

O BRASIL E OS TRATADOS PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO DIANTE DAS NOVAS TECNOLOGIAS¹

REGINA HELENA COSTA²

RESUMO: A tributação da economia digital representa um grande desafio universal e tem ensejado a celebração de tratados bilaterais e multilaterais para disciplinar a tributação internacional. O sistema tributário brasileiro atual contempla múltiplas incidências sobre o consumo de bens e serviços, o que dificulta a postulação do País para integrar a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômica – OCDE. A reforma tributária, promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, revela-se um importante passo para alcançar-se tal objetivo.

PALAVRAS-CHAVE: Tratados internacionais; Economia digital; Tributação; Reforma tributária; Brasil.

ABSTRACT: The taxation on digital economy means a huge challenge all over the world and stimulates bilateral and multilateral treaties to rule the international taxation. The Brazilian taxation system houses multiple taxes on consumption, creating difficulties to allow Brazil to be a member of OECD. The tax reform, promoted by the Constitutional Amendment # 132/2023, represents an important step to reach that goal.

KEYWORDS: International Treaties; Digital Economy; Taxation; Tax reform; Brazil.

INTRODUÇÃO

Com o advento da *internet* nos anos 1990 e, a partir de então, todas as funcionalidades que lhe foram incorporadas, surgiu a *economia digital*, que tem suscitado uma série de dúvidas quanto à tributação das operações realizadas em seu ambiente em tempos recentes.

¹ Texto adaptado de palestra proferida no Curso de Alta Formação “Tributação e Economia Digital”, promovido pela ESA/OAB e pela Universidade *La Sapienza* de Roma, em 04.05.2023, atualizado para esta publicação.

² Livre-docente em Direito Tributário, Doutora e Mestre em Direito do Estado pela PUC/SP. Professora Associada de Direito Tributário da mesma universidade. Ministra do Superior Tribunal de Justiça. Autora dos livros *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional* (Saraiva, 15ª ed., 2025); e *Código Tributário Nacional Comentado em sua Moldura Constitucional* (Forense, 5ª ed. 2025), dentre outros.

É notório que a disciplina da tributação está bastante defasada à vista da realidade atual, não tendo acompanhado o desenvolvimento das novas tecnologias. Tal situação vem gerando incertezas e, portanto, *insegurança jurídica*, em caráter global, cenário no qual se insere o tema deste singelo estudo.

Como a economia digital está emoldurada por normas de Direito Internacional e diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE - instrumentos que constituem autêntico *soft law*³ - torna-se necessário a celebração de acordos e convenções bilaterais e multilaterais para que se possa reger tais hipóteses.

Evidentemente, o estabelecimento de regras internacionais que sejam respeitadas por todos os países há de ser prestigiado, pois colabora para a criação de um ambiente seguro voltado à realização de múltiplos negócios entre empresas e consumidores de países distintos.

Entretanto, não raramente países têm adotado medidas unilaterais para assegurar a sua tributação em operações com novas tecnologias, desprezando o convencionalizado em tratados internacionais.

Neste brevíssimo texto analisaremos aspectos sobre a tributação do consumo no Brasil e as novas tecnologias e seus reflexos no plano dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

2. A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO BRASIL

O consumo (ou renda consumida), ao lado da renda (auferida) e do patrimônio (renda acumulada), constitui um dos índices presuntivos de riqueza, universalmente considerados pela tributação.

Regras importantes, presentes no regime jurídico dos impostos plurifásicos – a não cumulatividade e a seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço –, repercutem diretamente no direito do consumidor.

Tanto assim é que a própria Constituição o reconhece expressamente, ao proclamar que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” (art. 150, § 5º).

Vale recordar que, no sistema tributário brasileiro atual, moldado em Estado Federal de tríplice ordem jurídico-política e com detalhada disciplina constitucional, o *consumo* (ou a renda consumida) é alcançado por diversos tributos, cujas competências para a sua instituição estão distribuídas entre as pessoas políticas que integram a federação.

³ *Soft law* pode ser definido como “um instituto do direito internacional que corresponde ao processo de criação de um instrumento normativo, mas sem força de lei – porquanto não gera sanção -, capaz, no entanto, de produzir efeitos” (cf. Carlos Ayres Britto, “Soft Law e Hard Law como caminho para afirmação do direito à proteção de dados”, in <https://ayresbritto.adv.br/soft-law-e-hard-law-como-caminho-para-afirmacao-do-direito-a-protecao-de-dados/>, acesso em 19.02.2025).

São eles, basicamente : o Imposto de Importação; o Imposto sobre Produtos Industrializados; o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza; o PIS; e a COFINS.

Não obstante a reforma tributária, promovida pela Emenda Constitucional n. 132/2023, vá alterar radicalmente esse quadro, durante o período de transição conviverão dois regimes tributários distintos.

Desse modo, analisaremos o modelo tributário atual incidente sobre o consumo para, após, tecermos algumas considerações sobre o impacto da reforma tributária nessa seara.

2.1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

O Imposto de Importação, de competência da União, cuja instituição é autorizada no art. 153, I, CR, constitui um dos tributos incidentes sobre o *comercio exterior* e ostenta caráter nitidamente *extrafiscal* ou *regulatório*.

A extrafiscalidade, como sabido, consiste na utilização de instrumentos tributários visando o atingimento de finalidades outras que não a meramente arrecadatória – objetivos sociais, econômicos etc. Significa que, por meio de expedientes tributários, o Estado interfere na conduta das pessoas, incentivando ou inibindo comportamentos, à vista do interesse público.

No caso do Imposto de Importação, o objetivo maior da exigência fiscal não é gerar receita, mas, sim, proteger a indústria nacional, uma vez que sua incidência onera o produto estrangeiro, tornando-o mais caro e, portanto, menos competitivo com o produto nacional.

Em razão de sua feição extrafiscal, a Constituição o insere num regime jurídico especial, aplicável apenas a alguns poucos tributos. Trata-se da disciplina contida nos arts. 150, § 1º, e 153, § 1º.

O art. 150, § 1º, por primeiro, excepciona o Imposto de Importação da observância da anterioridade da lei tributária, tanto em relação à *anterioridade genérica* (art. 150, III, b) quanto em relação à *anterioridade especial* (art. 150, III, c). Isso significa que o aumento do imposto pode ser exigido no mesmo exercício financeiro em que publicada a lei que o autorizou, e independentemente do aguardo do lapso temporal de noventa dias, o que o torna um instrumento ágil de regulação do comércio exterior.

Em consonância com esse dispositivo, o art. 153, § 1º, por sua vez, autoriza o Poder Executivo a alterar-lhe as alíquotas, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei. O princípio da legalidade tributária, em relação aos impostos mencionados nesse dispositivo, experimenta atenuação em seu rigor, ensejando que ato do Poder Executivo integre a vontade da lei, complementando-a nesse quesito.

2.2. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Corpo de texto em Palatino Linotype, 12 pts, com 1 pt antes do parágrafo, recuo de 0,63, espaçamento entre linhas de “exatamente” 13 pts, alinhamento justificado e sem espaçamento após o parágrafo. FIM DA FORMATAÇÃO. Corpo de texto em Palatino Linotype, 12 pts, com 1 pt antes do parágrafo, recuo de 0,63, espaçamento entre linhas de “exatamente” 13 pts, alinhamento justificado e sem espaçamento após o parágrafo.

A Constituição disciplina o Imposto sobre Produtos Industrializados de maneira minudente, pois além de contemplar sua regra-matriz de incidência (art. 153, IV), dedica-lhe diversos outros dispositivos.

Lembre-se que, a par de seu relevante cunho arrecadatário, esse imposto federal também reveste conotação *extrafiscal*, o que se extrai de sua submissão a regime jurídico diferenciado quanto à anterioridade da lei e à possibilidade de alteração de suas alíquotas.

Qualifica-se como *imposto indireto*, pois comporta o fenômeno da *repercussão econômica* ou *translação tributária*, mediante o qual o valor do imposto é embutido no preço da mercadoria ou do serviço e, assim, o contribuinte *de jure* transfere o respectivo encargo ao contribuinte *de facto* – o adquirente da mercadoria ou do serviço.

De fato, o IPI constitui instrumento voltado à proteção da indústria nacional. Assim, não se sujeita à observância do princípio da anterioridade genérica (art. 150, III, *b*), devendo atender, no entanto, à anterioridade especial de noventa dias (art. 150, III, *c*), nos termos do art. 150, § 1º, CR. Outrossim, suas alíquotas são alteráveis pelo Poder Executivo, à luz do que dispõe o art. 153, § 1º, CR.

O § 3º do art. 153, em seus incisos I a IV, contempla normas de grande relevância na moldura do imposto sob análise: 1) a seletividade do imposto, em função da essencialidade do produto; 2) a não cumulatividade; 3) a “não incidência” sobre produtos industrializados destinados ao exterior; e 4) a redução de seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei, comando introduzido pela Emenda Constitucional n. 42/2003.

O art. 46 do CTN, contempla *três hipóteses de incidência* distintas: *a*) desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira; *b*) realizar operação com produtos industrializados; e *c*) arrematar produtos industrializados apreendidos ou abandonados.

Assinale-se que a primeira hipótese de incidência revela um IPI configurado como autêntico adicional do Imposto de Importação, de conotação marcadamente *extrafiscal*, destinado à proteção da indústria nacional.

Já a segunda hipótese de incidência aponta a materialidade típica do IPI. Vale observar que tal materialidade remete à industrialização de produtos, assim entendido seu processo de confecção.

Saliente-se que o conceito de industrialização, para efeito de IPI, é meramente acessório, já que o que importa é o conceito de *produto industrializado*, objeto da

operação (art. 46, parágrafo único, CTN). Não é a industrialização que se sujeita à tributação, mas o resultado

desse processo, conforme a a dicção do art. 153, § 3º, II (“compensando-se o que for devido em cada operação...”).

2.2.3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - ICMS

O ICMS é o imposto mais importante dos Estados-membros e do Distrito Federal, responsável que é pela maior parte da receita tributária desses entes.

Peculiaridade interessante desse imposto é revelada na simples leitura do art. 155: embora cuide-se de imposto de competência de entes parciais (Estados-membros e Distrito Federal), é o tributo de cuja disciplina mais amplamente se ocupa a Constituição da República.

A explicação está no fato de que o ICMS, conquanto estadual, assume *feição nacional*, diante da *uniformidade* imposta ao seu regramento, em múltiplos aspectos, competindo aos legisladores estaduais e distrital pouco mais do que sua instituição.

Por constituir um imposto *multifásico*, ostenta sistemática muito semelhante à do IPI - também qualifica-se como *imposto indireto*, assim entendido, aquele cujo ônus vai ser suportado pelo consumidor final.

Tal como no IPI, o ICMS também é dirigido pelas regras da não cumulatividade e da seletividade.

O ICMS será não cumulativo (art. 155, § 2º, I, CR), vale dizer, estabelece-se um *sistema de compensação de créditos*. O imposto devido na operação mercantil ou na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação anterior representará um crédito a ser deduzido da quantia de imposto a pagar nas operações mercantis e prestações de serviços subsequentes.

Mediante a não cumulatividade, evita-se o chamado “efeito cascata”, ou seja, a incidência de imposto sobre imposto.

O art. 155, § 2º, III, por sua vez, proclama que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”.

Do mesmo modo que no IPI, a *seletividade* do imposto significa que a lei procederá a discriminações de tratamento estabelecidas em função da essencialidade da mercadoria e do serviço para o consumidor.

A regra em foco significa que o ICMS operará, também, como instrumento de *extrafiscalidade*, visando beneficiar os consumidores finais, que efetivamente absorvem o impacto econômico do imposto. Inegável, portanto, traduzir a seletividade uma manifestação do princípio da *capacidade contributiva*, porquanto expressa a preocupação com o ônus financeiro do contribuinte “de fato”.

A lei complementar, no que tange ao ICMS, desempenha papel de grande relevo.

Cabe a essa espécie legislativa disciplinar as matérias arroladas no art. 155, § 2º, XII: “a) definir seus contribuintes; b) dispor sobre substituição tributária; c)

disciplinar o regime de compensação do imposto; *d*) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; *e*) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso *X*, *a*; *f*) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias; *g*) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados; *h*) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que

seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso *X*, *b*; *i*) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”.

Atualmente tal disciplina vem contida na Lei Complementar n. 87/96 e alterações.

Por derradeiro, quanto às hipóteses de incidência do imposto, da simples leitura do art. 155, II e § 3º, CR, extrai-se que, diante das múltiplas materialidades, tem-se distintos impostos, todos reunidos sob a mesma rubrica. Assim é que o ICMS incide sobre: *a*) operações relativas a circulação de mercadorias; *b*) prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; *c*) prestação de serviços de comunicação; *d*) produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e *e*) extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais.

2.2.4. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS

O ISS é aquele que incide sobre “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar” (art. 156, III, CR).

A primeira nota importante a demarcar o *aspecto material* do ISS é a cláusula pertinente aos serviços “não compreendidos no art. 155, II”, preceito que estatui competir aos Estados-membros e ao Distrito Federal tributar, por meio do ICMS, as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, bem como de serviços de comunicação.

Impõe-se definir o que deve ser entendido por *serviço de qualquer natureza*, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á por suas normas (art. 593) e que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art. 594). Consiste, pois, numa *obrigação de fazer*.

Assim é que se pode definir o serviço cuja prestação é tributável pelo ISS como a *prestação de utilidade de qualquer natureza a terceiro, efetuada em caráter oneroso, sob regime de direito privado, e que não configure relação de emprego*.

À semelhança do ICMS, a lei complementar desempenha importante papel na disciplina desse imposto municipal, no intuito de imprimir-se-lhe uniformidade normativa.

A Constituição atribui-lhe à lei complementar o regramento dos seguintes aspectos: *a)* definição dos serviços tributáveis; *b)* fixação de suas alíquotas máximas e mínimas; *c)* exclusão de sua incidência das exportações de serviços para o exterior; e *d)* regulação da forma e das condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, § 3º).

Atualmente, esse estatuto é a Lei Complementar n. 116/2003 e alterações.

2.2.5. PIS E COFINS

Ainda repercutindo na tributação do consumo, importante apenas mencionar as contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, expressamente mencionadas no art. 239 da Constituição⁴: a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP⁵, bem como da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS,⁶ incidentes sobre o faturamento das pessoas jurídicas.

3. A REFORMA TRIBUTÁRIA: A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132/2023

Como exposto, o sistema tributário brasileiro vigente contempla múltiplas imposições tributárias sobre o consumo, o que torna a tributação sobre a renda consumida bastante complexa.

A EC n. 132/2023, ao promover a reforma tributária, especialmente o regime da tributação do consumo, alterou radicalmente tal sistema, adotando um modelo de IVA-dual, com dois tributos – um de competência plena da União e outro de competência compartilhada entre todos os entes federativos.

Assim, autorizou a instituição do *Imposto sobre Bens e Serviços* – IBS, de competência compartilhada entre os entes federativos, e da *Contribuição sobre Bens e Serviços* – CBS – “tributos gêmeos”, pois ambos sujeitam-se a regime jurídico comum em relação a fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; imunidades; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação; regras de não cumulatividade e de creditamento; a sujeição às normas imunizantes previstas no art. 150, VI; bem como a destinação do produto

⁴ “Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo”.

⁵ Lei n. 9.715/98 e alterações.

⁶ Art. 195, I, “b”, da Constituição e Lei Complementar n. 70/91 e alterações.

de sua arrecadação (arts. 149-B, *caput* e incisos I a IV e parágrafo único; 149-C, *caput* e §§ 1º a 3º; 156-A; e 195, V e § 16, CR).

Assim, o IBS e a CBS substituirão, gradualmente, o ICMS, o ISS, a contribuição ao PIS e a COFINS. A instituição desses tributos foi efetuada pela Lei Complementar n. 214/2025, que também instituiu o Imposto Seletivo - IS (arts. 409 a 433).

Diante de tal realidade, conclui-se que a EC n. 132/2023 redesenhou o perfil da federação brasileira quanto a esse aspecto, colocando a tributação do consumo integralmente nas mãos da União.

Vale destacar aspecto importante em relação ao IBS: diversamente do ICMS, no qual o tributo era devido na origem da operação, sua cobrança será efetuada no destino da operação.

Quanto ao IPI, a EC n. 132/2023 introduziu alterações no regime constitucional desse imposto, ao estatuir que o IPI, a partir de 2027: (i) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar, o que, em outras palavras, significará que o imposto ficará com a sua exigibilidade suspensa; e (ii) não incidirá de forma cumulativa com o Imposto produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar, o chamado Imposto Seletivo, contemplando norma imunizante excludente (art. 126, III, do ADCT).

Vistas, brevemente, as incidências tributárias sobre a renda consumida, passemos a aspectos do regramento dos tratados internacionais pertinentes ao tema em estudo.

4. A DISCIPLINA DOS TRATADOS INTERNACIONAIS NO DIREITO INTERNO⁷

Consoante a Constituição da República, os tratados internacionais - incluídas as convenções e atos internacionais - são celebrados pelo Presidente da República e sujeitos a referendo do Congresso Nacional (art. 84, VIII). Por outro lado, compete exclusivamente ao Congresso Nacional resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional (art. 49, I).

Ainda, preceitua a Lei Maior a respeito de tratados internacionais:

Art. 5º (...)

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos,

⁷ Cf. nosso *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*, 14ª ed., São Paulo: Saraiva, 2024, p. 151-153.

por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

Partindo dessa moldura constitucional, o Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece a eficácia dos tratados e convenções internacionais em matéria tributária, nos seguintes termos:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

A interpretação da norma contida nesse artigo rendeu controvérsias durante anos, especialmente no tocante à sua constitucionalidade.

No direito internacional, existem diversas vertentes de pensamento acerca do *status* dos tratados internacionais ante a legislação interna. No Direito Tributário, igualmente, várias correntes de pensamento pretendem explicar em que medida normas tributárias introduzidas por meio de tais atos normativos sobrepõem-se à legislação interna.

A importância do tema exsurge do fato de que o efeito mais danoso da pluritributação internacional é a não observância do *princípio da capacidade contributiva*, uma vez que Estados soberanos, evidentemente, observarão seus próprios sistemas tributários, desconhecendo os alheios.

Desse modo, a celebração de tratados internacionais visa atenuar tal efeito, mediante a concessão de isenções e outros benefícios fiscais, bem como a eliminação de barreiras alfandegárias e restrições à circulação de mercadorias, com vista a facilitar o comércio exterior.

A dicção da norma em análise não é das mais técnicas, pois os tratados e convenções internacionais não “revogam” a legislação interna. A nosso ver, o que de fato ocorre é que as normas contidas em tais atos, por serem especiais, prevalecem sobre a legislação interna, afastando sua eficácia no que com esta forem conflitantes.

Em outras palavras, trata-se da aplicação do *critério da especialidade para a solução de conflitos normativos*. Tal eficácia, portanto, resta preservada, para todas as demais situações não contempladas nos atos internacionais.

Uma das questões muito debatidas no passado é se, celebrado tratado internacional conferindo isenção, esta somente aplica-se a tributos da União, uma vez vedada a concessão de isenção heterônoma (art. 151, III, CR), ou se a exoneração pode alcançar tributos das demais pessoas políticas.

A resposta é afirmativa, porquanto a União, ao celebrar tratado internacional, não figura como ente federativo, mas representa o Estado brasileiro como ente soberano.

A orientação firmada pelo Supremo Tribunal Federal nesse sentido pôs fim à controvérsia, ao menos no plano jurisprudencial⁸.

Lembrado o regramento essencial sobre os tratados, avancemos para as considerações sobre a tributação da economia digital.

5. O FÓRUM ECONÔMICO MUNDIAL DE DAVOS – 2020 E A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL

No Fórum Econômico Mundial de Davos, realizado em 2020, um dos assuntos mais importantes foi a tributação da economia digital, importante marco temporal do início dos debates concernentes ao assunto.

Nesse evento, o apoio de cento e trinta e sete países para a adoção de um plano que corrija essas distorções provocadas pela tributação internacional promovida por diversos países e viabilize um sistema justo de tributação, bem como o progresso da economia digital, demonstrou de modo inequívoco a relevância que o tema ganhou nos últimos anos.

Concluiu-se, naquela oportunidade que, a situação de uma empresa, sem presença física em um país, mas com milhares de usuários de seus serviços nele residentes, ficar com suas receitas imunes a qualquer tipo de tributação não seria razoável, impondo-se estimular o legislador de cada país a buscar instrumentos visando combater não apenas o fenômeno da *ausência de tributação*, como também o da *dupla tributação*.

Registre-se, ainda, como desdobramento, a questão da *repartição das receitas resultantes dos tributos cobrados sobre a economia digital*, que tem recebido cada vez mais destaque nas discussões sobre o assunto.

⁸ “Direito tributário. Recepção pela Constituição da República de 1988 do Acordo Geral de Tarifas e Comércio. Isenção de tributo estadual prevista em tratado internacional firmado pela República Federativa do Brasil. Artigo 151, inciso III, da Constituição da República. Artigo 98 do Código Tributário Nacional. Não caracterização de isenção heterônoma. Recurso extraordinário conhecido e provido. 1. A isenção de tributos estaduais prevista no Acordo Geral de Tarifas e Comércio para as mercadorias importadas dos países signatários quando o similar nacional tiver o mesmo benefício foi recepcionada pela Constituição da República de 1988. 2. O artigo 98 do Código Tributário Nacional ‘possui caráter nacional, com eficácia para a União, os Estados e os Municípios’ (voto do eminente Ministro Ilmar Galvão). 3. No direito internacional apenas a República Federativa do Brasil tem competência para firmar tratados (art. 52, § 2º, da Constituição da República), dela não dispendo a União, os Estados-membros ou os Municípios. O Presidente da República não subscreve tratados como Chefe de Governo, mas como Chefe de Estado, o que descaracteriza a existência de uma isenção heterônoma, vedada pelo art. 151, III, da Constituição. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido” (Pleno, RE 229.096/RS, Rel. p/ o acórdão Min. Cármen Lúcia, j. 16.8.2007 e RE AgRg 543.943/PR, Rel. Min. Celso de Mello, j. 30.11.2010, <https://portal.stf.jus.br/>, acesso em 19.02.2025. Esposando a mesma orientação, o Superior Tribunal de Justiça, no REsp 480.563/RS, Rel. Min. Luiz Fux, j. 6.9.2005. Vejam-se, ainda, as Súmulas 575, STF, e 20 e 71, STJ.

Diante desse quadro, verifica-se que os países têm celebrado tratados bilaterais com o objetivo de disciplinar as respectivas competências tributárias, ora atribuindo-as, em caráter exclusivo, a um dos Estados, ora em caráter cumulativo a ambos os Estados, de acordo com a natureza do rendimento, com a previsão de mecanismos para mitigar a bitributação.

Outro aspecto que tem ensejado preocupação nas discussões concernentes à tributação da economia digital é a *aplicação unilateral de Impostos sobre Serviços Digitais (DST)* por vários países, dando margem a conflitos em razão da dupla tributação.

Cuida-se de medida que vai no sentido oposto ao da celebração de tratados internacionais, representando, em verdade, uma reação negativa às dificuldades para a tributação dos negócios pertinentes à economia digital. Como os Estados não querem perder sua arrecadação, acabam por atuar unilateralmente, gerando insegurança e prejuízos diante da ausência de igualdade de condições entre os contribuintes.

A principal reação a esses complexos problemas é objeto do item seguinte.

6. O BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING - BEPS - OCDE/G20

A OCDE, criada em 1961, é uma “organização internacional que trabalha para construir melhores políticas para vidas melhores”; seu objetivo é “moldar políticas que promovam prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar para todos”.⁹

Vale lembrar que a OCDE conta, atualmente, com trinta e oito países membros e o Brasil foi um dos seis candidatos a iniciar o processo de entrada na organização em 2022¹⁰.

O ambiente retratado no Fórum Econômico Mundial de 2020, antes apontado, deu ensejo à criação do *Base Erosion and Profit Shifting – BEPS*, ou “Projeto de Combate à Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros”, plano da OCDE com o apoio do G20¹¹, instituído em 2021, quando “mais de 135 países e jurisdições aderiram ao plano de dois pilares para reformar as regras de tributação internacional e assegurar que empresas multinacionais paguem um justa quota de tributos onde que quer que elas operem”¹².

⁹ Cf. OCDE, <https://www.oecd.org/about/>, acesso em 19.02.2025, tradução livre da autora.

¹⁰ Os demais países são Argentina, Bulgária, Croácia, Peru e Romênia (cf. <https://forbes.com.br/forbes-money/2022/01/ocde-abre-negociacoes-com-brasil-e-outros-5-paises-para-adesao/>, acesso em 19.02.2025).

¹¹ O G20 é o primeiro fórum para a cooperação econômica internacional, composto pelos seguintes membros : Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Índia, Indonésia, Itália, Japão, México, Coreia do Sul, Rússia, Arábia Saudita, África do Sul, Turquia, Reino Unido, Estados Unidos da América e União Europeia (cf. <https://g20.org/about-g20/g20-members/>, acesso em 19.02.2025).

¹² Cf. <https://www.oecd.org/tax/beps/>, acesso em 19.02.2025, tradução livre da autora.

Tal projeto contém 15 (*quinze*) medidas para reduzir práticas fiscais prejudiciais e o abuso nos tratados internacionais, um plano de combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do tributo. Esse esforço de cooperação global tributária também contribui para que não haja perda de receitas que caberiam aos Estados soberanos, sendo uma questão relevante para as finanças públicas de países em acentuada crise fiscal.

As quinze ações do BEPS são: “*economia digital* (ação 1); híbridos (ação 2); sociedades estrangeiras controladas (ação 3); dedutibilidade de juros e outros gastos (ação 4); práticas fiscais (ação 5); *abuso de tratados fiscais* (ação 6); estabelecimento estável (ação 7); preços de transferência, criação de valor e riscos – intangíveis, risco e capital de transações de alto risco (ações 8-10); análise de dados (ação 11); reporte de esquemas de planejamento fiscal agressivo (ação 12); obrigações de informação e documentação de preços de transferências (ação 13); mecanismos de resolução de conflitos (ação 14); e desenvolvimento de um instrumento multilateral (ação 15)”.¹³

O documento, no que tange à *dupla tributação*, estabelece que, no *Pilar 1*, o escopo é a tributação da economia digital, especialmente das empresas multinacionais de tecnologia, as chamadas *big techs*.

As medidas a serem adotadas são : 1) *Eliminação da dupla tributação* : a dupla tributação do lucro alocado às jurisdições de mercado será aliviada usando o método de isenção ou de crédito. A entidade (ou entidades) que arcará com o passivo tributário será extraída dentre aquelas que obtiverem lucro residual; 2) *Previsibilidade fiscal* : as MNEs (empresas multinacionais) dentro do escopo se beneficiarão de mecanismos de prevenção e resolução de controvérsias, o que evitará a dupla tributação sobre o Montante A, incluindo todas as questões relacionadas ao Montante A (por exemplo, controvérsias sobre preços de transferência e de lucros comerciais), de forma obrigatória e vinculante; e 3) *Remoção de todos os Impostos sobre Serviços Digitais e outras medidas similares relevantes em todas as empresas*.

O *Pilar 2*, por sua vez, volta-se à garantia de que grandes empresas multinacionais arquem com um nível mínimo de imposto, independentemente onde estejam sediadas ou de onde operem. A ideia é de um imposto mínimo global de 15%, aplicável a grupos multinacionais (MNE) com um faturamento global de 750 milhões de euros ou superior.

Extraí-se desse plano, portanto, um grande esforço concentrado no sentido de estabelecer-se um regramento claro acerca da tributação da economia digital, com maior segurança jurídica para todos.

7. O BRASIL E OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

O Brasil integra uma rede de tratados internacionais antiga, firmados com um número relativamente tímido de países e, em razão disso, tem procurado atualizar

¹³ Destaques nossos.

tais atos para evitar a dupla tributação, alinhando o país ao plano da OCDE de evitar transferência de lucros para países de baixa tributação.

Atualmente, segundo o sítio eletrônico oficial do Governo Federal, o País possui tratados internacionais para evitar a dupla tributação com trinta e oito países, dentre eles, Itália, Espanha, França, Portugal e Japão¹⁴.

Quase todos esses tratados referem-se exclusivamente ao Imposto sobre a Renda.

Sublinhe-se que os tratados internacionais celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação, nos últimos anos, estão apresentando um novo perfil, voltado à adequação às medidas de cooperação fiscal internacional, com vista à sua admissão na OCDE.

Os acordos firmados com Singapura, Suíça e Emirados Árabes Unidos, trazem alterações que alinham o país ao BEPS/G20 para evitar a transferência de lucros para países de baixa tributação, inserindo o Brasil no plano da cooperação fiscal internacional e aumentando a segurança jurídica para investidores.

Não obstante, os conflitos no âmbito da tributação interna sobre a economia digital que já assistimos, entre Estados Membros e Municípios, bem demonstram as dificuldades a serem enfrentadas para que o País possa, efetivamente, integrar o BEPS/G20 ao lado dos países mais desenvolvidos.

É o que passaremos a analisar no próximo item.

8. CONFLITOS DE COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA SOBRE O CONSUMO NA ECONOMIA DIGITAL : ICMS X ISS

401

Expostas as hipóteses de tributação sobre o consumo, previsível imaginar que, com as inovações introduzidas pela economia digital, diversas polêmicas surgiriam quanto ao enquadramento de negócios jurídicos para efeito de se identificar o imposto sobre eles incidente.

Como no sistema tributário brasileiro a competência para a exigência de imposto sobre a prestação de serviços é repartida entre Estados e Municípios, sendo que os primeiros ainda detêm a competência para exigir o imposto sobre circulação de mercadoria, tal situação ensejou uma disputa entre tais pessoas políticas para definir-se a natureza da situação: se se tratava de circulação de mercadoria, de prestação de serviço de comunicação, ou, ainda, de prestação de serviço de outra natureza.

As discussões havidas em relação à tributação dos provedores de *internet*, do *software*, do *streaming* e da computação em nuvem (*cloud computing*), são exemplos que bem ilustram essa realidade e, por isso, os mencionaremos brevemente.

Inicialmente, após longa discussão acerca da incidência de ICMS ou ISS sobre o serviço prestado pelos provedores de acesso à *internet*, o Superior Tribunal de

¹⁴ Cf. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>, acesso em 19.02.2025.

Justiça concluiu que a atividade por eles desenvolvida constitui mero serviço de valor adicionado, não autorizando a incidência de ICMS, entendimento que restou cristalizado na Súmula 334¹⁵.

No que respeita às operações com programa de computador (*software*), entendeu o Supremo Tribunal Federal pela incidência do imposto municipal diante da irrelevância da distinção entre *software* sob encomenda ou padronizado, bem como da previsão do subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar n. 116/03 (licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computador)¹⁶.

Já o debate concernente à exigência de imposto sobre o *streaming* ou fluxo contínuo de áudio ou vídeo surgiu à vista do disposto na Lei Complementar n. 116/2003 e do contido no Convênio ICMS 106/2017.

A Lei Complementar n. 116/2003 foi alterada pela Lei Complementar n. 157/2016 em vários pontos, inclusive para prever a incidência do ISS sobre a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet*, respeitada a imunidade dos livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei n. 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS (subitem 1.09).

O Convênio ICMS 106/17, por sua vez, previa a exigibilidade do imposto estadual, da “pessoa jurídica detentora do *site* ou plataforma eletrônica, que realize a venda ou a disponibilização, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais mediante transferência eletrônica de dados”, na qualidade de contribuinte (cláusula quarta).

Considerando que o ICMS incide sobre operação de circulação de mercadorias e prestação de serviços de comunicação, com facilidade extrai-se que o fluxo contínuo de áudio ou vídeo não constitui operação de circulação de mercadoria, pelo simples fato de não traduzir transferência de titularidade de bem qualquer, bem como que não representa serviço de comunicação, porquanto não há troca de mensagens entre os contratantes.

Sendo assim, inafastável a conclusão pela não incidência do imposto estadual/distrital em nenhuma de suas modalidades - ICMS-mercadoria e ICMS-Comunicação.

¹⁵ Súmula 334/STJ : “O ICMS não incide no serviço de provedores de acesso à internet” (1ª Seção, j. 13.12.2006).

¹⁶ “Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Lei nº 6.763/75-MG e Lei Complementar Federal nº 87/96. Operações com programa de computador (*software*). Critério objetivo. Subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03. Incidência do ISS. Aquisição por meio físico ou por meio eletrônico (*download, streaming* etc). Distinção entre *software* sob encomenda ou padronizado. Irrelevância. Contrato de licenciamento de uso de programas de computador. Relevância do trabalho humano desenvolvido. Contrato complexo ou híbrido. Dicotomia entre obrigação de dar e obrigação de fazer. Insuficiência. Modulação dos efeitos da decisão” (ADI 5.659/MG, Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021, <https://portal.stf.jus.br/>, acesso em 19.02.2025).

A controvérsia, contudo, foi resolvida diante do julgamento pelo Supremo Tribunal Federal na mesma ADI 5.569/MG¹⁷, pois embora o Convênio ICMS 106/2017 não tenha sido objeto de questionamento expresse nessa ação, tal instrumento “perdeu a sua eficácia nesse julgamento, por se tratar de ato regulamentador do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996, editado com base na interpretação tida como inconstitucional” pela Corte.¹⁸

Por derradeiro, a computação em nuvem (*cloud computing*).

De um lado, havia o apontado Convênio ICMS 106/2017, que previa a exigência desse imposto nas operações que tivessem por objeto bens e mercadorias digitais, tais como *softwares*, programas, jogos eletrônicos, aplicativos e *congêneres*, reportando-se este último termo a conceito cuja amplitude destinava-se a abranger uma série de outros bens não cogitados quando da confecção de tal ato normativo, acarretando insegurança jurídica.

De outro, no que tange ao ISS, não havia previsão da incidência de tal imposto sobre o armazenamento de dados em rede até a edição da Lei Complementar n. 157/2016, que alterou a Lei Complementar n. 116/2003, para estampar a hipótese de “processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação” (item 1.03), vale dizer, da tributação da computação em nuvem.

Observe-se, no que toca à competência tributária estadual, a uma, não se tratar de prestação de serviço de comunicação, porquanto, tal como no *streaming*, na computação em nuvem não há troca de mensagens. E, a duas, como não ocorre aquisição de *software* a viabilizar o armazenamento de dados em rede, mas apenas sua disponibilização na *internet*, não há, de fato, operação de circulação de mercadoria.

Desse modo, impende concluir não incidir, na hipótese, nem ICMS-Comunicação, nem ICMS-Mercadoria. Quanto à incidência do ISS sobre tal situação fática, por seu turno, esta resulta evidente, uma vez configurada verdadeira *obrigação de fazer*, consistente na prestação de serviço de armazenamento de dados em rede.

De todo modo, como visto, tendo sido o Convênio ICMS n. 106/2017 declarado caduco pelo Supremo Tribunal Federal, a controvérsia foi resolvida em favor da competência municipal.

Em síntese, todas as disputas relatadas foram decididas, adequadamente, a favor da incidência do ISS, prestigiando-se a competência municipal.

¹⁷ V. nota de rodapé 19, supra.

¹⁸ Cf. ADI 5.958/DF, Rel. Min. Cármen Lúcia, j. 08.03.2021, <https://portal.stf.jus.br/>, acesso em 19.02.2025.

9. A REFORMA TRIBUTÁRIA E A ECONOMIA DIGITAL: CONCLUSÃO

No plano internacional, a tributação da economia digital encerra um grande desafio para o Brasil no que tange à celebração de tratados internacionais para evitar a dupla tributação e a ausência de tributação no que tange à economia digital.

Vale lembrar que, enquanto nos regimes do Imposto sobre o Valor Agregado - IVA ou do *Goods and Services Tax*, adotados internacionalmente, sequer são feitas distinções entre mercadorias e serviços, visto que existe apenas um único tributo concentrado sobre o consumo, a realidade brasileira atual é completamente distinta, com múltiplas imposições tributárias onerando as operações de consumo.

Diante das novas tecnologias, os problemas anteriormente existentes ficaram ainda mais visíveis, sendo necessário proceder-se ao ajuste das incidências tributárias à realidade da economia digital.

Nesse cenário, as condições, no presente momento, são adversas para que o Brasil possa alinhar-se às diretrizes do BEPS – OCDE/G20 em curto prazo.

O advento da reforma tributária, promovida pela EC n. 132/2023 e implementada pela LC n. 214/2025, deverá alterar substancialmente tal realidade. Mediante a adoção de um modelo de tributação do consumo do tipo IVA-dual, como exposto, o Brasil terá chance de alinhar-se às diretrizes do BEPS - OCDE/G20 em médio prazo.

De fato, com o novo perfil da tributação do consumo, consistente no IBS e na CBS, tributos incidentes sobre bens e serviços com ampla base tributável, maior do que as do ICMS e ISS somadas, busca-se um sistema mais simples e ajustado à economia mundial, o que, indubitavelmente, será proveitoso para o setor digital.

Não obstante, este terá novos desafios, diante de novas obrigações tributárias, bem como na adaptação dos negócios ao *princípio da tributação no destino*, no qual o imposto é devido no local onde o consumidor se encontra, o que deverá beneficiar os consumidores de bens e serviços digitais.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Governo Federal. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acao-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>, acesso em 19.02.2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. <https://portal.stf.jus.br/>. acesso em 19.02.2025.

BRITTO, Carlos Ayres. “Soft Law e Hard Law como caminho para afirmação do direito à proteção de dados”, in <https://ayresbritto.adv.br/soft-law-e-hard-law-como-caminho-para-afirmacao-do-direito-a-protecao-de-dados/>, acesso em 19.02.2025).

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*, 14ª ed., São Paulo : Saraiva, 2024.



G20. <https://g20.org/about-g20/g20-members/>, acesso em 19.02.2025.

OCDE. <https://www.oecd.org/about/>, acesso em 19.02.2025.

Revista Forbes. <https://forbes.com.br/forbes-money/2022/01/ocde-abre-negociacoes-com-brasil-e-outros-5-paises-para-adesao/>, acesso em 19.02.2025.

