma de organização do sistema jurídico a *civil law* ou a *common law*.

Sendo dois sistemas bem distintos em suas formas de organização e de estabelecimento de legislação, a tributação acaba por absorver essas diferenças na sua caracterização conforme o sistema adotado.

Um exemplo é a discussão no que tange a definição de tributo nos Estados Unidos, traduzida na pratica pelo julgamento na Suprema Corte de disposições atinentes ao *Affordable care act* (ACA), que acabou sendo popularmente conhecido como *Obamacare*, que foi o projeto de reforma do sistema de saúde do país e aprovado em 2010

Entre as disposições prescritas, uma delas é conhecida por *shared responsibility payment*, conhecido informalmente como *individual mandate*, que é, em suma, a determinação da obrigação da aquisição pelos cidadãos estadunidenses de um seguro de saúde para uma proteção mínima, quem não realizasse o respectivo seguro, pagaria uma multa em 2,5% da renda (Abuldumassih, 2014, p. 49). Essa quantia seria paga junto a receita americana de forma conjunta com os impostos sobre a renda e seria recolhida da mesma forma que as penalidades tributárias (*Supreme Court of United States*, 2012, p. 1).

O *individual mandate* foi discutido na Suprema corte na ação *National Federation of Independent Business v. Sebelius*, 567 U.S. 1 de 2012 em que foi questionada acerca da constitucionalidade da presente determinação. No julgamento, o *opinion of the court*, o equivalente ao voto vencedor que serve de fundamento para os acórdãos nos tribunais brasileiros, para o precedente acerca do *individual mandate* foi redigido pelo *Chef Justice Roberts*. O entendimento da corte para a presente questão foi distinto daquele emanado pelo próprio Congresso na aprovação da norma.

Enquanto o Congresso entendeu o *shared responsibility payment* como uma penalidade, a Suprema Corte considerou essa prescrição como um tributo (*Supreme Court of United States*, 2012, p. 3). Segundo Thiago Abdulmassih (2014 p. 48) foi utilizado para embasar a decisão, uma estratégia de interpretação chamada *saving construction*, que seria parecida com a interpretação conforme a constituição sem redução de texto.

Não obstante, o *Chef Justice Roberts* registra essa estratégia, formada pela própria construção de precedentes, é uma técnica interpretativa para realizar a construção de interpretações razoáveis que possam salvar uma norma da inconstitucionalidade (*Supreme Court of United States*, 2012, p. 2).

Dessa forma, a Suprema Corte se utilizou desse procedimento para considerar o *individual mandate* como um tributo e constatar que o Congresso dos Estados Unidos exerceu sua competência conforme o contido na Constituição, pois, está referendado pelo poder *Lay and collect Taxes*. (*Supreme Court of United States*, 2012, p. 3), que o poder do Congresso americano de constituir e recolher tributos.

Esse tributo teria como a hipótese de incidência o cidadão não adquirir um seguro de saúde (Abuldumassih, 2014, p. 50), dessa forma, ele seria obrigado a pagar, a título legal de tributo, uma alíquota de 2,5% referente a renda. Existe a possibilidade de encaixar essa interpretação como tributo no escopo da extrafiscalidade, cuja intenção seria de induzir o comportamento do indivíduo em adquirir um seguro de saúde a partir de um tributo (Abuldumassih, 2014, p. 51).

Na intenção de manter uma norma jurídica importante no ponto de vista político, visto que a mesma tinha função fundamental para a manutenção do ACA (Abuldumassih, 2014, p. 50), a Suprema Corte dos Estados Unidos constituiu um tributo por intermédio de uma decisão de controle de constitucionalidade, ou seja, demonstra que em sistemas jurídicos estruturados na *common law*, a formação e a constituição de um tributo é resultado de precedentes judiciais, pois, a jurisprudência é considerada uma fonte do direito e a formação de precedentes permite a mudança de interpretação para o entendimento do *shared responsibility payment* como um tributo.

Essa constatação demonstra um entendimento distinto acerca de tributo, pois, em países que adotam a civil law, como o Brasil, a legalidade é um estamento fundamental do sistema tributário, pois, os procedimentos para a inserção de um tributo no sistema jurídico e as condições seguidas para constitui-lo estão todas prescritas em lei com a realização do devido processo legislativo.

2.1.1 Princípios do direito tributário internacional

Apesar dessas diferenças, o que existe no direito tributário internacional são orientações, que em muitos casos se tornam normas jurídicas quando as legislações internas dos países absorvem tratados, convenções internacionais e nos acordos de não-bitributação.

Com especial destaque, cita-se os princípios, que são normas de fundamental valor e tem uma relevância fundante na regulação da tributação em operações internacionais, pois servem para ajudar o legislador na realização de legislações acerca do presente tema (Schoueri, 2005, p. 325). Entre os princípios mais importantes a serem considerados, cabe destacar 3 (três) princípios, Territorialidade, Fonte e Universalidade.

A Territorialidade é um princípio extremamente importante para limitar a capacidade dos Estados de tributar somente o que tem relação com o seu território (Schoueri, 2005, p. 326), ou seja, é norma impeditiva das arbitrariedades dos países em atingir fatos e pessoas além do seu escopo territorial, o que acaba por proteger o poder tributário dos Estados.

Indo mais além, o estudo da territorialidade se desdobra em 2 (dois) sentidos, pontos de visão que são utilizados como critérios para a determinação de tributação e para finalizar disputas. No sentido real, os aspectos considerados para ter a conexão com o território são aqueles atinentes ao local em que o fato jurídico tributário, fonte do pagamento, local de produção. Já no sentido pessoal, a residência e a sede de quem contribui é que serve como critério de conexão com o território (Júnior, 2019, p. 14).

Além dos sentidos real e pessoal, o princípio da Territorialidade pode ser estudado sob os aspectos da validade e eficácia. Na validade, verifica-se a aplicação da norma tributária tanto para eventos que ocorrem nacionalmente e também no exterior, ou seja, se a lei tributária pode valer para fatos que ocorrem fora de seu país de origem. E na eficácia significa sobre a imposição da norma, ou seja, da possibilidade de utilizar de um país A para executar um crédito tributário constituído em um país B (Schoueri, 2005, p. 327).

Também pode ser estudada, a Territorialidade, sob o aspecto interno, referente a abrangência da lei tributária dentro do território do Estado de origem, e o aspecto externo que diz respeito à validade da norma tributária fora de seu território de origem (Schoueri, 2005, p. 328).

Territorialidade é um princípio que é extremamente fundamental na análise da influência do processo de digitalização econômica, pois, a dinamicidade e a possibilidade de realização de transações comerciais a nível digital afetaram muito os entendimentos doutrinários acerca da posição da aplicação da presente norma em um nível global. Segundo Lauriana de Magalhães Silva (2007, p. 25), esse princípio esse decorre da soberania estatal, que diz respeito a autoridade do Estado em realizar a tributação dos fatos que ocorrem em seu território.

O princípio da Fonte, em seu estudo, ele tem uma relação muito conectada com a Territorialidade, pois aquele é decorrente deste, sendo que a Fonte pode ser considerada como uma abordagem em separado do sentido real aplicado na Territorialidade (Schoueri, 2005, p. 342), ou seja, a aplicação da lei tributária na fonte de produção, onde foi efetivamente produzido a renda e na fonte de pagamento, ou seja, onde fora realizada a quitação de transações econômicas, pagamento de salários, ou seja uma visão objetiva do princípio da Territorialidade.

Pode-se, também, nesta forma de divisão, existe o princípio da Residência justamente trata do aspecto pessoal ou subjetivo da Territorialidade. Visto que a Fonte e a Residência parecerem ter uma contrariedade entre os mesmos, em verdade, as legislações tributárias de cada país pode apresentar os critérios conjuntamente como forma de aplicação da lei tributária para diferentes situações (Schoueri, 2005, p. 342).

Sendo que os Estados escolhem de forma livre qual critério seguir para fins de tributação, nota-se que essa questão, para analisar a tributação na digitalização econômica será

algo de extrema importância, pois, a tributação na fonte está sendo muito utilizada pelos Estados como forma de driblar os planejamentos tributários agressivos das grandes empresas, principalmente as *Big techs*.

O princípio restante a ser discutido é da Universalidade, que é aquele que permite que a Lei tributária seja aplicada para além das fronteiras nacionais (Schoueri, 2005, p. 354). Nota-se também a relação com a Territorialidade, pois apesar da aparência de contrariedade entre os princípios, para a aplicação da Universalidade na lei tributária, ainda é preciso levar em consideração certos critérios pertinentes a Territorialidade, como a questão da nacionalidade ou residência (Schoueri, 2005, p. 355).

A questão da Universalidade é extremamente utilizada no sistema jurídico dos países, principalmente para a tributação da renda, países como Brasil e Estados Unidos determinam, em suas legislações tributárias, o critério da universalidade, como a tributação de renda ou preventos de cidadão nacional que foram adquiridos no exterior.

A Universalidade é um princípio que está muito mais adaptado as consequências da globalização, pois, permite que se verifique a tributação de forma internacional, mas sem desconectar estas das empresas coligadas e controladas que dão origem a tributação de recursos obtidos de forma internacional (Silva, 2007, p. 26).

3 REGRA MATRIZ DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

O estudo é iniciado a partir da norma jurídica, para Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 623), esta representa a expressão irreduzível do dever-ser estatal de forma completa, ou seja, é a forma de manifestação definitiva do poder soberano estatal para com os cidadãos. Dá-se de forma completa porque é nela mesma que se esgota todos os aspectos que irão ser necessários para que esta norma esteja com força cogente e para que tenha um sentido completo.

Desta forma, a regra-matriz pode ser considerada como um método de organização da norma jurídica a partir da linguagem, pois, sempre representa um desafio para todos aqueles que convivem com o direito conseguir extrair dos textos de lei a sua força cogente, ou seja, construir a norma jurídica a partir da análise dos textos jurídicos das leis realizadas pelos legisladores. Inclusive essa dificuldade de identificação dos conteúdos normativos dos textos legais é um óbice significativo no estudo de eficácia da tributação.

A estrutura básica da norma jurídica a ser considerada para a regra matriz considera a existência de um dever-ser. Essa conclusão vem dos estudos de Hans Kelsen, que defendia o direito como uma ordem de coerção, ou seja, em que determinados comportamentos devem ser impostos para os indivíduos, o direito coage as pessoas a realizarem ou serem submetidas a algo (Kelsen, 1989, p. 31).

No entanto, em um sentido lógico, há a diferença entre o ato e o significado, pois, um determinado ato pode mais de um significado, mais de um sentido. Isso é extremamente importante porque o dever-ser, o ato de coagir alguém a praticar conduta ou a cumprir uma ordem pode ter mais de um sentido, pode ter um sentido subjetivo, em que a pessoa cumpre um ato volitivo de outra e no sentido objetivo, em que o dever-ser esta complementemente ausente de qualquer ato volitivo (Sierra, 2006, p. 155).

Dessa forma, para Kelsen, a norma jurídica representa a imposição de um ato via coercitiva em um sentido objetivo, cujo fundamento não é um ato de vontade de um indivíduo, mas sim uma norma jurídica de hierarquia superior (Kelsen, 1989, p. 32), uma norma serve de fundamento para outra norma.

A estrutura da norma jurídica, nas diretrizes de Kelsen, segue um sentido da lógica condicional, em que há um antecedente e um consequente. Esse antecedente só irá gerar o consequente no caso todos aspectos contidos naquele sejam cumpridos e detectados, sendo

chamado nexos de imputação a conduta humana que irá conectar esse antecedente realizado com a consequência constada na norma (Sierra, 2006, p. 155).

Isso fica melhor demonstrado no caso do Direito tributário, que também tem a estrutura sintática de sua norma jurídica baseada no modelo de Kelsen assim como em todo o direito positivo, o que Paulo de Barros Carvalho denomina de Princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo (2018, p. 628). Apesar dessa igualdade, as diferenças ainda existem entre as normas tributárias e de outras áreas do direito, e também entre as próprias normas do direito tributário, pois existem as normas de gerais, as normas administrativas e as normas de incidência (Carvalho, 2018, p. 628).

Será estudada a norma de incidência tributária, pois é a norma que designa a estrutura básica de um tributo para que este seja imputado perante um fato e constitua a obrigação e o crédito tributário. Dessa forma, no antecedente está a chamada hipótese de incidência, ou seja, as condições que determinado fato deve ter para que possa ser imputado o consequente, que determina a obrigação tributária e o respectivo crédito tributário (Carvalho, 2018, p. 628).

Em resumo, no antecedente na regra matriz há presente os critérios temporal, espacial e o material, que compõem a hipótese de incidência e no consequente há o critério pessoal e o critério quantitativo. Acerca do critério pessoal, tem doutrinadores colocam o mesmo no antecedente, mas essa questão não é relevante para a resolução das questões aqui presentes.

3.1 Hipótese de incidência

A hipótese de incidência, que coincide com o antecedente da norma, é onde está presente o suposto da norma tributária (Carvalho, 2018, p. 630), ou seja, uma construção figurativa de um evento que o legislador pretende ver como tributado.

A hipótese não representa em si o fato gerador, porque só haverá o fato jurídico tributário quanto houver a imputação de um determinado fato à norma de incidência tributária, ou seja, somente quando um determinado fato se enquadrar nos critérios que compõem a hipótese tributária haverá a formação fato jurídico tributário e de todos critérios do consequente.

Nota-se que o estabelecimento dos fatos escolhidos para sofrerem tributação vem de uma escolha do legislador, que em muitas ocasiões, como no Direito Brasileiro, não é eivada de total liberalidade, mas é subordinada às normas constitucionais de distribuição de competência tributária entre os Entes. Nos Estados Unidos, foi notado que o congresso americano tem competência para a criação de tributos e que o Poder Judiciário também criar tributos a partir de sua função de controle de constitucionalidade.

Isso não significa que a distribuição de competência automaticamente introduza um tributo no sistema jurídico, pois, a sua norma de incidência pode ainda não existir. Dessa forma, não basta apenas determinar a existência de uma tributação sobre serviços digitais, é necessário que o legislador estipule critérios específicos para que determinado serviço possa ser tributado, os também chamados aspectos.

Entre os aspectos existentes para estruturar a hipótese de incidência, está o aspecto material onde consta a descrição do fato, segundo Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 633), este é considerado o núcleo de todo o antecedente, pois, determina de forma específica a ação sobre a qual é pretendida a tributação. Visto que a própria legislação tributária não é tão precisa nos textos prescritivos legais em determinar as características da hipótese, sendo os aplicadores do direito tributário recorrem à regra-matriz para a construção da norma e dar melhor efetividade à lei.

Outro aspecto a ser destacado é o espacial, que delimita o espaço territorial em que a norma de incidência terá a sua exigibilidade. Em geral, o tributo costuma ser exigido no território em que o Sistema jurídico que o contém detém força cogente, no entanto, como já fora estudado anteriormente, existem possibilidades de tributos serem exigíveis fora de seu

território de origem, um exemplo é o Imposto de Renda no Brasil, que pode ser cobrado de nacionais que auferem renda no exterior, sendo que a norma jurídica do IR estipula em seu critério espacial, essa possibilidade.

Outro aspecto apresentado é o temporal, este tem a importância de demonstrar a data precisa da ocorrência do fato para que este possa apto a tributação. No caso do Imposto de Renda, o critério temporal utilizado para fins de constituir o crédito é a renda ou proventos do contribuinte auferidos no dia 31 de dezembro, ou seja, para que o fato possa se ser considerado um fato jurídico tributário, autoridade tributária vai verificar o quanto de recursos auferidos conforme o registrado nessa data.

Quando a autoridade tributária ou contribuinte for realizar a imputação de um determinado fato à norma jurídica de incidência, deve ser observado se o fato realizado está em conformidade a todos os aspectos contidos na hipótese, sob o risco de não haver a incidência do tributo ou este ser aplicado de forma indevida.

Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 633) destaca, nesse contexto, as normas de deveres fiscais, pois, serão muito importantes para regulação dos deveres instrumentais, que são os documentos utilizados para o processo de imputação e para a constituição dos fatos jurídicos tributários. Essas normas existem de conjunta com as normas de incidência e compõem o sistema jurídico.

3.2 Consequente da norma tributária

No consequente, estão presentes a formação da obrigação tributária e a constituição do crédito tributário. No entanto, só é possível falar nesses institutos tão importantes quando colocar algumas observações acerca do fato jurídico tributário. O fato jurídico tributário decorre da lei, e é resultado do processo de imputação de um fato à norma de incidência, com a constatação da formação do fato jurídico tributário, pode-se considerar que a primeiro instituto que será constituído é uma relação de obrigação tributária.

A obrigação tributária é a construção jurídica que traz de forma muito evidente toda a relação existente o Estado e o contribuinte envolvendo a cobrança e o pagamento de um tributo. Dentro dessa estrutura, é que se encontram os aspectos necessários para configurar a existência dessa relação jurídica.

Entre os aspectos a serem considerados, há a presença do critério subjetivo, que seria os sujeitos envolvidos na relação tributária, representados pelo sujeito ativo, que é aquele considerado credor do tributo e o sujeito passivo considerado como devedor do tributo. Em geral, é o Estado que tem o direito de exigir a prestação pecuniária, que o coloca no polo ativo da relação enquanto que o contribuinte, aquele prescrito no texto legal, está no polo passivo para o pagamento do tributo.

Paulo de Barros Carvalho coloca como critério no consequente o critério quantitativo, que basicamente pode ser considerado como a base normativa para a constituição do crédito tributário. O critério é formado pela base de cálculo, que pode ser considerado uma visão pecuniária do fato jurídico tributário (Schoueri, 2018) ou seja, é uma forma da lei tributária estabelecer um limite dentro do qual será calculado o valor do tributo. Esse valor será devidamente calculado a partir da aplicação de uma porcentagem sobre a base de cálculo, que é a alíquota, outro elemento do critério quantitativo.

A alíquota vai ser determinada conforme cada sistema tributário prescrever, existem alíquotas demarcadas mediante um processo legislativo, outras que são determinados atos unilaterais do poder executivo como no Brasil, apesar de que na legislação brasileira, a Lei, devidamente aprovada por um processo legislativo, impõem um limite mínimo e um limite máximo para a estipulação de alíquotas para o executivo.

É interessante abordar uma questão que faz muita diferença, inclusive para as questões controversas acerca da digitalização econômica, que é justamente a importância da regra-matriz para a organização da aplicação do direito, pois, em muitas ocasiões, os textos escritos das legislações tributárias são muito dispersos no que tange a estipulação dos critérios para a determinação dos fatos considerados relevantes para fins de incidência tributária e para a própria formação da relação jurídica tributária.

A regra-matriz acaba por ter uma grande importância em poder concentrar todas as condições e os aspectos necessários para poder configurar uma incidência tributária em um esquema lógico de fácil compreensão para aqueles que estudam e usam o direito, para as autoridades responsáveis por sua aplicação e para os contribuintes que serão capazes de entender de forma mais acessível o processo de tributação.

O processo de imputação, porém, pode ser dificultado por muitos motivos. Ao analisar as transformações no cenário econômico mundial, nota-se a preocupação enorme de países e de organizações internacionais com a profunda utilização dos meios digitais para transações econômicas e como auxílio para a manutenção e aprimoramento das transações físicas. O aperfeiçoamento tecnológico faz com que as legislações tributárias estejam expostas as dificuldades de efetivação da norma jurídica, principalmente, se os textos legais não forem reformulados para se adaptarem a uma nova realidade econômica.

3.3 Da tributação na economia digitalizada

As mudanças dos modelos negociais e das inovações tecnológicas que se tornaram extremamente populares em um contexto mundial a partir dos anos 90 do séc. XX. Os novos bens e serviços dispostos na economia alteraram as relações sociais em geral, indo da modificação dos comportamentos humanos e, principalmente, das relações comerciais.

Um deles é justamente a dificuldade de imputação de normas de incidências para os novos produtos e serviços existentes, pois, além da questão que a inovação tecnológica ocorre de forma mais rápida, a velocidade das transações econômicas é cada maior, resultando em uma economia cada vez mais dinâmica e gerando cada vez mais dificuldades para os Estados em lidar com a digitalização (Magalhães; Christians, 2021, p. 4).

Essa dinamicidade vai muito além do aumento da quantidade e velocidade das transações econômicas, mas sim de que as administrações tributárias têm enormes dificuldades de detectarem essas transações, pois, de acordo com Paulo de Barros Carvalho (2018), o ordenamento jurídico somente reconhece como jurídico aqueles fatos que são interpretados conforme a linguagem jurídica, ou seja, tem que haver necessário uma identificação do fato concreto com aquele prescrito no texto legal e esse ato é realizado mediante uma atividade administrativa e não é um ato automático.

Dessa forma, as atividades administrativas fiscais têm muitas dificuldades para realizar esses processos de imputações das transações econômicas, principalmente aquelas que são realizadas 100% por via digital, já que o fisco necessitaria de ter um sistema extremamente desenvolvido de rastreamento de transações econômicas online, o que ainda muitos países não têm condições financeiras de realizar e mesmo que façam, a quantidade infinita de conexões que a Internet possui dificulta muito a realização de fiscalizações.

Essa questão é somada com as inovações tecnológicas trazidas nessa conjuntura da digitalização econômica, que conceberam a capacidade das empresas e dos indivíduos poder ter proveito econômico de vários bens e serviços digitais. As grandes companhias, principalmente plataformas digitais, têm a capacidade de utilizar ativos intangíveis como propaganda e a coleta de dados como formas de adquirir receita (Körner; Schattenberg; Heymann, 2018, p. 4). Dessas novas formas de criação aparece uma questão acerca das legislações tributárias considera-las como fato apto a tributação.

A questão é que são poucas as legislações que determinam de forma explícita no critério material das normas de incidência tributária, os ativos intangíveis e os serviços digitais, um dos exemplos de países de instituíram um tributo digital foi a Itália (Di Antonio, 2021, p. 20), que se baseou em modelo proposto pela União Europeia em 2018 para a criação de um Imposto Comum sobre serviços digitais, cuja preocupação está na proteção do Mercado comum europeu, a proteção das finanças dos países do bloco e o combate ao planejamento tributário ofensivo das grandes companhias que atuam no ramo digital (União Europeia, 2018a, p. 4). Essa proposta de tributo incidiria sobre serviços de publicidade *online* e sobre as empresas atingissem determinados valores de receitas originárias de atividades digitais à nível mundial e a nível do mercado europeu (Furtado, 2019, p.56).

3.4 Critério espacial: Estabelecimento permanente e a presença digital no critério subjetivo da regra-matriz

Gera como consequência um dos grandes dilemas envoltos na digitalização da economia, a extensão do critério espacial da norma de incidência. A questão da territorialidade, fonte, residência e universalidade são temas bem presentes no direito tributário internacional e que acabam ganhando bastante importância nos termos dos debates da digitalização da economia.

No Modelo da OCDE para tratados internacionais de combate existe uma definição para estabelecimento permanente em seu art. 5º, que descreve como o país da fonte, um local fixo onde determinada multinacional realiza suas atividades (Junior, 2019, p. 16-17). Nas transações econômicas realizadas por meio físico é acessível observar a existência de umnexo, ou seja, de uma conexão entre a entidade e o sistema jurídico que ela deveria se submeter (Furtado, 2019, p. 56).

A partir da intensificação das transações por meio digital, a existência de umnexo passou a ser comprometida pela forma de organização das multinacionais, pois, estas passaram a ter uma ausência de uma representação física nas jurisdições de atuação e priorizarem uma presença digital, ou seja, uma presença somente por intermédio de conexões em rede mundial de computadores, fazendo com que muitas vezes as transações econômicas não sejam tributadas no locais onde ocorreram (Furtado, 2019, p. 28). Isso ocorre por conta de os sistemas tributários nacionais não preverem essas possibilidades em suas legislações e a inerente dificuldade de fiscalização nos meios digitais.

Uma solução que ganhou bastante apoio nos debates da OCDE para a organização do projeto BEPS e no contexto da União Europeia foi a proposta de um Estabelecimento virtual permanente ou presença digital. Este representaria, seguindo o conselho da União Europeia, a aferição de critérios complementares ao estabelecimento permanente, como as receitas advindas dos serviços digitais, número de usuários e número de contratos de serviços digitais existentes (União Europeia, 2018a, p. 8).

Nota-se a relação de vinculação buscada é uma constatação de uma presença econômica e comercial via digital, até porque não são todas as empresas atuantes via digital que serão consideradas como estão presentes digitalmente, em geral, as legislações internacionais estabelecem um limite mínimo de receitas, de quantidade de usuários e de contratos de serviços digitais para considerar a empresa como aquela que tem uma presença digital no território.

Essa proposta da União Europeia foi substituída pela solução de dois pilares da OCDE, de abrangência internacional, que também propôs a aferição de uma presença digital, mas baseada nas receitas auferidas pelas multinacionais a um nível mundial e também nas receitas auferidas por essas em determinada jurisdição (OCDE, 2021, p 1). Ou seja, a proposta da OCDE estabelece a existência de um escopo de multinacionais cuja receita mundial for acima de 20 bilhões de euros e taxa de lucratividade acima dos 10%, que seria lucros em comparação com

tributos e receitas. Esse escopo serviria para as administrações tributária nacionais determinarem as empresas que merecem atenção para termos de fiscalização, já que o nexo, ou seja, a presença digital dessa empresa abrangida no escopo deve ser considerada quando a mesma tem uma receita de 1 milhão de euros na jurisdição em que está economicamente presente ou de 250 mil euros em países com o produto interno bruto abaixo de 40 bilhões de euros.

Em verdade, o estabelecimento virtual ou presença digital não pode ser considerados, em termos regra-matriz de incidência tributária, como um critério espacial, até porque este é considerado um complemento à ideia de estabelecimento permanente e como diz Antonio Augusto Souza Dias Junior, a presença digital é um critério que supera o critério do estabelecimento permanente para fins de comércio eletrônico (2019, p 19), sendo que este continua válido para formas tradicionais de comércio.

Dessa forma, a presença digital ou estabelecimento virtual permanente devem estar relacionados ao critério subjetivo da regra-matriz, pois, aquele diz respeito ao estabelecimento de condições para a imputação das multinacionais atuantes no meio digital como sujeito passivo da tributação, ou seja, vai muito além da definição do local do fato jurídico tributário, entra em uma questão de extrafiscalidade de controlar o poder financeiro das grandes multinacionais, principalmente das Big Techs como *Alphabet*, *Amazon* e *Meta* e permitir o crescimento de empresas menores que atuam no mesmo ramo.

3.5 Profit Shifting

Sob todos os argumentos trazidos e traçados, esconde-se a verdadeira preocupação dos países acerca da não tributação ou a subtributação, pois, as grandes empresas, segundo Tarcísio Diniz Magalhães e Allison Christians, utilizam-se dos meios digitais para a criação de valor conseguem angariar receitas capazes de transcender todos os fatores de produção e ainda com custos de oportunidades muito baixos (2021, p. 11). Custo de oportunidade significa, em suma, seria o quanto que determinada companhia perde por deixar de produzir determinado produto (Rizzieri, 2017, p. 65), tendo uma baixa perda, as empresas podem diversificar sua área de atuação sem necessidade de terem perdas significativas com isso, aumentando ainda mais sua atuação nos meios digitais.

Sob a lógica comum, isso deveria levar para um aumento da tributação da renda por conta da tendência do aumento de receitas oriundas desses procedimentos, porém, as grandes companhias têm a capacidade de realizar um procedimento que pode ser considerado o grande inimigo das administrações tributárias, o *profit shifting*.

Esse termo na língua inglesa pode ser traduzido como remessa de lucros, mas não quer dizer este necessariamente irá ocorrer à margem da Lei. Sua definição, em resumo pode ser conferida como a movimentação de receitas de um país com maior carga tributária, para países com menor ou nenhuma carga tributária (Magalhães; Christians, 2021, p. 7).

A origem desse procedimento é o desequilíbrio tributário entre países adicionado com a atuação internacional das empresas. Muitos países contêm uma alta carga tributária que é investida na construção da infraestrutura nacional e com isso gerando crescimento econômico, as multinacionais costumam se aproveitar desses países para o aferimento de receitas, no entanto, para escapar da elevada tributação, eles transferem esses recursos para países com menor ou nenhuma tributação (Haufler; Schjelderup, 1999, p. 3).

Pode-se falar em vários motivos para que os sistemas tributários internacionais estejam expostos ao risco de haver *profit shifting*, os pesquisadores *Johannes Becker*, *Niels Johannesen* e *Nadine Riedel* (2020, p. 2) destacam duas razões, a primeira é que as empresas costumam transferir funções, provisões, patentes para países com menor tributação e a segunda razão é questão dos preços de transferência, ou seja, países com menor tributação concentrariam

grandes partes das receitas financeiras das empresas, recursos esses oriundos de controladas em países de maior tributação.

Isso ocorre, pois, com o crescimento exponencial de grandes grupos empresariais, estas acabaram por se descentralizar, inclusive com a intenção de otimização e melhor administração, dessa forma, houve um crescimento da realização de transações internas entre diferentes organizações, filiais, controladas, controladoras de um mesmo grupo (Rathke, 2014, p. 5).

A partir da utilização dos preços de transferência entre partes relacionadas, realizada sob preços abaixo da média das transações realizadas entre terceiros, demonstra a evidente intenção que é dissimular os sistemas tributários nacionais para uma menor tributação (Rathke, 2014, p. 35). As grandes empresas planejam muito bem os seus procedimentos financeiros, sendo que podem muito bem manipular seus balanços para constar em países para constar seus prejuízos em países com alta carga tributária e alocar seus lucros em países com baixa tributação (Becker; Johannesen; Riedel, 2020, p. 3).

Engana-se que o *profit shifting* pode ser apenas notado na transferência de receitas. Essa estratégia pode ser observada na questão da organização operacional das grandes multinacionais, pois, as mesmas concedem muita importância para o planejamento de seu funcionamento, levando em grande consideração o aspecto tributário.

Isso reverbera para as grandes companhias do ramo digital, em que o uso do *Profit Shifting* ganhou uma ampla gama de possibilidades de utilização, pois, os novos modelos negociais por via digital permitem muito mais instrumentos de transferência de receitas e uma dificuldade maior de fiscalização pelas administrações tributárias, o que gera uma economia no pagamento de tributos muito maior do que as empresas tradicionais.

4 CONCLUSÃO

A busca por uma definição sólida de tributo acaba por colidir com muitas objeções relevantes, uma delas é entender que o direito tributário é uma parte de um sistema jurídico maior e que sofre enormes variações. Conforme analisado no artigo, não é possível obter a mesma interpretação acerca de que como as legislações dos Estados Unidos e do Brasil entendem por tributo.

Dessa forma foi utilizada a regra-matriz de incidência tributária, justamente para buscar uma forma de uniformização do estudo do tributo, mais exatamente da norma de incidência tributária, para facilitar o estudo acerca do impacto do processo de digitalização na tributação.

Conclui-se que a digitalização econômica oferece muitas dificuldades, por conta de suas inovações tecnológicas intermitentes, para que as legislações tributárias possam verter esses fatos em linguagem jurídica e realizar a incidência de tributos.

Também constatou que o critério da presença física para a definição acerca do sujeito passivo seria incapaz de absorver os modelos negociais digitais quando a empresa que oferece o serviço ou produto não tem estabelecimento físico no local dos consumidores. Por isso a importância da preposição do critério da presença digital, para justamente conseguir tributar de forma precisa os modelos negociais digitais.

Todas essas questões são importantes para compreender o impacto delas para a realização do *profit shifting*. Por mais que a transferência de receitas entre países com diferentes cargas tributárias já existisse, com as modificações trazidas pela digitalização econômica, esse processo foi ainda mais benéfico na proposta de evitar a incidência de tributos e facilitar a realização dos planejamentos tributários das grandes empresas digitais apesar de gerar dificuldades para as administrações tributárias no que tange a arrecadação.

REFERÊNCIAS

- ABDULMASSIH, Thiago Brazolin. **O Affordable Care Act**: diálogos internacionais sobre o conceito de tributo. 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Brasileiro tributário**. 11. ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 2004.
- BECKER, Johannes; JOHANNESSEN, Niels; RIEDEL, Nadine. Taxation and the allocation of risk inside the multinational firm. **Journal of Public Economics**, v. 183, p. 104138, 2020. Disponível em: https://www.econstor.eu/bitstream/10419/180295/1/cesifo1_wp7033.pdf. Acesso em: 27 de out. 2023.
- BRAGA, Rinaldo. Ainda um conceito constitucional de tributo? Uma análise a partir da lógica. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 144, p. 253-284, 2020.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República. 1964. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm. Acesso em: 2 de ago. 2023.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 2 de ago. 2023.
- BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**/Uadi Lammêgo Bulos. 13. ed. São Paulo. Saraiva Educação. 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: Linguagem e método**/Paulo de Barros Carvalho. 7. ed. São Paulo. Noeses. 2018.
- DI ANTONIO, Virginia. Digital tax and online revenue shifting: Covid-19 and the luxury industry. 2021. **Dipartimento di Impresa e Management** - Corso di studi in Economia e Management - Cattedra di Scienza delle Finanze. LIBERA UNIVERSITÀ INTERNAZIONALE DEGLI STUDI SOCIALI “LUISS GUIDO CARLI”. Roma. 2020-2021.
- ESTADOS UNIDOS, Suprema Corte dos Estados Unidos, National Federation of **Independent Business v. Sebelius**, 567 U.S. 519. In a 5-4 ruling, the Supreme Court has upheld the 2010 Patient Protection and Affordable Care Act. While only four Justices found its requirement that certain individuals pay a financial penalty for not obtaining health insurance (26 U.S.C. 5000A) constitutional under the Commerce Clause, Chief Justice Roberts found it constitutional by reasonably characterizing it as a tax. Chief Justice Roberts wrote: “it is not our role to forbid it, or to pass upon its wisdom or fairness.& quot; The penalty is to be paid to the IRS, along with the individual’s income taxes. In a limited ruling, the Court held that the Act’s “Medicaid expansion” is unconstitutional in threatening states with loss of existing Medicaid funding if they decline to comply, but that the penalty provision is severable (which means that failure of that provision does not cause the entire Act to fail). The Act requires that state programs provide Medicaid coverage by 2014 to adults

with incomes up to 133 percent of the federal poverty level, (many states now cover adults with children only if their income is considerably lower, and do not cover childless adults at all) and increases federal funding to cover states' costs, 42 U.S.C. 1396d(y)(1). The decision leaves intact less controversial provisions, protecting individuals with preexisting conditions, allowing children to be covered by parents' insurance until age 26, and prohibiting higher costs for insuring women. 28 de junho de 2012. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/567/11-393/case.pdf>. Acesso em: 4 de ago. 2023.

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

HAUFLER, Andreas; SCHJELDERUP, Guttorm. Corporate taxation, profit shifting, and the efficiency of public input provision. **FinanzArchiv/Public Finance Analysis**, p. 481-499, 1999. Disponível em: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/31986/1/500237158.pdf>. Acesso em: 25 de ago. 2023.

JUNIOR, Antônio Augusto Souza Dias. Tributação da Economia Digital – Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual** n° 06 p. 13-34. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2019

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito** / Hans Kelsen. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo. Martins Fontes, 1998.

KÖRNER, Kevin et al. Digital economics: How AI and robotics are changing our work and our lives. **Deutsche Bank Research**. EU Monitor, 2018. Disponível em: https://www.dbresearch.com/PROD/RPS_DE-PROD/PROD0000000000468705/Digital_economics:_How_AI_and_robotics_are_changin.PDF?undefined&reload=jXx0y3pOiHmV6uqPaMUcvk8xPYhyMjS4yOSiW0J0g1QKbnEPEdz~fHLaH~3mXVR. Acesso em: 25 de ago. 2023.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz; CHRISTIANS, Allison. Rethinking tax for the digital economy after COVID-19. **Harv. Bus. L. Rev.** Online, v. 11, p. 1, 2020. Disponível em: https://www.researchgate.net/profile/Tarcisio-Diniz-Magalhaes-2/publication/342593346_Rethinking_Tax_for_the_Digital_Economy_After_COVID-19/links/627a144c2f9ccf58eb3c241e/Rethinking-Tax-for-the-Digital-Economy-After-COVID-19.pdf. Acesso em: 22 de mai. 2023.

MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. **Conceito de tributo e sua divisão em espécies**. Tributação: democracia e liberdade: em homenagem à Ministra Denise Martins Arruda. São Paulo: Noeses, 2014.

OCDE. Declaração sobre uma solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia. **OECD Publishing**. Paris. 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/declaracao-sobre-uma-solucao-de-dois-pilares-para-enfrentar-os-desafios-fiscais-decorrentes-da-digitalizacao-da-economia-8-outubro-2021.pdf>. Acesso em: 22 de aug. 2023

RATHKE, Alex Augusto Timm. **Transfer pricing e income shifting**: evidências de empresas abertas brasileiras. 2014. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-22012015-113125/publico/AlexAugustoTimmRathkeVC.pdf>. Acesso em: 20 de ago. 2023.

RIZZIERI; Juarez Alexandre Baldini. Introdução à Economia. In: PINHO, D. B.; PINHO, D. B.; VASCONCELLOS, M. A. S. D.; VASCONCELLOS, M. A. S. D.; JR., R. T.; JR., R. T. **Manual de Economia**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. **Direito Tributário**/Luiz Eduardo Schoueri. 8. ed. São Paulo. Saraiva. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ. Rodrigo. (org.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 321-374.

SIERRA. Carlos Alberto Cárdenas. Tomás de Aquino-Hans Kelsen: **Teoría de la “Norma Jurídica” y de la “Regla de Derecho”**. Universidad Santo Tomás, Bogotá, Colômbia. Hallazgos, núm. 6, diciembre, 2006, p. 149-161.

SILVA, Lauriana de Magalhães. Tratados internacionais sobre dupla tributação da renda e suas consequências na tributação dos rendimentos obtidos no exterior por pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. **Revista do Mestrado em Direito da UCB**, v. 1, n. 2, 2007.

UNIÃO EUROPEIA. Conselho da União Europeia. **Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa**. Bruxelas. 21 de março de 2018. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF. Acesso em: 26 de ago. 2023.