

A MUDANÇA DE PARADIGMA DO DIREITO TRIBUTÁRIO FRENTE À INFLUÊNCIA DA OCDE: IMPACTOS DA ERA DIGITAL

THE PARADIGM SHIFT OF BRAZILIAN TAX LAW IN LIGHT OF THE INFLUENCE OF THE OECD: IMPACTS OF THE DIGITAL ERA

Carlos Renato Cunha
Guilherme Martelli Moreira*

RESUMO

O Sistema Tributário brasileiro sofre uma mudança de paradigma devido à influência da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico e às mudanças tecnológicas. Este estudo analisa de que maneira tais fenômenos influenciam o Direito Tributário. Utiliza-se do método hipotético dedutivo, a partir da revisão bibliográfica. Inicialmente, relaciona-se as matrizes econômicas e a insuficiência do Direito Tributário frente à Era Digital para avaliar os seus reflexos, sobretudo da OCDE. Dentre os achados, tem-se que a imposição da tributação acompanha a matriz econômica de cada época, de sorte que, num contexto de digitalização da economia, o atual sistema não está preparado para captar as capacidades contributivas e os novos fenômenos. Anota-se que os organismos internacionais são um novo fator de influência nas alterações do sistema. Conclui-se pela necessidade de captar e apreender tais remodelações internacionais, a fim de atender adequadamente o fenômeno da tributação ao modelo econômico preponderante internacionalmente.

Palavras-chave: OCDE; economia digital; mudança de paradigma; direito tributário; direito e tecnologia.

ABSTRACT

The Brazilian Tax System is undergoing a paradigm shift due to the influence of the Organization for Economic Cooperation and Development and technological changes. This study examines how these phenomena influence Brazilian Tax Law. The hypothetical-deductive method was employed, based on a bibliographic review. Initially, it relates economic matrices and the inadequacy of Brazilian Tax Law in the face of the Digital Era to evaluate its impacts, particularly from the OECD. Among the findings, it is noted that taxation imposition aligns with the economic matrix of each era, so that in a context of economic digitalization, the current system is not prepared to capture contributory capacities and new phenomena. It is noted that international organizations are a new influencing factor in system changes. The conclusion points to the necessity of comprehending and embracing such international

* Doutor em Direito pela UFPR (2019). Mestre em Direito pela UFPR (2010). Especialista em Planejamento Tributário e Operações Societárias pela FBT (2015). Especialista em Direito Tributário pelo IBET (2005). Bacharel em Direito, pela Universidade Estadual de Londrina (2002). Professor do Mestrado da Escola de Direito das Faculdades Londrina. Professor da Graduação em Direito na PUC-PR. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/6223351645964600>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5587-2004>. E-mail: carlosrenato80@gmail.com.

** Doutorando em Direito Econômico e Desenvolvimento na PUC-PR, instituição em que é Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná -UFPR. Advogado. Professor no Centro Universitário de Pato Branco (UNIDEP). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/1820888758307120>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9286-7706>. E-mail: guilherme.moreira@unidep.edu.br.

remodelings, in order to adequately align the taxation phenomenon with the prevailing international economic model.

Key-words: OECD; Digital Economy; paradigm shift; Tax Law; Law and Technology.

INTRODUÇÃO

Há uma mudança de paradigma no Sistema Tributário brasileiro, não apenas devido à influência da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), como também devido às mudanças tecnológicas. Partindo desta premissa, o artigo analisa de que forma o Direito Tributário brasileiro se posiciona frente às influências de organismos internacionais e às mudanças tecnológicas a partir do método hipotético dedutivo, numa pesquisa teórica, a partir da revisão bibliográfica.

De um lado, importa avaliar o modo pelo qual a Economia influencia e/ou se relaciona com o Sistema Tributário; por outro, refletir e equacionar o modo pelo qual a OCDE exerce influência no ambiente doméstico, mediante a incorporação de *soft law* por ela emanada, assim como atos executivos e normativos em um ambiente internacional altamente capilarizado e com notável comunicação entre os vários sistemas tributários nacionais.

A relação entre Direito Tributário brasileiro e a Economia, assim como a influência dos Organismos Internacionais constitui tema de especial relevância e complexidade para a cultura jurídica tributária contemporânea, refletindo a emergência de um novo paradigma. Com efeito, nota-se que o atual sistema de tributação não estaria preparado para abarcar as incertezas geradas pela aplicação de regras de tributação, enunciadas desde, pelo menos, 1966, com a edição do Código Tributário Nacional.

A partir do método hipotético dedutivo e da revisão bibliográfica, o artigo se estrutura para, inicialmente, discorrer sobre a relação entre a Era Digital e o Direito Tributário, analisando tanto a relação entre a matriz econômica brasileira e o fenômeno tributário brasileiro para, então, avaliar a insuficiência da atual legislação tributária para abarcar os novos fenômenos econômicos. No segundo capítulo, passa o estudo à análise da influência da OCDE no Direito Tributário brasileiro frente a estes novos desafios oriundos do avanço da tecnologia. Num terceiro movimento, conclui-se pela apreensão e compreensão das remodelações operadas internacionalmente a fim de possibilitar um reposicionamento do Direito Tributário brasileiro para reposicioná-lo conforme as necessidades e exigências contemporâneas.

A era digital e o direito tributário: breves notas sobre as matrizes econômicas e tributária brasileira

A intensificação da globalização e dos avanços tecnológicos, tais como a conversão da informação e de processos para o digital, assim como avanços na automação, geraram

integração a nível global, além de benefícios ao bem-estar da população.¹ De igual forma, este fenômeno aliado à maior mobilidade do capital e de pessoas, apesar de trazer novas oportunidades ao mercado, também trouxe pressões nos diversos sistemas tributários nacionais.² A partir destas constatações realizadas pela OCDE, o capítulo inicialmente analisará o sistema tributário brasileiro em um breve cotejo com as matrizes econômicas para, então, verificar a sua insuficiência para com os fenômenos tecnológicos.

As inovações tecnológicas influenciam sobremaneira a Economia brasileira. Basta analisar a correlação entre o estágio do desenvolvimento econômico e a estrutura tributária numa perspectiva histórica.

A Constituição de 1891, por exemplo, buscou abarcar um contexto socioeconômico permeado pela ruptura com o período imperial e a inauguração do regime republicano. Inexistia preocupações verticalizadas com os efeitos que os tributos poderiam exercer sobre a sociedade, tampouco com novas bases de tributação. É que o Brasil assistia ao avanço da “produção cafeeira, o fim da escravatura, a entrada maciça de imigrantes, (...) ampliação do trabalho assalariado e o progressivo aumento de sua participação nos fluxos comerciais e financeiros da economia internacional”.³ Em síntese, a carga tributária brasileira estava centrada nas arrecadações dos tributos sobre as importações entre 1901 até 1945, último ano do Estado Novo.⁴

Ocorre que a partir de 1942, a arrecadação tributária sobre a produção industrial e o consumo de bens cresceu, sobretudo por uma política de fomento da industrialização. Registra-se que o recolhimento sobre a atividade industrial em 1946 praticamente dobrou em relação a 1945. Nota-se, também, um aumento na expressividade da arrecadação do imposto sobre a renda.⁵

A Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e a aprovação do Código Tributário de 1966 buscou retirar do sistema tributário impostos inadequados para o estágio de desenvolvimento do país, recompor a capacidade de financiamento do Estado, transformar o sistema tributário em um instrumento de acumulação de capital, gerar um sistema de incentivos fiscais para estimular determinados setores da Economia e organizar um modelo de federalismo fiscal. Esta Reforma Tributária teve o mérito de buscar modernizar o Sistema Tributário, criando-se uma ferramenta de crescimento a ser traçada pelo Estado. Deu-se uma maior racionalidade ao Direito Tributário, às políticas econômicas e como viabilizá-las.⁶

Em 1988, a redemocratização operada pela atual Constituição trouxe consigo um Estado de Bem-Estar Social, em um contexto de ampliação dos direitos sociais, ajustes fiscais e descentralização de receitas e repartição de competências tributárias.⁷

¹ Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD. Tax Policies for Inclusive Growth in a Changing World. OECD, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/g20/Tax-policies-for-inclusive-growth-in-a-changing-world-OECD.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2023. p. 6.

² Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD, op. cit., p. 6.

³ DE OLIVEIRA, Fabrício A. Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020. p. 23-24.

⁴ NUNES, Cleucio S. Justiça Tributária. Belo Horizonte: Editora Forum, 2019, p. 121.

⁵ Ibidem, p. 121-122.

⁶ DE OLIVEIRA, Fabrício A. op. cit., 70-72.

⁷ DE OLIVEIRA, Fabrício A. op. cit., p. 85-86.

Contemporaneamente, observa-se que a matriz tributária brasileira dá grande ênfase à tributação sobre o consumo, isto é, há uma gama de impostos que incidem sobre o comércio de bens e serviços, tais como o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Imposto de Importação (II), Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Programa de Integração Social (PIS), além de Contribuições Sociais e Especiais. Nestes casos, a indústria, o vendedor ou o prestador de serviços embute no custo da mercadoria os tributos da operação. Dados apontam que cerca de 40% do PIB brasileiro recai sobre tal tipo de tributação.⁸

Todavia, este arcabouço tributário, criado em 1966 torna-se custoso e burocrático na mesma medida em que a Era Digital impõe dificuldades na tributação das novas tecnologias, tais como softwares, programas, plataformas de streaming, armazenagem em nuvem, metaverso e demais ideias constantemente desenvolvidas e aprimoradas.

A par disso, Campos e Cunha sublinham que o avanço tecnológico gerou incertezas na aplicação das regras tributárias, as quais são enunciadas desde 1966, no caso do Código Tributário Nacional (CTN), ou desde 1988, com a Constituição Federal. Vale dizer, o ordenamento foi arquitetado em um contexto “onde imperava o modelo econômico de estabelecimentos físicos, com bens tangíveis e que eram postos em circulação fisicamente, diferentemente do que se opera no ambiente virtual”. Nessa esteira, defendem os autores a existência de um “rompimento com o modelo anterior que reclama atenção, posto que bens e serviços são, atualmente, fornecidos também em ambiente virtual, suscitando dúvidas sobre a subsunção desses eventos às materialidades eleitas pelo poder constituinte para a partilha da competência tributária”.⁹

A insuficiência do direito tributário na era digital

Afirmar que a digitalização mundial altera intensivamente a organização e o funcionamento da economia, assim como os relacionamentos interpessoais não é novidade. Ocorre que a chamada Quarta Revolução Industrial trouxe à tona tecnologias disruptivas, tais como a Internet das Coisas, impressão 3D, infraestrutura digital para prestação de serviços.¹⁰ Vale dizer, as tecnologias alteram sobremaneira as formas que as sociedades e seus integrantes se comunicam, trabalham, geram riquezas, consomem e se relacionam.¹¹

⁸ NUNES, Cleucio S. op. cit., p. 145-150.

⁹ CAMPOS, Paula Consalter; CUNHA, Carlos Renato. A Complexidade da Tributação dos Negócios Jurídicos Realizados em Ambiente Virtual no Sistema Tributário Brasileiro Fiscais no Tratamento do Orçamento Público Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 30, p. 251-274, 2022. p. 262

¹⁰ FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. *Tributação da Economia Digital na Esfera Internacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. p. 8.

¹¹ SCHAWB, Klaus. *A Quarta Revolução Industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo, Edipro, 2016.

Para Schawb, estamos diante da Quarta Revolução Industrial, dada a digitalização da sociedade que altera e alterará a maneira pelas quais as relações interpessoais se desenvolvem. Basta analisar, por exemplo, a inteligência artificial, as criptomoedas, a robótica, as impressoras 3D, a internet das coisas e a nanotecnologia. Tais inovações ressaltam as características defendidas por Schawb de que haveria uma revolução em curso, quais sejam, (a) a velocidade, que “avança em um ritmo exponencial e não linear, em um mundo profundamente interconectado em que as novas tecnologias geram outras mais novas e cada vez mais qualificadas”; (b) a amplitude e profundidade, na medida em que correlaciona as inovações dos diversos campos do saber, de maneira a alterar a nossa compreensão sobre o mundo; e (c) o impacto sistêmico, uma vez que envolve a alterações de sistemas econômicos, políticos, jurídicos.¹²

Um dos vértices dessa revolução no campo jurídico-econômico seria a definição de “economia digital” pela OCDE. Seriam quatro as suas características, quais sejam,

(1) a acentuada dependência de intangíveis; (2) o uso maciço de dados, especialmente os de caráter pessoal dos usuários e consumidores; (3) a frequente adoção de modelos de negócios multilaterais; e (4) a dificuldade de determinar a jurisdição na qual a criação de valor ocorre, notadamente em razão da marcante mobilidade dos ativos e “estabelecimentos”.¹³

Esta revolução não apenas cria novos valores, como também novas formas de empreender e de se relacionar com o Estado e com outros indivíduos da sociedade, ao mesmo tempo em que modifica as antigas relações. Neste sentido, enquanto temas relacionados ao Direito Digital dominam transversalmente as discussões doutrinárias da área jurídica, com temas como inteligência artificial, *smart contracts*, internet das coisas, *startups*, *smart cities* e *blockchains*, nota-se que o Direito Tributário resta fixo à discussão da regra matriz e a incidência de determinado tributo ou outro.

Verifica-se, pois, que os avanços tecnológicos, ao causar queda no custo do processamento de dados, acaba por aumentar drasticamente o uso de informações digitais. A mudança, desta forma, facilita não apenas a adoção, como também a integração de produtos e transações digitais, induzindo uma transformação estrutural contínua na economia.¹⁴

É que se relata diversas implicações tributárias devido a esse intenso ambiente de coleta, armazenamento e troca de dados por diversos entes.¹⁵

¹² EFING, A. C.; TAMIOZZO, H. C. Resenha: “A quarta revolução industrial”, de Klaus Schwab. Revista de Direito Econômico e Socioambiental, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 308–312, 2020. DOI: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v11i1.27751. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/direitoeconomico/article/view/27751>. Acesso em: 18 abr. 2022. p. 309-310.

¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. Revista Brasileira de Direito, [S.L.], v. 15, n. 1, p. 145, 12 set. 2019. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>. Acesso em 18 jul. 2023. p. 148

¹⁴ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Tax challenges arising from digitalization: interim report 2018: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>>. Acesso em: 09 ago. 2019. p.14

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela et

Se, por um lado, a doutrina administrativa, exemplificativamente, discute como a tecnologia da *blockchain* guardaria potencial para causar uma disrupção na gestão pública, a fim de possibilitar novos caminhos ao gestor público, por outro, ainda que a doutrina tributária busque avançar em tempos tecnológicos, tratando de temas como a incapacidade dos tributos frente às rápidas mudanças tecnológicas, reformas tributárias que abarque a novel situação econômica, gestão de impostos e limites da arrecadação e fiscalização. Ao mesmo tempo, são recentes as decisões do Judiciário, em que se discute a tributação de softwares em função de suas diversas qualidades e modalidades.¹⁶

É que a crítica se desenvolve a partir das dificuldades ou complicações em “delimitar materialmente a natureza de determinadas tecnologias, que resulta em disputas de arrecadação entre entes federativos, principalmente entre Estados e Municípios para a definição de quais tecnologias há a incidência de ICMS e quais há a incidência do ISS”.¹⁷ Nesse sentido, surge o exemplo de determinada empresa que cede, num aplicativo, ao consumidor uma licença para utilizar roupas inteligentes. Neste caso, a roupa seria tanto uma mercadoria quanto uma licença de uso de software.¹⁸

Vale dizer, nesta mudança de paradigma, evidencia-se uma limitação inerente do próprio sistema tributário, na medida em que as novas tecnologias tornam, em certa medida, obsoletos conceitos tributários doutrinários já consolidados, como a regra matriz. Eles, num contexto do direito tributário internacional, logo perdem “o sentido, obsoletos no mundo globalmente conectado”.¹⁹

Sobre o tema, Mariana Bittencourt Costa de Andrade defende que o avanço das transações comerciais em âmbito mundial e “o aumento de sua desmaterialização” geraram uma lacuna entre os princípios convencionais e as interações digitais. Isso se deve à incapacidade desses princípios em lidar com os novos desafios que surgiram entre o final do século XX e o início do século XXI.²⁰

A revisão dos conceitos tradicionais seria necessário, diante da nova dinâmica do mercado global, portanto. Em harmonia, Gisele Bossa ressalta que o atual modelo de “repartição de competência tributária entre Estado da Fonte e Estado da residência, baseado na presença física como indício de pertença econômica, não se mostra mais eficaz para garantir a justa alocação de receitas tributáveis na economia digital”.²¹

al (org.). Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraivajur, 2018. p. 245-268.

¹⁶ MENEGOLA, Everton. Blockchain na Administração Pública Brasileira. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2022.

¹⁷ MEDEIROS Junior, Antonio Carlos Freitas de.; CUNHA, Carlos Renato. Reforma Tributária: Análise dos Projetos de Emenda Constitucional 45/19 e 110/19 e a Tributação da Tecnologia. Revista de Direito Tributário e Financeiro, [S.l.], v. 8 v. 8, n. 1, p. 01-16, jan./jul. 2022. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/8615>. Acesso em: 06 abr. 2023.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. op. cit., p. 245-268.

¹⁹ ZILVETI, F. A. As Repercussões da Inteligência Artificial na Teoria da Tributação. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 43, p. 483-498, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1457>. Acesso em: 4 abr. 2023.

²⁰ ANDRADE, Mariana Bittencourt Costa de. Tributação direta do mercado de dados: evoluções e propostas internacionais para a tributação da economia digital. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, com menção em Direito Fiscal) – Universidade de Coimbra, Coimbra, 2021. p. 54

²¹ BOSSA, Gisele Barra. Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe,

Em virtude destas inovações e modificações, relata-se que a doutrina internacional não discute mais a necessidade de uma reforma tributária em seus ordenamentos jurídicos. Nesse sentido, países como França, Áustria, Itália, Espanha, Reino Unido, República Tcheca, Ucrânia, Índia e Quênia “já implementaram arquétipos para enfrentar os desafios específicos da economia digital, os quais variam entre impostos específicos (excise taxes) sobre serviços digitais (...) e medidas mais amplas que afetam a economia digital como parte do conjunto maior de empresas multinacionais. mudança de paradigma”.²²

A OCDE igualmente alerta que à medida que há uma digitalização contínua da economia, há uma tendência de elementos como a forte dependência de ativos intangíveis. Assim, anota-se para fatos como a possibilidade das empresas localizassem diferentes etapas de seus processos de produção em diferentes países e, ao mesmo tempo, tivessem acesso a um maior número de clientes ao redor do mundo, fator este que acaba repercutindo em diversos tributos relacionados à sua vida econômica; o aumento dos investimentos das empresas em intangíveis, especialmente na propriedade intelectual, as quais são ou controladas ou cedidas de terceiros.²³

Neste sentido, exemplifica-se o caso de um servidor localizado em um paraíso fiscal “pode ser utilizado como fonte de rendimento de obscuros beneficiários econômicos da renda produzida na web, em complexas transações com entidades registradas offshore”.²⁴ E, mais, tecnologias como as criptomoedas, blockchain complexificam a transação, na medida em que criam um ambiente não regulado juridicamente.

Justifica-se, assim, a preocupação da OCDE para com a implementação de medidas cujo objetivo é evitar a erosão da base e transferência de lucros, acrônimo para BEPS, em inglês. Desta forma, foca-se em nas medidas relevantes para a digitalização e seu impacto no comportamento de empresas altamente digitalizadas. É o caso, por exemplo, da Ação 7 deste programa, desenhado para prevenir a evasão artificial do status de estabelecimento permanente, ou, ainda, as Ações 8-10, destinadas a assegurar que os resultados da precificação de transferência estejam alinhados com a criação de valor, a Ação 3, tendente à reforçar as regras de Empresa Controlada no Exterior, a Ação 5, arquitetada para abordar práticas fiscais prejudiciais e/ou a Ação 6, que previne o abuso de tratados.²⁵

Tais relatórios demonstram a existência de complexidades técnicas relacionadas às questões tributárias provocadas pela digitalização. A digitalização da economia suscita pontos que não encontram lastro em teorias clássicas do Direito Tributária – ainda que tenham e sejam de grande valia para a doutrina. Todavia, a mudança percebida no seio da sociedade acabam por demandar modificações nas normas fiscais domésticas, diante das características de modelos de negócios altamente digitalizados e da ampla digitalização em si.

Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 336

²² FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. op. cit., p. 10.

²³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2018, op. cit., p. 24-25.

²⁴ ZILVETI, Fernando. A. op. cit.

²⁵ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2018, op. cit.

Reflexos da influência da OCDE no direito tributário pátrio

Em um contexto macroeconômico, o Direito Tributário refletiria a ideia de que Estado exerce sua autoridade para impor tributos - ou seja, sua soberania fiscal - com certa independência em relação ao contexto internacional. Todavia, nota-se o surgimento de um direito transnacional e decorrente de sua pluralidade de fontes normativas, caracterizado pela influência de “organizações e organismos privados que ditam regras a serem observadas entre os particulares, principalmente na seara do comércio internacional”²⁶ (GOMES; WINTER, 2019, p. 246).

Durante as décadas de 1970 e 1980, o Direito Tributário nacional poderia ser descrito como um ambiente confuso, “com muito papel colorido” e “até divertido”,²⁷ não apenas pela constante edição de leis e normas, como também pelas atuações dos Ministérios do Planejamento e da Fazenda que tornava ininteligível e impraticável todo o Sistema Tributário.²⁸

A obra de Becker, comparada como “a tomada de Constantinopla, ou a Revolução Francesa, ou ainda a Queda do Muro de Berlim do direito tributário dogmático no Brasil”,²⁹ buscava apontar a existência de um “direito tributário invertebrado, à babel doutrinária, à ausência de disciplinas universitárias específicas, e ao direito positivo caótico”.³⁰

Produto de seu tempo, tratava-se de um período permeado pela: (a) inexistência de cursos, congressos e simpósios dedicados ao Direito Tributário; e pelo (b) pelo desarranjo legislativo e pela ausência de uma legislação nacional,³¹ ironicamente identificado como “maçaroca”, “arranhol de leis”, “patologia tributária” e “manicômio jurídico-tributário”.³²

A edição do CTN buscou alterar este quadro fático, ao reorganizar o direito tributário sob o prisma da positivação e ao desenvolver conceitos e institutos tributários, como fato gerador, base de cálculo, lançamento, crédito tributário e demais itens que permeiam a disciplina.

Também nesta busca pela ossificação do Direito Tributário, operou-se o reducionismo metodológico ao identificar uma unidade irreduzível e universal, calcado em teorias propagadas por Francis Bacon, René Descartes, Hans Kelsen e Lourival Vilanova. A intenção seria fundar um ambiente seguro, com reduzidas complexidades e

²⁶ GOMES, Eduardo Biacchi; WINTER, Luis Alexandre Carta. Descolonialismo e o direito internacional privado na América latina: desvendando novos paradigmas. *Revista de Direito Internacional*, [S.L.], v. 16, n. 1, p. 241-251, 20 jun. 2019. Centro de Ensino Unificado de Brasília. <http://dx.doi.org/10.5102/rdi.v16i1.5907>. p. 246

²⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. Lejus: São Paulo, 2ª edição, p. 14.

²⁸ *Ibidem.*, p. 16-18.

²⁹ FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: Críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 39.

³⁰ *Ibidem.*, p. 40

³¹ *Ibidem.*, p. 48

³² BECKER, *op. cit.*, p. 3 e 29.

baseada na unidade irreduzível e universal do fato gerador.³³ Ávila, quanto à função da Ciência do Direito, debate se a Ciência do Direito Tributário “é a de - exclusiva ou fundamentalmente - *descrever*, de modo neutro e avalorativo, o conteúdo das normas jurídicas, sem nele *interferir* ou, em vez disso, se a sua função é a de *descrever, adscrever e criar* significados normativos”.³⁴

O Supremo Tribunal Federal (STF), neste contexto histórico, não estava alheio à transformação do Direito Tributário. Seis anos após a edição do CTN, a Corte foi convocada para se manifestar sobre a instituição da Taxa de Construção e Pavimentação, instituída pela Lei Municipal de Curitiba, Paraná, nº 2.337, de 05 de dezembro de 1963, referente ao asfaltamento de uma avenida daquela capital.

Ministro Bilac Pinto argumentou pela estrita aderência ao conceito de fato gerador e legalidade. Ancorando-se naquele conceito, pugnou pela inconstitucionalidade da taxa, haja vista que o legislador não observou os conceitos e as características próprios desta espécie tributária, mas da “contribuição de melhoria”. A arguição perpassa pela análise do fato gerador para a definição da espécie tributária correta,³⁵ e pela crítica da inexatidão terminológica do legislador.³⁶ Por fim, o Ministro reconhece a importância do CTN, que “aperfeiçoou o sistema legal de conceituação de taxa e da contribuição de melhoria”.³⁷

Ainda que o voto tenha sido pela anulação do lançamento tributário enquanto taxa, os argumentos suscitados não estavam alheios à busca pelo enrijecimento dos conceitos tributários propostos pelo CTN, em 1966, e pela doutrina.

Com a Constituição de 1988 e suas disposições normativas, o Sistema Tributário Nacional receberia um extenso tratamento constitucional. Teodorovicz conclui pela presença do dogmatismo jurídico kelseniano, caracterizado pela ideia de que sistema jurídico “seria organizado por normas dispostas em relação de coordenação e hierarquia, apreensíveis por processos de dedução”.³⁸

Apesar do escólio de autores como Ricardo Lobo Torres, defensor do pluralismo de sistemas, reconhece-se que prevaleceu na doutrina tributária, a partir da década de setenta a concepção de “sistemas fechados, pautados na premissa da unidade e na super-rigidez do ordenamento”. Nos anos oitenta e noventa, a ideia continuou hígida, configuração reforçada pela Constituição de 1988, ainda que ela tenha, ao mesmo tempo, promovido a “defesa da abertura sistêmica, notadamente graças à maior vinculação aos direitos e garantias fundamentais”.³⁹

³³ FOLLONI, op. cit. p. 129.

³⁴ ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. Revista Direito Tributário Atual, [S. l.], n. 29, p. 181-204, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1775>. Acesso em: 6 jun. 2023. p. 182.

³⁵ STF, Tribunal Pleno, RE 71.010/PR, rel. Min. Thompson Flores, j. 09.03.1972, p. 185.

³⁶ Ibidem., p.185.

³⁷ Ibidem., p.186

³⁸ TEODOROVICZ, Jeferson. Análise do Sistema Tributário Nacional e sua relação com a distribuição de renda no Brasil. 2017. 278 f. Tese (Doutorado em Economia) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-141528/publico/Corrigida_integral_JefersonTeodorovicz.pdf. Acesso em: 02 mai. 2023. p.190.

³⁹ TEODOROVICZ, Jeferson. op. cit. p.191.

A busca pelo formalismo foi, igualmente, uma “tentativa de reação direta aos abusos frente à segurança jurídica”⁴⁰ haja vista a constante edição de Medidas Provisórias, o surgimento de contribuições sociais como forma de aumento da arrecadação, a “massificação” das lides tributárias, as ineficiências do Poder Legislativo em matéria tributária.

Em termos macroeconômicos, o Direito Tributário repercutia a linha mestra de um Estado-Nação típico, qual seja, cada “Estado exerce o seu poder de tributar – i.e., a sua soberania fiscal – com relativa liberdade frente ao referencial externo”.⁴¹ Haveria, pois, a prevalência da tributação sobre bens de consumo individual, principalmente no momento da importação, ou, ainda, o fato do imposto de renda sofrer da “pouca influência de referenciais externos haja vista que o capital e a renda, em seus primórdios, apresentavam pouca mobilidade”.⁴²

No que pese as notórias contribuições para o Direito Tributário brasileiro, numa realidade jurídica social e complexa, a disciplina deve ser estudada dentro de várias faces, como a nacional, a internacional, a supranacional, a comparativa, vislumbrando a pluralidade de fontes normativas.

É que o “Estado deixa de ser dono de algumas das suas políticas, que, historicamente, eram suas, perde a jurisdição sobre certas matérias, é obrigado a harmonizar a sua legislação com a dos restantes Estados, partes no fenômeno de integração, e, isto é o mais importante, muitas vezes, sem o seu consentimento”.⁴³

Com efeito, assistiu-se ao aumento de circulação de pessoas e bens e a constante aprimoração das tecnologias que reconfiguraram não apenas o funcionamento do Estado-Nação, como também o exercício de sua soberania. Na esfera tributária, igualmente houve um novo fator, qual seja, o “global”, que transformou a tributação para “inclusiva” de “exclusiva”, haja vista a “elevada mobilidade que as inovações tecnológicas e organizacionais trouxeram ao capital”.⁴⁴

Andréia Scapin e Gisele Bossa ressaltam, neste contexto, que países em vias de desenvolvimento, os sistemas tributários funcionam de maneira oposta ao esperado em Estados Democráticos de Direito contemporâneos. Ao invés de promover o desenvolvimento socioeconômico, eles acabam por atuar como obstáculo devido à complexidade das normas fiscais, as quais tornam difícil e por vezes impossível a interpretação e aplicação por parte dos contribuintes e profissionais do Direito.⁴⁵

⁴⁰ Ibid., p. 343.

⁴¹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Soberania Fiscal no Direito Internacional: A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público. 2020. 454p. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020. p. 60

⁴² Ibid., p. p. 60

⁴³ WINTER, Luis Alexandre Carta; WACHOWICZ, Marcos. Estado: Construção de uma identidade. In: XVI Congresso Nacional do Conpedi, 2007, Belo Horizonte. Anais do XVI Congresso Nacional do Conpedi. Florianópolis: Boiteux, 2007. p. 873-897. p. 875

⁴⁴ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite, Op. cit..

⁴⁵ BOSSA, Gisele Barra; SCAPIN, Andréia. Transparência e Democracia: para um governo com poderes visíveis. Revista da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região, v. 1, p. 185-210, 2016. p. 186.

Essa dinâmica, pois, traria consequências, como a obstrução da realização clara das atividades governamentais transparentes, a geração de incerteza jurídica, o enfraquecimento das instituições estatais, a falta de garantia da observância dos direitos difusos e coletivos, além do desestímulo aos investimentos em pesquisa e desenvolvimento, na expansão internacional de empresas, na geração de empregos e na melhoria da infraestrutura logística. Isso, por conseguinte, prejudicaria a produtividade e a capacidade de manutenção dos participantes no mercado competitivo global.⁴⁶

Neste processo, a composição do Direito Internacional Público sofreu alterações ao longo do Século XX, não apenas pela emergência da Organização das Nações Unidas (ONU) e seu objetivo de cooperar para soluções diversas questões legais, como, também pela multiplicação de organizações internacionais que desempenham papéis relevantes internacionalmente. Nota-se um remodelamento do Direito, enfático pela busca da cooperação, tal qual imaginado não apenas os Estados, mas também por grupos de países, tal qual o G7, o G20 e a OCDE, além da ONU.⁴⁷

Trata-se de uma ordem plural e verticalizada, além de fragmentada para a tutela dos mais variados temas, como, por exemplo, direitos humanos, comércio internacional, direito tributário. Neste contexto de “ausência de autoridade central, capaz de impor aos governos nacionais o cumprimento coercitivo de suas obrigações no Direito Internacional, faz com que sejam feitas referências à existência de uma “anarquia internacional”.⁴⁸

A OCDE e o direito tributário brasileiro

A fragmentação do Direito Internacional Público seria tanto substantiva, dada à “coexistência de diversos regimes jurídicos que reivindicam igual autonomia e aptidão para oferecer soluções” quanto a institucional, caracterizada pela “multiplicação de organizações internacionais e órgãos jurisdicionais na esfera internacional”.⁴⁹

Ainda que não seja possível identificar uma única organização internacional dotada de hegemonia para a formulação de política tributárias internacionais, qualifica-se na figura da OCDE, da ONU, do G20, da União Europeia e dos Estados Unidos da América o papel de exercer a governança fiscal internacional. Enquanto as duas primeiras “fornecem a capacidade técnica para formulação de políticas tributárias”; o G20 detém o capital político para a sua generalização e implementação; e, finalmente, os dois últimos

⁴⁶ Ibid..

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; SANTOS, Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos. Pillar 2 and Global Tax Governance between Liberal International Order and Westphalian Order. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 2022, São Paulo. Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional IBDT/DEF-USP. São Paulo: IbdT, 2022. p. 250-270.

⁴⁸ NETO, Luís Flávio. Os “Contextos” na Interpretação e aplicação de acordos de bitributação. 2015. 219 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. p. 37.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Governança Fiscal Internacional: Entre Fragmentação e o Déficit de Legitimidade. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, [S.l.], v. 15, n. 2, p. 432-489, jul./dez. 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12207>. Acesso em: 1 maio 2023. p. 473

lideram a formulação de políticas fiscais e asseguram a força política para a implementação de maneira generalizada de políticas globais.⁵⁰

Como esta pesquisa almeja analisar a importância da atuação da OCDE, importa destacar que ela representa os interesses de 38 Países-membros concentrados numa plataforma para debates e desenvolvimento de políticas econômicas. A organização tem sido “bem-sucedida em criar parâmetros para o discurso no Direito Internacional, que é ratificado pelo fato de que a grande maioria dos acordos bilaterais existentes hoje segue o seu modelo”.⁵¹

A entidade almeja instaurar políticas internacionais fomentadoras da prosperidade, igualdade, oportunidade e bem-estar ao encontrar soluções para questões socioeconômicas e ambientais.⁵² Neste sentido, propõe que o Sistema Tributário estaria no centro de uma sociedade inclusiva, de maneira a reunir expertos em tributos para reformular a arquitetura tributária internacional e aumentar a transparência fiscal global.

Foram desenvolvidos quatro pilares, quais sejam: combate à evasão fiscal, aumento da transparência e troca de informações, promoção de políticas tributárias para um crescimento sustentável e inclusivo e apoio da ideia do tributo como ferramenta para o desenvolvimento.⁵³

Um fórum de discussão, de consulta e de troca de informações entre os Estados-membros no campo econômico em seus diversos comitês e grupos de trabalho,⁵⁴ a OCDE logo “assumiu (...) a liderança na formulação de políticas tributárias internacionais, sendo, atualmente, a organização internacional com maior *expertise* em tributação internacional”.⁵⁵

A OCDE ganha relevância e importância global ao propor políticas tributárias globais, de tal maneira que se torna “provedora de *soft law*, ou seja, de parâmetros internacionais que não têm força de lei, mas ainda assim compelem aderência de forma parecida à lei para os Países-membros e não membros”.⁵⁶ Ou seja, as deliberações da OCDE acabam por informar, coordenar e promover ao invés de legislar ou impor obrigações derivado de Tratados.⁵⁷

Tais recomendações da OCDE em política tributária passaram por uma mudança gradual. Se antes havia uma ênfase na defesa de um sistema tributário simplificado e harmonioso, passou-se, agora, à busca dum sistema tributário inclusivo e progressivo. Exemplificativamente, aventa-se uma tributação mais intensa sobre a riqueza e as rendas

⁵⁰ Ibid. p. 473.

⁵¹ LEÃO, Martha. O direito fundamental de economizar tributos. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 302.

⁵² Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). Centre for Tax Policy and Administration Brochure. OECD, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2023. p. 2

⁵³ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), op. cit., 2023, p. 9-11

⁵⁴ SUI, Oktavia. The Legal Effects of the OECD Commentary as a Non-Binding Recommendation. Intertax, v. 31, n. 6/7, p. 229-254, 2003. Disponível em: https://www.dfdl.com/wp-content/uploads/2010/09/The_Legal_Effects_of_the_OECD_Commentary_as_a_Non-Binding_Recommendation_Intertax_2003.pdf. Acesso em: 02 mai. 2023. p. 230-231.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. op. cit., p. 441

⁵⁶ LEÃO, Martha. op. cit., p. 303.

⁵⁷ SUI, Oktavia. op. cit., p. 231.

de capital. Seria, pois, uma busca por uma justiça fiscal e distribuição equitativa dos recursos.⁵⁸

Dentro deste novo paradigma, percebe-se que não basta apenas analisar um Estado Soberano, mas vários Estados Soberanos, que competem entre si por investimentos, por residentes e por receitas fiscais. Deve-se superar a ideia de que o tributo seria uma mera ferramenta compulsória para o financiamento público, posto que num espectro global, é uma parte para a avaliação de temas como competição internacional, eficiência, redistribuição de renda e até mesmo os conceitos de comunidade, identidade nacional e participação democrática.⁵⁹

Exemplo deste novo paradigma está na preocupação da OCDE e do Projeto BEPS para com a integridade e confiança dentre os diversos sistemas tributários nacionais. Emitem-se recomendações para coibir a evasão fiscal e planejamentos tributários agressivos por grandes empresas, assim como o desencorajamento de países com governança fraca, baixa tributação e pouca transparência.⁶⁰

O fenômeno BEPS motiva iniciativas “reativas e de coordenação internacional a vários níveis”, justificado pelas “consequências nefastas do fenômeno” da erosão da tributação, tais como a diminuição de receita pública e, respectivamente, a deslocação do peso fiscal do Estado para os ombros de sujeitos com menor mobilidade - e que serão, por via de regra, as pessoas individuais localmente residentes”.⁶¹

Neste diapasão, como a economia digital relativizou o poder de tributar, de maneira que se passou a discutir a residência como critério para tributar a riqueza gerada por transações que envolvem intangíveis e serviços automatizados. Soma-se a isto, ainda, a criação de “medidas unilaterais e propostas de soluções para esse problema alocativo (...), destacando-se aquelas suscitadas no bojo dos Pilares I (ampliação do conceito de estabelecimento permanente e *unified approach*) e II (regras mais sofisticadas de repartição do lucro das multinacionais que atuam na economia digital)”.⁶²

Tais observações e preocupações com o tema da tecnologia e da economia digital numa análise à luz da erosão das bases de cálculo gerou a Ação nº 11 do BEPS.

A OCDE, neste sentido, apresentou algumas possíveis soluções para a tributação da economia digital, (i) modificação das isenções aceitáveis para a identificação de um estabelecimento permanente (conforme o artigo 5º, parágrafo 4º, da Convenção Modelo da OCDE); estabelecimento de um novo critério - um novo elemento

⁵⁸ DINTE, Bruno. O sistema tributário e o federalismo fiscal no Brasil. Nota Técnica, n. 54, Ipea, 2021. Disponível em:

https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf.

Acesso em: 02 mai. 2023 p. 5

⁵⁹ DAGAN, Tsilly. The Tragic Choices of Tax Policy in a Globalized World. Bar Ilan University Faculty of Law Research Paper No. 20-09, November 11, 2011. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1957945> ou DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1957945>. Acesso em: 02 mai. 2023. p. 3

⁶⁰ O'REILLY, Patrick. Tax policies for inclusive growth in a changing world. OECD Taxation Working Papers, n. 40, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/1fdafe21-en>. Acesso em: 02 mai. 2023. p. 41

⁶¹ ALVES, Felipe Cerqueira. Justiça Fiscal Internacional e Tributação de Lucros de Grupos Multinacionais. 1ª. ed. Coimbra: Almedina, 2023, p. 56-57.

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. op. cit.

de conexão - para a definição de um estabelecimento permanente, baseado na presença digital significativa; (iii) desenvolvimento de critérios para determinar uma presença significativa, a fim de identificar um estabelecimento permanente; (iv) criação de um imposto sobre a fonte para transações digitais transfronteiriças; (v) introdução de um imposto sobre o fluxo de dados da internet (conhecido como bit tax).⁶³

Ainda que os países não tenham adotado as medidas propostas pela Task Force on the Digital Economy (TFDE), a partir de informações do relatório da OCDE Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018, anota-se que houve mudanças na legislação doméstica para “alcançar a riqueza gerada pelas empresas de tecnologia em seu mercado consumidor”. Dentre as medidas adotadas, evidencia-se a “(i) aplicação de limites alternativos para estabelecimento permanente; (ii) retenções na fonte; (iii) tributos sobre volume de negócio (turnover taxes); e (iv) regimes tributários especiais para grandes companhias multinacionais”.⁶⁴

Da mesma forma, a doutrina de Basu aponta a preocupação da OCDE com a fragilidade no sistema tributário, sobretudo quanto à impostos territoriais e nas regras fiscais internacionais. Seriam necessárias alterações para agasalhar as práticas comerciais do comércio eletrônico. Afinal, as práticas deste mercado eliminam a ligação que deve existir entre território e a operação econômica, informação esta seria de difícil obtenção.⁶⁵

Com efeito, esta capacidade destrutiva do comércio digital e da tecnologia na base econômica e na construção teórica da tributação implica a necessidade de criação de novas regras e/ou o desenvolvimento e a implementação de um novo instrumental jurídico, haja vista que regras tributárias não foram arquitetadas para a nova a matriz econômica contemporânea.

Conclusão

É inegável que o Sistema Tributário pátrio estabelecido e as doutrinas tributárias construídas atenderam às necessidades socioeconômicas de sua época. O desenvolvimento deste trabalho busco apurar de forma crítica da aplicabilidade, na era da economia digital, da doutrina contemporânea do direito tributário permeado por uma mudança de paradigma.

A constante evolução das tecnologias de informação e comunicação ao mesmo tempo em que trazem diversas comodidades e melhorias à sociedade, igualmente

⁶³ DIAS, Felipe Wagner de Lima. Action 1 do Beps, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [S. l.], n. 7, p. 141-160, 2020. DOI: 10.46801/2595-7155-rdtia-n7-7. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1147>. Acesso em: 20 jul. 2023.

⁶⁴ DIAS, Felipe Wagner de Lima. Op cit.

⁶⁵ BASU, S. International direct taxation and e-commerce: a catalyst for reform? *NUJS Law Review*, v. 10, n. 1, p. 123-135, fev. 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/312593669_International_Direct_Taxation_and_E-Commerce_A_Catalyst_for_Reform. Acesso em: 9 ago. 2023.

introduzem transformações em diversos setores empresariais. Concorrentemente, origina-se uma série de desafios que o Direito Tributário brasileiro precisa enfrentar.

Afinal, há uma aparente incerteza geradas pela aplicação de regras de tributação, enunciadas desde, pelo menos, 1966, com a edição do Código Tributário Nacional frente ao novo paradigma mundial.

Com efeito, as mudanças tecnológicas, especialmente a digitalização e globalização da economia, têm impulsionado novas formas de comércio e interação entre os agentes econômicos, desafiando as estruturas tributárias tradicionais. Pessoas físicas e jurídicas podem, atualmente, realizar serviços, por exemplo, exclusivamente pela internet, assim como desenvolver novos produtos que não são captados pela regra matriz. Ou, ainda, tais pessoas ou empresas podem optar por uma presença mínima no Estado de fonte do rendimento, de maneira sorte a provocar efeitos fiscais danoso na estrutura tributária internacional.

Haja vista a influência da OCDE e a crescente digitalização da economia, torna-se necessário reconhecer que as atuais regras de tributação precisariam ser repensadas e atualizadas, a fim de capturar os mais diversos fenômenos econômicos. A falta de uma abordagem adaptativa pode resultar em disparidades e distorções no sistema tributário, favorecendo determinadas empresas ou setores em detrimento de outros, bem como comprometendo a arrecadação tributária.

REFERÊNCIAS

ALVES, Felipe Cerqueira. *Justiça Fiscal Internacional e Tributação de Lucros de Grupos Multinacionais*. 1ª. ed. Coimbra: Almedina, 2023.

ANDRADE, Mariana Bittencourt Costa de. *Tributação direta do mercado de dados: evoluções e propostas internacionais para a tributação da economia digital*. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, com menção em Direito Fiscal) – Universidade de Coimbra, Coimbra, 2021. p. 54

ÁVILA, H. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 29, p. 181-204, 2013. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1775>. Acesso em: 6 jun. 2023.

BASU, S. International direct taxation and e-commerce: a catalyst for reform? *NUJS Law Review*, v. 10, n. 1, p. 123-135, fev. 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/312593669_International_Direct_Taxation_and_E-Commerce_A_Catalyst_for_Reform. Acesso em: 9 ago. 2023.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. Lejus: São Paulo, 2ª edição, p. 14.

BOSSA, Gisele Barra; SCAPIN, Andréia. Transparência e Democracia: para um governo com poderes visíveis. *Revista da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região*, v. 1, p. 185-210, 2016.

BOSSA, Gisele Barra. *Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual*. In: SAUNDERS,

Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 336

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ação Indireta de Inconstitucionalidade nº 5659*. Confederação Nacional de Serviços (CNS). Relator: Dias Toffoli. Brasília, DF, 24 de fevereiro de 2021. Diário Oficial da União. Brasília

CAMPOS, Paula Consalter; CUNHA, Carlos Renato. A Complexidade da Tributação dos Negócios Jurídicos Realizados em Ambiente Virtual no Sistema Tributário Brasileiro Fiscais no Tratamento do Orçamento Público Brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 30, p. 251-274, 2022

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto Rodrigues; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito*, [S.L.], v. 15, n. 1, p. 145, 12 set. 2019. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>. Acesso em 18 jul. 2023. p. 148

DAGAN, Tsilly. The Tragic Choices of Tax Policy in a Globalized World. *Bar Ilan University Faculty of Law Research Paper No. 20-09*, November 11, 2011. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1957945> ou DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1957945>. Acesso em: 02 mai. 2023. p. 3

DE OLIVEIRA, Fabrício A. *Uma pequena história da tributação e do federalismo fiscal no Brasil*. São Paulo: Editora Contracorrente, 2020. p. 23-24.

DIAS, Felipe Wagner de Lima. Action 1 do Beps, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. *Revista de Direito Tributário Internacional Atual*, [S. l.], n. 7, p. 141-160, 2020. DOI: 10.46801/2595-7155-rdtia-n7-7. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1147>. Acesso em: 20 jul. 2023.

DINTE, Bruno. O sistema tributário e o federalismo fiscal no Brasil. *Nota Técnica*, n. 54, Ipea, 2021. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf. Acesso em: 02 mai. 2023.

EFING, A. C.; TAMIOZZO, H. C. Resenha: “A quarta revolução industrial”, de Klaus Schwab. *Revista de Direito Econômico e Socioambiental*, [S. l.], v. 11, n. 1, p. 308-312, 2020. DOI: 10.7213/rev.dir.econ.soc.v11i1.27751. Disponível em: <https://periodicos.pucpr.br/direitoeconomico/article/view/27751>. Acesso em: 18 abr. 2022.

FOLLONI, André. *Ciência do Direito Tributário no Brasil: Críticas e perspectivas a partir de José Souto Maior Borges*. São Paulo: Saraiva, 2013.

FOSSATI, Gustavo; PAULA, Daniel Giotti de. *Tributação da Econômica Digital na Esfera Internacional*. 4. ed. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022.

GOMES, Eduardo Biacchi; WINTER, Luis Alexandre Carta. Descolonialismo e o direito internacional privado na América latina: desvendando novos paradigmas. *Revista de Direito Internacional*, [S.L.], v. 16, n. 1, p. 241-251, 20 jun. 2019. Centro de Ensino Unificado de Brasília. <http://dx.doi.org/10.5102/rdi.v16i1.5907>.

LEÃO, Martha. *O direito fundamental de economizar tributos*. São Paulo: Malheiros, 2018.

MEDEIROS Junior, Antonio Carlos Freitas de.; CUNHA, Carlos Renato. Reforma Tributária: Análise dos Projetos de Emenda Constitucional 45/19 e 110/19 e a Tributação da Tecnologia. *Revista de Direito Tributário e Financeiro*, [S.l.], v. 8 v. 8, n. 1, p. 01-16, jan./jul. 2022. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/8615>. Acesso em: 06 abr. 2023.

MENEGOLA, Everton. *Blockchain na Administração Pública Brasileira*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2022.

NETO, Luís Flávio. *Os "Contextos" na Interpretação e aplicação de acordos de bitributação*. 2015. 219 f. Tese (Doutorado em Direito Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015.

NUNES, Cleucio S.. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Editora Forum, 2019.

O'REILLY, Patrick. Tax policies for inclusive growth in a changing world. *OECD Taxation Working Papers*, n. 40, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/1fdafe21-en>. Acesso em: 02 mai. 2023.

Organisation for Economic Co-operation and Development - OECD. *Tax Policies for Inclusive Growth in a Changing World*. OECD, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/g20/Tax-policies-for-inclusive-growth-in-a-changing-world-OECD.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2023.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Centre for Tax Policy and Administration Brochure*. OECD, 2023. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2023.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). *Tax challenges arising from digitalization: interim report 2018: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 09 ago. 2019

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Soberania Fiscal no Direito Internacional: A emergência de um novo dever internacional de cooperação em matéria fiscal a partir das fontes não escritas de Direito Internacional Público*. 2020. 454p. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

SCHAWB, Klaus. *A Quarta Revolução Industrial*. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo, Edipro, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Internet das Coisas à luz do ICMS e do ISS: entre mercadoria, prestação de serviço de comunicação e serviço de valor adicionado. In: FARIA, Renato Vilela et al (org.). *Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraivajur, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Governança Fiscal Internacional: Entre Fragmentação e o Déficit de Legitimidade. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, [S.l.], v. 15, n. 2, p. 432-489, jul./dez. 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12207>. Acesso em: 1 maio 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SANTOS, Bruno Cesar Fettermann Nogueira dos. Pillar 2 and Global Tax Governance between Liberal International Order and Westphalian Order. In: IX CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL, 2022, São Paulo. *Anais do IX Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional IBDT/DEF-USP*. São Paulo: Ibd, 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, *RE 71.010/PR*, rel. Min. Thompson Flores, j. 09.03.1972.

SUI, Oktavia. The Legal Effects of the OECD Commentary as a Non-Binding Recommendation. *Intertax*, v. 31, n. 6/7, p. 229-254, 2003. Disponível em: https://www.dfdl.com/wp-content/uploads/2010/09/The_Legal_Effects_of_the_OECD_Commentary_as_a_Non-Binding_Recommendation_Intertax_2003.pdf. Acesso em: 02 mai. 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson. *Análise do Sistema Tributário Nacional e sua relação com a distribuição de renda no Brasil*. 2017. 278 f. Tese (Doutorado em Economia) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-09082017-141528/publico/Corrigida_integral_JefersonTeodorovicz.pdf. Acesso em: 02 mai. 2023.

WINTER, Luis Alexandre Carta; WACHOWICZ, Marcos. Estado: Construção de uma identidade. In: XVI Congresso Nacional do Conpedi, 2007, Belo Horizonte. *Anais do XVI Congresso Nacional do Conpedi*. Florianópolis: Boiteux, 2007.

ZILVETI, F. A. As Repercussões da Inteligência Artificial na Teoria da Tributação. *Revista Direito Tributário Atual*, [S. l.], n. 43, p. 483-498, 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1457>. Acesso em: 4 abr. 2023.

Data de Recebimento: 10/08/2023

Data de Aprovação: 15/11/2023