

DIREITO TRIBUTÁRIO DIGITAL: INCIDÊNCIA SOBRE SERVIÇOS E BENS IMATERIAIS

Vanilson Pereira Santos

Mestre em Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade Católica de Brasília.

Artigo recebido em 24.08.2025 e aprovado em 09.09.2025.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Evolução dos modelos de tributação na economia digital 2.1 A OCDE e o Plano BEPS 2.2 A OCDE e o BEPS 2.0: a solução dos dois pilares 2.3 A ONU e a tributação digital 3 Gênese do sistema tributário digital brasileiro (2023-2025) 3.1 O modelo constitucional brasileiro de tributação digital (EC n. 132/2023) 3.2 O modelo infraconstitucional brasileiro de tributação digital (LC n. 214/2025) 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo insere-se no campo do Direito Tributário, com foco na tributação da economia digital e na emergência de um Direito Tributário Digital brasileiro. O objetivo central consiste em analisar a erosão dos modelos tradicionais de incidência fiscal diante da desmaterialização patrimonial, a evolução das respostas multilaterais promovidas pela OCDE e pela ONU, e a gênese normativa nacional decorrente da Emenda Constitucional n. 132/2023 e da Lei Complementar n. 214/2025. O método utilizado foi a análise dogmática e comparativa, articulando estudo documental de relatórios internacionais, experiências estrangeiras e dispositivos normativos brasileiros recentes. Os resultados evidenciam que, embora as iniciativas da OCDE (BEPS 1.0 e 2.0) e da ONU (art. 12B da Convenção Modelo) tenham buscado enfrentar as distorções tributárias provocadas pela digitalização, permanecem condicionadas a limitações técnicas e tensões políticas. No Brasil, a consagração constitucional da categoria dos bens imateriais como objeto jurídico-tributário e a atribuição de sujeição passiva às plataformas digitais configuram um arranjo normativo estrutural, distinto dos modelos estrangeiros de caráter provisório. Conclui-se que o Brasil não apenas acompanha a evolução global, mas inaugura as bases de um Direito Tributário Digital, entendido como reconstrução dogmática voltada à relevância econômica dos bens intangíveis, com impactos sobre os regimes fiscal, civil, comercial e sucessório.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário digital. Economia digital. OCDE. ONU. Reforma tributária brasileira.

DIGITAL TAX LAW: TAXATION OF SERVICES AND INTANGIBLE ASSETS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Evolution of taxation models in the digital economy 2.1 The OECD and the BEPS Plan 2.2 The OECD and BEPS 2.0: the two-pillar solution 2.3 The UN and digital taxation 3 Genesis of the Brazilian digital tax system (2023-2025) 3.1 The Brazilian constitutional model of digital taxation (EC No. 132/2023) 3.2 The Brazilian infra-constitutional model of digital taxation (LC No. 214/2025) 4 Conclusion 5 References.

ABSTRACT: This article belongs to the field of Tax Law, focusing on the taxation of the digital economy and the emergence of a Brazilian Digital Tax Law. The main objective is to analyze the erosion of traditional tax models in the face of patrimonial dematerialization, the evolution of multilateral responses promoted by the OECD and the UN, and the normative genesis derived from Constitutional Amendment No. 132/2023 and Complementary Law No. 214/2025. The method adopted was a dogmatic and comparative analysis, combining documentary research of international reports, foreign experiences, and recent Brazilian legal provisions. The results show that, although the OECD initiatives (BEPS 1.0 and 2.0) and the UN (Article 12B of the Model Convention) sought to address the distortions caused by digitalization, they remain subject to technical limitations and political tensions. In Brazil, the constitutional recognition of intangible assets as taxable objects and the attribution of tax liability to digital platforms configure a structural arrangement, distinct from foreign models of a provisional nature. The conclusion is that Brazil not only follows global developments but also inaugurates the foundations of a Digital Tax Law, understood as a dogmatic reconstruction oriented toward the economic relevance of intangible assets, with impacts on tax, civil, commercial, and succession regimes.

KEYWORDS: Digital Tax Law. Digital Economy. OECD. UN. Brazilian Tax Reform.

1 INTRODUÇÃO

A desmaterialização patrimonial, caracterizada pela migração do valor de ativos corpóreos para infraestruturas digitais, encontra sua expressão mais eloquente no grupo de empresas conhecido como *Magnificent Seven*¹. O termo foi cunhado pelo mercado financeiro para se referir às sete maiores corporações norte-americanas de capital aberto, cujos modelos de negócio operam com base em ativos intangíveis e infraestrutura tecnológica de larga escala.

Em julho de 2025, todas essas corporações integravam o chamado *Trillion-Dollar Club*² e juntas ultrapassavam US\$ 18,5 trilhões em valor de mercado:

1. VORONOI. *Magnificent Seven* Hit Record \$ 18,5 Trillion Market Cap. Disponível em: <https://www.voronoiaapp.com/markets/-Magnificent-Seven-Hit-Record-185-Trillion-Market-Cap-3004>. Acesso em: 18 jul. 2025.
2. A expressão “Clube dos Trilhões” (em inglês, *Trillion-Dollar Club*) começou a circular na imprensa especializada em mercado financeiro e corporativo a partir de 2019. No Brasil, foi

Nvidia (US\$ 4,00 tri), Apple (US\$ 3,28 tri), Microsoft (US\$ 2,95 tri), Alphabet (US\$ 2,25 tri), Amazon (US\$ 1,75 tri), Meta (US\$ 1,40 tri) e Tesla (US\$ 1,20 tri). O valor de mercado agregado desse grupo é aproximadamente 2,8 vezes superior ao PIB nominal de toda a América Latina e Caribe, região composta por 33 países e territórios, cujo produto agregado foi estimado em US\$ 6,6 trilhões em 2024, segundo dados do Banco Mundial³.

Para os pesquisadores Garza de la Vega e Romero Jarrín⁴, a ascensão dessas empresas não pode ser compreendida apenas como um fenômeno de concentração de capital, mas como reflexo de uma reorganização profunda das formas de geração de valor. Nessas estruturas, a riqueza é produzida por meio de redes digitais, tratamento massivo de dados e intermediação algorítmica, com atuação global e mínima vinculação territorial.

Os autores observam que essas companhias operam em múltiplas jurisdições sem presença física relevante, transferem lucros com base em estruturas fiscais sofisticadas e escapam, em grande parte, dos critérios convencionais de tributação. Essa realidade, segundo argumentam, enfraquece a capacidade de arrecadação dos Estados, aprofunda desigualdades e limita o alcance das administrações tributárias, especialmente nos países em desenvolvimento.

Como resposta institucional ao descompasso entre uma legislação tributária ainda ancorada em paradigmas analógicos e as dinâmicas econômicas próprias do ambiente digital, Garza de la Vega e Romero Jarrín sustentam que a superação desse desequilíbrio exige mais do que medidas pontuais ou soluções

utilizada pela *PropMark* em agosto daquele ano, ao comentar a valorização de empresas como Apple e Amazon. Em 2020, o portal norte-americano *The Motley Fool* retomou o termo ao discutir a eventual entrada da Berkshire Hathaway nesse grupo, e, em 2021, a revista *Fortune* destacou a consolidação das empresas trilionárias como força dominante no índice S&P 500. Em 2024, veículos como *Informa Connect*, *Nasdaq* e *Barron's* registraram o ingresso de novas integrantes no clube, como Nvidia e Broadcom, refletindo a crescente relevância do setor de semicondutores na economia digital.

3. WORLD BANK. World Development Indicators: GDP (current US\$) – Latin America and the Caribbean (LAC). Washington, D.C.: The World Bank, 2024. Disponível em: <https://data-bank.worldbank.org/reports.aspx?source=worlddevelopmentindicators&series=NY.GDP.MKTP.CD&areas=LAC>. Acesso em: 18 jul. 2025.
4. GARZA DE LA VEGA, Daniel Alberto; ROMERO JARRÍN, Fabián Alejandro. La tributación en el sector digital: desafíos y oportunidades para el derecho fiscal y económico. *Revista Cálamo*, n. 23, p. 50-62, jul. 2025. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/393324694_TAXATION_IN_THE_DIGITAL_SECTOR_CHALLENGES_AND_OPPORTUNITIES_FOR_TAX_AND_ECONOMIC_LAW. Acesso em: 17 jul. 2025.

reativas. É necessário reconfigurar os critérios que estruturam a tributação internacional, a começar pela redefinição dos parâmetros de residência fiscal e presença econômica, de modo a permitir a incidência tributária mesmo na ausência de estabelecimento físico, com base na efetiva participação econômica em determinado mercado.

Os autores propõem, ainda, o desenvolvimento de mecanismos normativos específicos para a tributação de serviços digitais, com atenção à localização da demanda e à natureza da interação digital. Defendem que esse redesenho deve ser articulado a um regime ampliado de cooperação entre administrações fiscais, tanto no plano legislativo quanto no administrativo, como condição para mitigar os efeitos da fragmentação normativa e da competição entre jurisdições.

Apontam, por fim, a necessidade de incorporar tecnologias como *blockchain*, análise massiva de dados e inteligência artificial às práticas de controle fiscal, com vistas a fortalecer a capacidade estatal de identificar estruturas artificiais de elisão, rastrear fluxos e promover maior transparência na apuração da base tributável.

A crescente relevância de ativos digitais, dados transacionáveis e estruturas informacionais como formas de geração de valor evidencia um descompasso progressivo entre a dinâmica econômica contemporânea e os pressupostos tradicionais da tributação. O modelo construído ao longo do século passado foi moldado para incidir sobre manifestações patrimoniais tangíveis, localizadas e juridicamente delimitáveis. No entanto, como observam Correia Neto, Afonso e Fuck⁵, “as bases [do sistema tributário], estabelecidas no início do século XX, caminham para tornarem-se rapidamente obsoletas – inaptas para lidar com novas práticas comerciais e novos modelos de negócios”.

Os autores pontuam que materialidades tradicionais – *e.g.*, telefonia e combustíveis – perdem espaço para novas manifestações de riqueza ainda sem tratamento tributário adequado, como no caso dos intangíveis. Essa mudança não é apenas uma troca de meios físicos, mas altera profundamente a forma como a riqueza se torna visível e mensurável. Ela põe em xeque os modelos

5. 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*, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan./abr. 2019. DOI 10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 17 jul. 2025.

convencionais usados para classificar, controlar, regular e fiscalizar atividades econômicas, até então, concebidos para realidades tangíveis e locais, não para fluxos digitais, imateriais e globais.

A persistência de modelos que exigem presença física, regularidade de lucros ou formalização contratual para caracterizar fatos geradores tende a comprometer a neutralidade econômica e concorrencial do sistema tributário⁶, além de fragilizar sua capacidade de alcançar as novas formas de geração de riqueza. Mais do que revisar alíquotas ou expandir hipóteses de incidência, torna-se necessário redefinir os fundamentos conceituais da tributação, à luz da relevância dos fluxos digitais e da função econômica dos ativos intangíveis, sob pena de manter em funcionamento um modelo fiscal orientado por uma economia que já não existe.

2 EVOLUÇÃO DOS MODELOS DE TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em parceria com o G20, iniciou, em 2013, um esforço coordenado para enfrentar práticas fiscais agressivas de empresas multinacionais e os impactos da crescente digitalização da economia. O resultado foi o lançamento do Plano de Ação contra a Erosão da Base Tributária e a Transferência de Lucros (BEPS), estruturado em 15 ações temáticas⁷. Entre elas, a Ação 1 foi dedicada especificamente à análise dos desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia.

6. Ricardo Lobo Torres, em *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*, define o princípio da neutralidade como a exigência de que o sistema tributário não distorça decisões empresariais nem a formação dos preços, ressaltando que preserva tanto a racionalidade econômica das escolhas quanto a transparência dos efeitos fiscais sobre o valor final das operações (cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1).

7. As quinze ações do Plano BEPS abrangem: (1) os desafios da economia digital; (2) a neutralização de arranjos híbridos; (3) o fortalecimento das regras de CFC; (4) a limitação da dedutibilidade de juros; (5) o combate a práticas fiscais nocivas; (6) a prevenção do abuso de tratados; (7) a redefinição do conceito de estabelecimento permanente; (8) a alocação de lucros relativos a intangíveis; (9) a alocação de lucros relacionados a riscos e capital; (10) outras transações de alto risco em preços de transferência; (11) a coleta e análise de dados sobre BEPS; (12) a divulgação obrigatória de planejamentos tributários; (13) a documentação de preços de transferência e o relatório país a país (*Country-by-Country Reporting*); (14) a melhoria dos mecanismos de resolução de disputas; e (15) a criação de um instrumento multilateral para implementação coordenada das medidas adotadas.

Importa ressaltar que os relatórios produzidos pela OCDE ao longo da última década consolidam o entendimento de que a chamada “economia digital” não configura um setor autônomo, tampouco pode ser funcionalmente dissociada da estrutura econômica tradicional. Ao contrário, reconhece-se que elementos como dados, algoritmos e plataformas passaram a compor, de maneira estrutural, os processos de produção, distribuição e consumo em praticamente todos os segmentos econômicos. A constatação da Organização de que “a economia digital está se tornando a própria economia” sintetiza a mudança de paradigma em curso, que desafia os sistemas tributários tradicionais e exige sua atualização diante de uma realidade cada vez mais desmaterializada e desterritorializada.

Os efeitos concretos da integração progressiva entre a estrutura econômica tradicional e a lógica digital aparecem com nitidez nas análises de Luís Eduardo Schoueri e Guilherme Galdino. Os pesquisadores ressaltam que a aquisição de determinados bens, embora formalmente enquadrada como circulação de mercadorias, envolve simultaneamente o fornecimento de utilidades continuadas, a execução de funções automatizadas e a transmissão de dados sem intervenção humana. O desafio, portanto, não consiste em substituir os fundamentos tradicionais da tributação, mas em preservá-los mediante uma reconstrução interpretativa capaz de lidar com a crescente complexidade das operações econômicas contemporâneas⁸.

2.1 A OCDE e o Plano BEPS

A institucionalização da resposta à transformação digital no campo tributário ocorreu com o lançamento do Plano BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, pela OCDE, em parceria com o G20, em 2013. O Plano BEPS representou o primeiro esforço sistemático de revisão das normas de incidência tributária diante das mudanças estruturais associadas à digitalização da economia. Vera

8. 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: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

Thorstensen e Thiago Nogueira⁹ demonstram que a elaboração do plano não se deu de forma repentina ou isolada, mas resultou de uma trajetória diplomática e normativa iniciada ainda em 2009¹⁰, no contexto das reações multilaterais à crise financeira internacional. Naquele ano, durante a Cúpula de Londres, os líderes do G20 reconheceram os limites do modelo baseado no sigilo bancário e anunciaram medidas concretas contra jurisdições não cooperantes, como a revisão de tratados, a adoção de retenções na fonte e o reforço das exigências de transparência para instituições financeiras.

Essas deliberações inauguraram um ciclo de coordenação fiscal internacional, no qual a OCDE e o Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações em Matéria Tributária assumiram papel central. A partir de 2011¹¹, o modelo de troca automática de informações passou a ser promovido como referência para a cooperação entre administrações tributárias. Esse movimento não apenas redefiniu os padrões de transparência entre países, como também lançou as bases técnicas e políticas para a reestruturação de normas substantivas sobre incidência tributária internacional.

A Reunião de Los Cabos, em 2012¹², representou o momento em que o tema da erosão da base tributável e da transferência artificial de lucros ingressou formalmente na agenda do G20. A partir dessa inflexão, consolidou-se o entendimento de que as práticas de planejamento fiscal agressivo exigiam respostas institucionais coordenadas, capazes de neutralizar os efeitos da fragmentação normativa entre jurisdições. Nesse contexto, os líderes do G20 passaram a articular o enfrentamento dessas distorções com a necessidade de redefinir os próprios critérios de conexão entre fatos econômicos e poderes tributantes.

9. THORSTENSEN, Vera; NOGUEIRA, Thiago. Tributação e BEPS: a avaliação da OCDE sobre matéria tributária e a implementação do Projeto BEPS pelo Brasil. *Texto para Discussão*, n. 534 – CCGI/FGV. São Paulo: FGV, 2020.
10. G20. Declaration on Strengthening the Financial System. London Summit, 2 Apr. 2009. Disponível em: https://www.imf.org/external/np/sec/pr/2009/pdf/g20_040209.pdf. Acesso em: 17 jul. 2025.
11. G20. Cannes Summit Final Declaration. 4 Nov. 2011. Disponível em: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/world/G7-G20/G20-Documents/2011-France-Leaders-Declaration.pdf?__blob=publicationFile&v=1 Acesso em: 17 jul. 2025.
12. G20 Leaders Declaration – Los Cabos, Mexico. 18-19 Jun. 2012. Disponível em: https://www.fsb.org/uploads/g20_leaders_declaration_los_cabos_2012.pdf. Acesso em: 17 jul. 2025.

O endosso político ao plano de ação elaborado pela OCDE ocorreu na Reunião de São Petersburgo, realizada em 5 e 6 de setembro de 2013¹³. Segundo Thorstensen e Nogueira, o anexo à declaração final reconheceu que a ausência de coordenação entre os sistemas nacionais favorecia a sistematização de estratégias artificiais de deslocamento de lucros, com impactos adversos sobre a arrecadação, a concorrência e a percepção de justiça fiscal. O plano estruturou-se em quatro eixos: (i) redução de lacunas entre os ordenamentos nacionais; (ii) redefinição dos critérios de presença fiscal relevante; (iii) ampliação da transparência nas estruturas empresariais e fluxos econômicos; e (iv) adoção de um instrumento multilateral para viabilizar a implementação coordenada das medidas¹⁴.

É nesse cenário que se insere a Ação 1, voltada à análise dos impactos específicos da digitalização sobre os critérios tradicionais de incidência do imposto de renda. Ao destacar a desmaterialização dos ativos, a mobilidade das operações econômicas e a fragmentação das cadeias globais de valor, a OCDE passou a reconhecer que as estruturas clássicas de conexão fiscal, baseadas na territorialidade e na presença física, já não eram suficientes para capturar adequadamente a geração de valor em ambientes digitais.

O conjunto das quinze ações do Plano BEPS pode ser sistematizado em quatro blocos temáticos, conforme leitura funcional recorrente nos relatórios da OCDE: (i) padrões mínimos obrigatórios (Ações 5, 6, 13 e 14); (ii) revisão de normas existentes (Ações 1, 7, 8, 9 e 10); (iii) abordagens comuns e boas práticas (Ações 2, 3, 4 e 12); e (iv) medidas de implementação coordenada (Ação 15).

Como encaminhamento dessas conclusões, a Ação 1 apresentou três propostas de medidas normativas: a adoção de uma regra de presença econômica significativa (*Significant Digital Presence*), a aplicação de retenções na fonte sobre pagamentos digitais e a criação de uma contribuição de equalização incidente sobre receitas obtidas com atividades digitais relevantes. Essas propostas foram incluídas no relatório final como alternativas possíveis, mas não chegaram a ser

13. OECD. Tax Annex to the St. Petersburg G20 Leaders' Declaration. 5-6 Sep. 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2025.

14. OECD. *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>. Acesso em: 17 jul. 2025.

incorporadas ao plano, diante da ausência de consenso entre os países envolvidos nas negociações no âmbito da OCDE. Essa limitação conduziu à criação do *Inclusive Framework on BEPS*, plataforma ampliada de cooperação tributária internacional, no âmbito da qual foram propostas as soluções de dois pilares, concebidas como desdobramentos das hipóteses delineadas pela Ação 1.

2.2 A OCDE e o BEPS 2.0: a solução dos dois pilares

Instituído em janeiro de 2016 pela OCDE e pelo G20, o *Inclusive Framework on BEPS*¹⁵ marcou o início de uma nova etapa de cooperação tributária internacional, ao permitir que mais de 140 países e jurisdições participassem, em condições de igualdade, da formulação, da implementação e do monitoramento de medidas voltadas ao enfrentamento da erosão das bases tributárias e da transferência de lucros. A evolução desse fórum multilateral configurou o que passou a ser denominado BEPS 2.0¹⁶, cuja principal iniciativa é a solução de dois pilares, apresentada a partir de 2020 com o propósito de adaptar o sistema tributário internacional às transformações promovidas pela economia digital.

A plataforma OCDE/G20 ampliou a adesão para mais de 140 países e jurisdições e estabeleceu mecanismos para acompanhar, de forma coordenada, a execução das 15 Ações do Plano BEPS original. A partir de 2020, esse mesmo fórum passou a desenvolver propostas que ultrapassam o escopo das medidas de 2015, especialmente aquelas reunidas nos Pilares 1 e 2 do chamado BEPS 2.0.

O Pilar 1 do Projeto BEPS 2.0 propõe a criação de um novo critério de conexão fiscal entre empresas multinacionais e os países onde estão localizados os consumidores ou usuários de seus bens e serviços, com fundamento na noção de “presença econômica significativa” (*significant digital presence*). Essa forma de vinculação não depende da existência de estabelecimento permanente e se define com base em critérios objetivos, como o volume de receitas obtidas em

15. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Inclusive Framework on BEPS: progress report July 2016-June 2017*. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2016-june-2017_60eb0b86-en.html. Acesso em: 18 jul. 2025.

16. “The BEPS 1.0 Action 1 Final Report concluded saying that work on the digital economy would continue, setting the stage for BEPS 2.0 and the Two-Pillar proposal” (cf. HANLON, Michelle; NESSA, Michelle L. The use of financial accounting information in the OECD BEPS 2.0 Project: a discussion of the rules and concerns. *MIT Sloan Research Paper*, n. 6888-23, Oct. 2022. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4319352>. Acesso em: 18 jul. 2025).

determinado território, o número de usuários e o grau de interação contínua com o mercado local. Como apontam Correia Neto, Afonso e Fuck¹⁷, esse modelo busca superar o esvaziamento do conceito clássico de estabelecimento permanente, inadequado para os negócios digitais, substituindo-o por um nexo territorial mais compatível com a dinâmica da economia em rede.

A proposta busca adaptar as regras de alocação internacional da renda à lógica econômica da digitalização, conferindo aos países onde se encontra a base de usuários ou consumidores o direito de tributar uma parcela dos lucros gerados por empresas que operam remotamente. A redistribuição do poder tributário fundamenta-se na constatação de que o engajamento de usuários e a exploração sistemática de dados em mercados-alvo constituem formas relevantes de geração de valor¹⁸. Para implementar esse novo paradigma, o Pilar 1 organiza-se em três componentes: o Montante A, que transfere parte dos lucros residuais às jurisdições de consumo; o Montante B, que assegura uma remuneração padronizada pelas atividades de distribuição e *marketing* realizadas localmente; e um mecanismo multilateral voltado à prevenção e à solução de controvérsias, com vistas à estabilidade e à coordenação entre os Estados envolvidos.

O Montante A representa o núcleo redistributivo do Pilar 1¹⁹. Aplica-se a grupos multinacionais com receita global consolidada superior a 20 bilhões de euros e margem de lucro acima de 10%, com exclusão das atividades extrativistas e dos serviços financeiros regulados. Nesses casos, parcela do lucro residual, calculado sobre a rentabilidade que excede o retorno considerado normal, é atribuída às jurisdições de mercado com base em fórmula uniforme de repartição. Essa alocação busca refletir a contribuição econômica gerada pela interação com consumidores e usuários localizados nas jurisdições destinatárias.

17. 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*, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan./abr. 2019. Disponível em: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>. Acesso em: 18 jul. 2025.

18. OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy: Action 1 – 2015 Final Report*. Paris: OECD Publishing, 2015. [OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project]. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 18 jul. 2025.

19. OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint.htm>. Acesso em: 18 jul. 2025.

O Montante B trata da fixação de uma remuneração padronizada para atividades rotineiras de *marketing* e distribuição exercidas localmente. Ao definir parâmetros simplificados de retorno, essa medida busca reduzir a litigiosidade associada à aplicação das regras de preços de transferência, sobretudo em operações de baixa complexidade funcional.

A proposta prevê ainda a criação de um mecanismo multilateral de resolução de controvérsias, destinado a prevenir a dupla tributação e garantir estabilidade na aplicação das novas regras. A operacionalização do regime depende da celebração de um instrumento multilateral com força jurídica para alterar, de forma coordenada, cláusulas de tratados bilaterais vigentes, o que exige elevada articulação política e legislativa entre as jurisdições participantes.

O Pilar 2 do BEPS 2.0 propõe a instituição de um nível mínimo de tributação efetiva sobre os lucros de grupos multinacionais, com o objetivo de limitar a competição fiscal entre países e mitigar o deslocamento artificial de lucros para jurisdições de baixa ou nula tributação. A proposta estabelece um piso de carga fiscal global que, se não observado na jurisdição de origem do lucro, autoriza a tributação residual em outras jurisdições vinculadas ao grupo.

As medidas propostas são direcionadas a grupos multinacionais com receita global consolidada superior a 750 milhões de euros, tomando como referência o limiar já utilizado para fins de relatório país a país. A alíquota mínima global proposta é de 15%, apurada com base em uma fórmula padronizada de lucro contábil ajustado e tributos efetivamente pagos, conforme regras previstas no *GloBE Model Rules*²⁰.

O Pilar 2 organiza-se em torno de quatro regras principais²¹. A primeira é a *Income Inclusion Rule* (IIR), que permite à jurisdição da empresa controladora incluir na base de cálculo os lucros de suas controladas no exterior, caso estes

20. As *GloBE Model Rules* (acrônimo de *Global Anti-Base Erosion Model Rules*, em tradução livre, “Regras-modelo Globais contra a Erosão da Base Tributária”) consistem em um conjunto normativo elaborado pela OCDE com vistas à implementação de uma alíquota mínima global sobre os lucros de grupos multinacionais.

21. As quatro regras principais das *GloBE Model Rules* são: (i) a *Income Inclusion Rule* (IIR) (“Regra de Inclusão de Renda”), que impõe à controladora a inclusão dos lucros de subsidiárias subtributadas em sua base de cálculo; (ii) a *Undertaxed Payments Rule* (UTPR) (“Regra de Pagamentos Subtributados”), que autoriza ajustes fiscais em jurisdições do grupo quando os lucros forem direcionados a entidades com tributação inferior à mínima global; (iii) a *Switch-over Rule* (SOR) (“Regra de Substituição de Isenção por Crédito”), que converte o método da isenção em imputação com crédito nos casos de baixa tributação no exterior; e (iv) a *Subject to Tax*

sejam tributados a uma alíquota inferior ao mínimo global. A segunda é a *Undertaxed Payment Rule* (UTPR), que atua de forma complementar à IIR e autoriza os demais países do grupo a negar deduções ou realizar ajustes, quando a controladora não aplicar a tributação adicional.

A terceira é a *Switch-over Rule* (SOR), voltada a adaptar cláusulas de isenção em tratados de dupla tributação, permitindo sua substituição por mecanismos de crédito quando os lucros forem tributados abaixo do limite acordado. Por fim, a quarta regra é a *Subject to Tax Rule* (STTR), que autoriza a tributação na fonte de determinados pagamentos transfronteiriços entre partes relacionadas, quando sujeitos a uma alíquota nominal inferior a um piso fixado, geralmente aplicado por países em desenvolvimento.

O professor Michael P. Devereux, no artigo “International tax competition and coordination with a global minimum tax”²², desenvolve uma análise aprofundada da lógica institucional da solução de dois pilares e sustenta que o acordo configura um arranjo semelhante a um cartel fiscal entre Estados soberanos, em que cada país se compromete a aplicar uma tributação mínima com o objetivo de impedir a transferência artificial de base tributária por parte de seus pares. A comparação com cartéis empresariais ressalta que a estabilidade do modelo depende da existência de mecanismos credíveis de retaliação contra participantes que descumpram o pacto.

Com efeito, a implantação global da solução de dois pilares enfrenta obstáculos relevantes que precisam ser superados para garantir sua efetividade. Em primeiro lugar, a heterogeneidade entre os sistemas jurídicos exige a adaptação das legislações nacionais a um modelo normativo altamente técnico, o que impõe dificuldades adicionais para países com baixa capacidade institucional. Além disso, o modelo pode entrar em conflito com tratados internacionais vigentes, especialmente no que se refere à não discriminação, à reciprocidade de benefícios e à divisão de competências tributárias, exigindo renegociação ou reinterpretação dos acordos existentes.

Rule (STTR) (“Regra de Submissão à Tributação”), que permite ao país da fonte tributar certos pagamentos internacionais quando sujeitos a alíquota nominal inferior a 9% no destino.

22. DEVEREUX, Michael P. International tax competition and coordination with a global minimum tax. *Working Paper*, n. 2022-25, Oxford, Oct. 2022. Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp22-25-devereuxpdf>. Acesso em: 18 jul. 2025.

Soma-se a isso a disparidade entre as administrações tributárias. Muitas jurisdições carecem de estrutura para apurar corretamente a base contábil ajustada (*GloBE income*), aplicar as regras de exclusão por substância e fiscalizar grupos multinacionais com presença global. A adoção do Pilar 2 pressupõe não apenas alteração normativa, mas também investimentos significativos em tecnologia da informação, qualificação de pessoal e integração internacional de dados fiscais.

Há ainda desafios relacionados à coordenação internacional. A eficácia do sistema depende da adesão de um número crítico de países-sede de multinacionais. A ausência ou retirada de grandes economias, como os Estados Unidos, comprometeria o equilíbrio do arranjo e poderia reativar práticas de concorrência fiscal prejudiciais, minando os efeitos redistributivos pretendidos pelo regime. A criação de mecanismos de pressão recíproca, como a *Undertaxed Payment Rule*, busca mitigar esse risco, mas sua aplicação plena exige compromisso político contínuo entre os principais atores.

Por fim, a complexidade técnica do regime e os altos custos de conformidade funcionam como barreiras práticas à implementação. O sistema exige cálculos sofisticados, alinhamento contábil entre jurisdições e um elevado grau de previsibilidade normativa. Países que baseiam sua competitividade em regimes de baixa tributação tendem a oferecer resistência ou buscar adaptações que neutralizem os efeitos do Pilar 2. Superar esses desafios pressupõe não apenas engenharia normativa, mas também vontade política e capacidade institucional coordenada em escala global.

2.3 A ONU e a tributação digital

A atuação da ONU no campo da tributação internacional remonta à década de 1980, com a publicação da primeira versão do “Modelo de Convenção entre países desenvolvidos e em desenvolvimento” (*United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*)²³. Desde então, esse instrumento tem sido progressivamente ajustado com o objetivo de assegurar maior equilíbrio na distribuição da competência tributária entre Estados

23. FERREIRA, Mariana Loureiro. *Tributação internacional e economia digital: fontes do direito fiscal internacional e desafios para os países em desenvolvimento*. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2020.

de residência e de fonte, especialmente em benefício dos países em desenvolvimento, diante de fluxos internacionais de renda concentrados em empresas estrangeiras.

Com a intensificação da digitalização da economia global, novos desafios passaram a demandar respostas normativas mais específicas. A partir de 2013²⁴, o Comitê de Especialistas das Nações Unidas passou a elaborar instrumentos voltados à tributação de serviços transfronteiriços prestados a distância, por meios eletrônicos ou virtuais, sem presença física do prestador. Esse esforço resultou na publicação do “Manual prático sobre a tributação de transações internacionais envolvendo serviços e royalties” (*United Nations Practical Manual on the Taxation of International Transactions Involving Services and Royalties*), cuja edição de 2021 incorporou diretrizes expressas quanto à viabilidade da incidência na fonte em contextos desmaterializados, com base em critérios funcionais de conexão fiscal.

No mesmo ano, essa orientação também encontrou expressão normativa no plano convencional, com a introdução do art. 12B no *Modelo de Convenção das Nações Unidas*. A nova cláusula estabeleceu uma regra específica para a tributação de receitas decorrentes da prestação de serviços automatizados, refletindo a tentativa da ONU de adaptar seus instrumentos aos modelos de negócios intensivos em tecnologia e escalabilidade digital.

A introdução do art. 12B²⁵ no Modelo de Convenção das Nações Unidas entre países desenvolvidos e em desenvolvimento representou um marco na tentativa da ONU de oferecer soluções jurídicas específicas para a tributação da economia digital. Inserido na versão revista de 2021, o dispositivo resulta dos debates promovidos pelo Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, com destaque para os trabalhos do Subcomitê sobre Economia Digital, criado em 2018 e ativo entre 2019 e abril de 2021. A proposta refletiu as demandas de países em desenvolvimento por maior autonomia

24. UNITED NATIONS. *United Nations Practical Manual on the Taxation of International Transactions Involving Services and Royalties*. New York: United Nations, 2013. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em: 18 jul. 2025.

25. UNITED NATIONS. *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2021 Update*. New York: United Nations, 2021 [art. 12B, p. 24-27; Comentários, p. 218-226]. Disponível em: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf. Acesso em: 18 jul. 2025.

na tributação de serviços digitais consumidos em seus territórios, ainda que prestados por empresas sem qualquer presença física local. A proposta surgiu como resposta às limitações do modelo tradicional de tributação internacional, fortemente baseado nos conceitos de residência e de estabelecimento permanente, os quais se mostravam insuficientes diante da desmaterialização dos fluxos econômicos.

O art. 12B confere ao Estado da fonte o direito de tributar rendimentos pagos a não residentes pela prestação de serviços automatizados digitais, desde que o beneficiário do serviço esteja localizado em seu território. Define-se como serviço automatizado aquele prestado de forma substancialmente automática, com intervenção humana mínima ou inexistente após a conclusão do contrato. Entre os exemplos indicados nos comentários oficiais da ONU, incluem-se serviços de *streaming*, publicidade digital, armazenamento em nuvem, plataformas de hospedagem e aplicações de *software* sob demanda. A tributação se dá, como regra, por meio de alíquota convencionada incidente sobre a receita bruta, salvo quando o prestador estrangeiro mantiver presença física relevante no Estado da fonte, hipótese em que se aplicaria o regime previsto no art. 7º (lucros empresariais). A cláusula admite ainda flexibilizações por acordo bilateral, como limites quantitativos, isenções condicionadas ou aplicação de métodos alternativos de tributação.

Entre as análises críticas do art. 12B destaca-se o estudo do professor espanhol Andrés Báez Moreno, publicado no *World Tax Journal*, em 2021²⁶. O autor sustenta que a cláusula é, em larga medida, redundante, uma vez que os serviços automatizados digitais já poderiam ser enquadrados no art. 12A, relativo a serviços técnicos prestados de forma remota.

Para Báez, a coexistência de ambas as disposições introduz insegurança conceitual, ao criar uma linha divisória artificial entre serviços automatizados e não automatizados, de difícil aplicação prática. Além disso, o art. 12B seria fonte de assimetrias distributivas, ao admitir tratamentos fiscais distintos para situações economicamente equivalentes, tanto em relação à alíquota quanto em relação à base de incidência. Essa ambivalência, segundo o

26. BÁEZ MORENO, Andrés. Because Not Always B Comes After A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. Draft, 8 jul. 2021. Disponível em: https://law.indiana.edu/instruction/indiana-leeds/assets/tax_il-baez-moreno_digital-economy.pdf. Acesso em: 18 jul. 2025.

autor, fragiliza o objetivo declarado da ONU de conferir clareza e simplicidade à tributação digital, e pode até comprometer a adoção efetiva da cláusula em tratados bilaterais.

Por outro lado, a advogada Juliana de Sousa²⁷, em artigo publicado nos *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional* (IBDT/FDUSP, 2025)²⁸, entende que o art. 12B constitui uma inovação normativa estratégica voltada à justiça fiscal internacional. Segundo a autora, a cláusula rompe com a rigidez do modelo convencional centrado na presença física do prestador e introduz um critério alternativo de conexão baseado na localização do usuário, apto a fortalecer a capacidade arrecadatória dos países em desenvolvimento.

Juliana destaca, ainda, que a possibilidade de escolha entre tributação sobre base bruta (com alíquotas moderadas) ou sobre base líquida presumida (30% da margem de lucro) confere flexibilidade e viabilidade prática, reduzindo a dependência de dados contábeis complexos e mitigando litígios transnacionais. Em sua leitura, o art. 12B da ONU oferece não apenas simplicidade normativa, mas também uma ferramenta de reequilíbrio estrutural no sistema tributário internacional, especialmente diante da inércia multilateral em torno do Pilar 1 da OCDE.

A positivação do art. 12B configura uma reformulação estrutural dos critérios clássicos de conexão no Direito Tributário Internacional, ao permitir a incidência fiscal dissociada da presença física do prestador no território do Estado onde se localiza o usuário final dos serviços digitais. Essa reconstrução do nexo tributário oferece às jurisdições destinatárias da demanda digital um instrumento normativo alternativo para a proteção de suas bases tributárias, diante da crescente concentração das receitas digitais em conglomerados multinacionais sediados em centros econômicos centrais. Embora sua implementação

27. SOUSA, Juliana de. Permanente de serviços (art. 5 (3)) e a tributação dos serviços digitais automatizados (art. 12-B): inovações estabelecimento da ONU em prol do desenvolvimento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; MAITO, Rodrigo (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional – IBDT/DEF-FDUSP*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2025. p. 607-627.

28. Os professores Luís Eduardo Schoueri, Luís Flávio Neto e Rodrigo Maito da Silveira atuaram como coordenadores editoriais dos *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional – IBDT/DEF-FDUSP* (2025), sendo responsáveis pela organização acadêmica e curadoria dos artigos selecionados.

dependa da formalização em tratados firmados entre Estados²⁹, o artigo vem sendo debatido em fóruns regionais relevantes, como o Fórum Africano de Administrações Tributárias (ATAF) e o Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), o que evidencia seu potencial de disseminação entre países que buscam soluções para a tributação na economia digital.

3 GÊNESE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DIGITAL BRASILEIRO (2023-2025)

O vocábulo “gênese”, oriundo do grego γένεσις (*génesis*), designa o ato de nascer, originar ou gerar. Derivada do verbo γίγνομαι (*tornar-se, vir a ser*), e formada com o sufixo -σις, a expressão carrega, desde a Antiguidade, a ideia de passagem do potencial ao atual, do informe ao estruturado. Sua raiz indo-europeia *gen-* encontra correspondência em termos como *janati* (sânscrito), *gignere* (latim) e *kinnan* (gótico), todos ligados à noção de germinação e surgimento³⁰.

A escolha desse vocábulo para o título desta seção busca assinalar o início de uma nova arquitetura normativa voltada à tributação da economia digital no Brasil, compreendida como processo de estruturação jurídico-institucional inaugurado pela reforma constitucional tributária de 2023. Esse marco introduz novos pressupostos materiais e formais para o Direito Tributário, a partir dos quais se projeta a necessidade de formulação das normas infraconstitucionais, com vistas à adaptação do sistema tributário nacional às transformações operadas por uma economia cada vez mais imaterial, desterritorializada, automatizada, orientada por fluxos de dados, escalável em tempo real e articulada por plataformas digitais de alcance transnacional.

29. A Convenção Modelo das Nações Unidas – assim como a da OCDE – possui natureza recomendatória e não gera efeitos jurídicos diretos. O art. 12B somente adquire força normativa quando incorporado a convenções internacionais formalmente celebradas entre Estados, sejam elas bilaterais ou multilaterais.

30. γένεσις (γενέσεως). Nom d'action de γίγνομαι, avec le suffixe -σις. Forme ancienne : γένετις. Cf. le thème indo-européen *gen- “engendrer, naître”. Cf. sanskrit *janati* “il engendre”, latin *gignere*, genus, gothique *kinnan* (cf. CHANTRAINE, Pierre. *Dictionnaire étymologique de la langue grecque: histoire des mots*. Nouvelle édition avec supplément, sous la direction de Alain Blanc, Charles de Lamberterie et Jean-Louis Perpillou. Paris: Klincksieck, 1999. v. 1. [première édition: 1968, p. 229]. Disponível em: <https://archive.org/details/dictionnaire-etymologique-de-la-langue-grecque-histoire-des-mots-by-pierre-chantraine-z-lib.org>. Acesso em: 22 jul. 2025).

A evolução das iniciativas estrangeiras voltadas à tributação da economia digital revela um percurso fragmentado, marcado por soluções unilaterais, tensionamentos internacionais e tentativas de antecipação aos mecanismos multilaterais propostos pela OCDE e pela ONU. A análise cronológica dessas experiências contribui para avaliar o grau de coerência normativa e estabilidade institucional do modelo brasileiro, especialmente em relação à definição da hipótese de incidência, à delimitação territorial da obrigação tributária e à imputação de responsabilidade às plataformas digitais.

A Índia foi o primeiro país a adotar uma medida específica voltada à arrecadação sobre serviços digitais prestados por empresas estrangeiras sem presença física no território nacional. Criada em 2016, a *equalisation levy* consistia em um imposto de 6% incidente sobre receitas de publicidade digital, com foco em plataformas de alcance global³¹. O instrumento visava a corrigir assimetrias percebidas na distribuição da base tributária, mas operava à margem do sistema ordinário do imposto sobre serviços. Em março de 2025, o governo indiano revogou a medida, após pressões diplomáticas dos Estados Unidos e no contexto de tratativas para acomodação dentro do Pilar 1 da OCDE³².

A França instituiu, em 2019³³, o que ficou conhecido como taxa GAFA³⁴, referência a Google, Apple, Facebook e Amazon, com alíquota de 3% sobre o faturamento gerado por determinados serviços digitais no país. O imposto incide sobre a receita bruta decorrente da venda de publicidade *online*, comercialização de

31. INDIA. Notification n. 38/2016 – Equalisation Levy Rules, 2016. Ministry of Finance, Department of Revenue, Central Board of Direct Taxes, New Delhi, 27 maio 2016. Disponível em: https://www.incometax.gov.in/iec/foportal/sites/default/files/2020-08/notification382016_o.pdf. Acesso em: 19 jul. 2025.

32. INDIA. *Finance Bill, 2025*. Apresentado ao Parlamento da Índia em 1º de fevereiro de 2025. Cláusula 225. Disponível em: https://www.indiabudget.gov.in/doc/Finance_Bill.pdf. Acesso em: 19 jul. 2025.

33. FRANCE. Loi n. 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. *Journal Officiel de la République Française*, 25 jul. 2019.

34. A exposição de motivos do *Projet de loi n. 595 (2018-2019)*, que instituiu a *taxe sur les services numériques*, reconhece o uso recorrente da expressão *taxe GAFA*, mas adverte para sua imprecisão. Segundo o relatório técnico apresentado pela Comissão de Finanças do Senado francês, essa denominação, embora amplamente difundida pela mídia, não reflete com exatidão o escopo da medida, que não se limita a determinadas empresas, mas alcança qualquer operador que exerça atividades digitais específicas (SÉNAT FRANÇAIS. Rapport n. 496 [2018-2019] sur le projet de loi n. 595, présenté par Albéric de Montgolfier. Paris: Sénat, 2019).

dados e intermediação digital, como *marketplaces*. O regime tributário é aplicável apenas a empresas com receita global superior a € 750 milhões e faturamento anual mínimo de € 25 milhões na França. Embora tecnicamente justificado como medida provisória, o tributo gerou tensões comerciais e foi contestado sob alegações de discriminação e extraterritorialidade³⁵.

A Itália, em 2020³⁶, instituiu um imposto sobre serviços digitais, com alíquota de 3%. Inicialmente, sua aplicação restringia-se a empresas com receita global superior a € 750 milhões e pelo menos € 5,5 milhões em receitas digitais no mercado italiano. Em 2025, a supressão do critério de faturamento local ampliou o campo de incidência do tributo, tornando-o aplicável a todas as empresas cuja receita global ultrapasse o limite de € 750 milhões, independentemente do montante de receitas especificamente auferidas no território italiano³⁷.

O Reino Unido implementou, também em 2020, um imposto de 2% sobre a receita bruta de determinados serviços digitais, como redes sociais, mecanismos de busca e plataformas de intermediação, quando vinculados a usuários britânicos³⁸. A incidência se aplica apenas ao valor que exceder £ 25 milhões em

35. Uma investigação conduzida pelo Escritório do Representante Comercial dos Estados Unidos (USTR), com base na Seção 301 do *Trade Act* de 1974, concluiu que a taxa sobre serviços digitais instituída pela França violava princípios do comércio internacional, ao discriminar empresas norte-americanas, aplicar-se retroativamente e produzir efeitos extraterritoriais. A resposta estadunidense incluiu ameaça de retaliações tarifárias sobre produtos franceses, elevando as tensões comerciais bilaterais (cf. UNITED STATES TRADE REPRESENTATIVE. Conclusion of USTR's Investigation under Section 301 into France's Digital Services Tax. Washington, D.C., 2 dez. 2019. Disponível em: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2019/december/conclusion-ustr%E2%80%99s-investigation>. Acesso em: 23 jul. 2025).

36. ITALIA. Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019–2021. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, Roma, n. 302, 31 dez. 2018 [Suplemento Ordinario n. 62].

37. Conforme publicado na *Gazzetta Ufficiale* (série geral n. 305, de 31 de dezembro de 2024), a Lei n. 207, de 30 de dezembro de 2024 – Lei Orçamentária para 2025 (Legge 30 dicembre 2024, n. 207 – Legge di Bilancio 2025), art. 1, comma 21, letra “a”, revogou, a partir de 1º de janeiro de 2025, a exigência de receitas digitais mínimas localizadas (€ 5,5 milhões), mantendo apenas o critério de receita global igual ou superior a € 750 milhões para a incidência do imposto sobre serviços digitais (cf. ITALIA. Legge 30 dicembre 2024, n. 207 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, Roma, n. 305, 31 dez. 2024. Disponível em: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2024/12/31/24G00229/sg>. Acesso em: 23 jul. 2025).

38. UNITED KINGDOM. Finance Act 2020 – Part 2: Digital Services Tax. Public General Acts 2020, c. 14. Londres: Legislation.gov.uk, 22 jul. 2020.

receitas no Reino Unido, desde que a empresa possua receita global superior a £ 500 milhões. O regime tributário foi concebido como transição até a adoção dos padrões multilaterais da OCDE, com cláusulas de revisão periódica (*sunset clauses*) e isenções específicas³⁹.

A Espanha instituiu, em 2021, um imposto sobre serviços digitais (*Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*)⁴⁰, com alíquota de 3%, incidente sobre receitas brutas decorrentes de determinadas atividades digitais, como serviços de publicidade *online*, intermediação em plataformas digitais e transmissão de dados de usuários. O tributo incide sobre grupos empresariais cuja receita global anual ultrapasse € 750 milhões e cuja receita derivada dessas atividades, no território espanhol, seja igual ou superior a € 3 milhões.

O Canadá, por sua vez, previa a instituição de um imposto de 3% sobre a receita obtida com serviços digitais prestados a usuários canadenses, com aplicação retroativa a 2022. O tributo seria aplicado a empresas com receita global superior a € 750 milhões e ao menos C\$ 20 milhões em receitas digitais no país⁴¹. No entanto, em junho de 2025, às vésperas do início da exigibilidade do tributo, o governo canadense anunciou a revogação integral do tributo, em resposta às pressões diplomáticas dos Estados Unidos e com o objetivo de preservar o equilíbrio nas relações comerciais bilaterais, diante da ameaça de medidas retaliatórias⁴².

No Brasil, a Emenda Constitucional n. 132, de 2023⁴³, inaugura a reconfiguração do sistema de tributação sobre o consumo, estabelecendo a transição do

39. UNITED KINGDOM. *Finance Act 2020*. Part 2 – Digital Services Tax. London: The National Archives, 2020.

40. ESPAÑA. Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, n. 154, 29 jun. 2021.

41. CANADA. Digital Services Tax Act (S.C. 2024, c. 15, s. 96). Ottawa: Justice Laws Website, 25 jun. 2025.

42. CANADA. Department of Finance. Canada rescinds Digital Services Tax to advance broader trade negotiations with the United States. Ottawa, 29 jun. 2025. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/department-finance/news/2025/06/canada-rescinds-digital-services-tax-to-advance-broader-trade-negotiations-with-the-united-states.html>. Acesso em: 19 jul. 2025.

43. A Emenda Constitucional n. 132, promulgada em dezembro de 2023, insere-se em um contexto de reorganização estrutural do sistema tributário brasileiro, marcado por pressões internas por simplificação e racionalização da tributação sobre o consumo, bem como por exigências externas de adaptação às novas dinâmicas da economia digital e da concorrência fiscal global. No plano interno, a reforma buscou harmonizar competências tributárias entre

modelo vigente, marcado pela fragmentação de competências e pela heterogeneidade normativa, por uma estrutura de base ampla, incidência não cumulativa e repartição dual entre os entes federativos. Nesse rearranjo, foram instituídos três tributos: o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), previsto no art. 156-A da Constituição Federal, de competência comum dos entes subnacionais (Estados, Municípios e Distrito Federal), em substituição ao ICMS e ao ISS; a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), prevista no art. 195, V, de competência da União, vinculada à seguridade social, em substituição ao PIS, à Cofins e, com ressalvas, ao IPI⁴⁴, e o Imposto Seletivo incidente sobre a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente (IS), previsto no art. 153, III, da CF, também de competência da União.

Embora IBS e CBS compartilhem o mesmo núcleo material de incidência, distinguem-se pela natureza jurídica, pela titularidade da competência tributária e pelo regime de alocação do produto arrecadado. O IBS, imposto de natureza impositiva, integra as receitas tributárias dos entes subnacionais e está sujeito às regras de repartição constitucionais, regulamentadas por lei complementar. A CBS, por sua vez, é uma contribuição social de competência da União, com natureza vinculada e destinação específica ao custeio da seguridade social.

A disciplina constitucional desses tributos introduz inovação ao prever expressamente a incidência sobre operações com bens imateriais e direitos incorpóreos suscetíveis de valoração econômica, ampliando o escopo material da tributação sobre o consumo e autorizando a incidência direta sobre ativos virtuais. Ao incorporar esses elementos ao campo de incidência tributária, o texto constitucional autoriza a produção normativa destinada a regular os critérios de incidência sobre realidades econômicas desmaterializadas.

os entes federativos e substituir tributos cumulativos e de difícil fiscalização por modelos baseados em valor agregado. No plano internacional, alinha-se a diretrizes debatidas em fóruns como a OCDE e o G20, especialmente quanto à necessidade de incluir operações digitais e ativos intangíveis no campo de incidência tributária, reforçando a capacidade dos Estados de tributar fluxos econômicos desmaterializados e transfronteiriços.

44. Conforme o art. 126, III, “a”, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, introduzido pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos cuja industrialização seja incentivada na Zona Franca de Manaus, os quais continuarão sujeitos à tributação diferenciada, conforme critérios a serem definidos em lei complementar.

Ancorada nas balizas fixadas pela Constituição Federal, a regulamentação infraconstitucional estabelecida pela Lei Complementar n. 214, de 2025, disciplina aspectos específicos da reforma tributária de 2023⁴⁵, com especial atenção à delimitação da hipótese de incidência, à definição dos sujeitos passivos, às regras de apuração, à base de cálculo e aos critérios de territorialidade. A estrutura normativa viabiliza a tributação sobre o consumo e autoriza o delineamento infraconstitucional de hipóteses relativas à cessão e à circulação econômica de bens intangíveis, inclusive ativos digitais.

Trata-se de contexto em que o Brasil tem promovido a reformulação de seu sistema tributário, em resposta aos impactos da digitalização da economia e em convergência com os parâmetros discutidos nos principais fóruns multilaterais de cooperação fiscal. Essa orientação normativa não constitui movimento isolado. Ao contrário, insere-se em uma tendência global de adaptação dos sistemas tributários às novas dinâmicas econômicas, marcada pela valorização do princípio do destino, pelo questionamento das formas tradicionais de fixação da sujeição ativa e pela busca de mecanismos mais eficazes de tributação da renda gerada no ambiente digital.

Nesse sentido, a diretriz adotada pelo Brasil aproxima-se das experiências recentemente implementadas por Índia, França, Itália, Reino Unido, Espanha e Canadá, que, respeitadas as peculiaridades de cada ordenamento jurídico-tributário, têm buscado enfrentar a erosão das bases, redefinir os critérios de conexão entre contribuintes e jurisdição fiscal, e reconfigurar o conceito de fato gerador. O denominador comum entre essas reformas é a tentativa de fazer frente à expansão de modelos de negócio digitalmente desmaterializados, que exploram mercados sem presença física e escapam da incidência dos tributos tradicionais.

A Emenda Constitucional n. 132/2023 e a Lei Complementar n. 214/2025 materializam essa convergência normativa ao incorporar diretrizes compatíveis

45. A Lei Complementar n. 214, de 2025, regulamenta a reforma tributária sobre o consumo aprovada pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023. Suas principais diretrizes incluem a instituição de três novos tributos: (i) O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), de competência compartilhada entre estados, municípios e Distrito Federal; (iii) A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), de competência da União; e o Imposto Seletivo (IS), aplicável a bens e serviços considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A lei também estabelece o Comitê Gestor do IBS, composto por representantes dos entes subnacionais, com competência para uniformizar regras de arrecadação, fiscalização e distribuição da receita.

com as propostas da OCDE e da ONU, tanto no plano estrutural quanto na lógica de incidência. A adoção do princípio do destino, com tributação voltada ao local do consumo, reflete o Pilar 1 do Projeto BEPS, e o art. 12B da Convenção Modelo das Nações Unidas favorece a alocação da competência tributária às jurisdições de mercado. A criação do IBS e da CBS, com regime de não cumulatividade plena e incidência sobre bens e serviços digitais, alinha-se aos postulados de neutralidade e transparência delineados no Pilar 2 da OCDE. Ademais, a possibilidade de incidência sobre operações digitais realizadas por não residentes, sempre que houver consumo no território nacional, expressa a lógica da presença econômica significativa, compatível com os parâmetros multilaterais atualmente em discussão.

3.1 O modelo constitucional brasileiro de tributação digital (EC n. 132/2023)

A Emenda Constitucional n. 132, de 2023, introduziu de forma expressa e sistematicamente relevante a categoria dos bens imateriais como objeto jurídico de incidência fiscal e de aproveitamento de créditos no sistema tributário brasileiro.

A primeira menção significativa aos bens imateriais figura no art. 146, § 3º, II, da Constituição Federal, inserido no Capítulo I do Título VI, que trata do Sistema Tributário Nacional e atribui à lei complementar a competência para estabelecer normas gerais sobre definição de tributos, fatos geradores, bases de cálculo e critérios de incidência sobre bens e serviços. O inc. II do § 3º do art. 146 da Constituição assegura ao adquirente não enquadrado no regime único de arrecadação previsto no § 1º o direito à apropriação de créditos relativos a aquisições realizadas junto a contribuintes optantes, inclusive no que se refere a bens imateriais e direitos.

As referências mais expressivas aos bens imateriais estão dispostas no art. 156-A da Constituição Federal, que positivou a incidência do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) sobre operações envolvendo ativos corpóreos e incorpóreos. O § 1º, I, prevê a incidência do tributo sobre operações com bens imateriais, inclusive direitos, ou com serviços; o inc. II trata da importação de bens imateriais⁴⁶;

46. Ao regulamentar o art. 156-A, § 1º, II, da Constituição Federal, a Lei Complementar n. 214/2025 estabeleceu:

– art. 64, *caput*: considera-se importação o fornecimento de serviço ou de bem imaterial, inclusive direitos, realizado por residente ou domiciliado no exterior, cujo consumo ocorra no País, ainda que realizado no exterior;

o inc. III assegura ao exportador⁴⁷ o aproveitamento de créditos vinculados à aquisição de bens incorpóreos; o inc. VI estabelece alíquota uniforme para a tributação, vedando a diferenciação entre operações com bens corpóreos e incorpóreos; e o inc. VIII assegura a não cumulatividade também sobre bens imateriais, reconhecendo-os como base legítima para apropriação de créditos.

O § 5º, II, do art. 156-A da Constituição Federal remete à legislação complementar a definição das condições para o aproveitamento de créditos, incluindo a possibilidade de vinculá-lo à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre operações com bens imateriais, direitos e serviços. Já o inc. IV trata dos critérios para a fixação do destino da operação, admitindo como parâmetros o local da entrega, o da disponibilização ou a localização do bem, bem como o domicílio do adquirente ou destinatário.

Por fim, o § 8º do art. 156-A da Constituição autoriza a lei complementar a estabelecer o conceito, o conteúdo e o alcance das operações com serviços, reservando essa classificação apenas às hipóteses que não se enquadrem como operações com bens materiais ou bens imateriais, inclusive direitos. Com isso, o constituinte atribui contornos definidos ao campo de incidência do tributo, conferindo autonomia conceitual aos bens imateriais e vedando sua equiparação indevida às prestações de serviço⁴⁸.

– art. 64, § 1º: considera-se consumo de bens imateriais a sua utilização, exploração, aproveitamento, fruição ou acesso;

– art. 64, § 3º: na hipótese de consumo de bens imateriais, inclusive direitos, em parte no Brasil e em parte no exterior, apenas a parcela nacional é considerada importação;

– art. 64, § 4º: bens imateriais, inclusive direitos, cujo valor esteja incluído no valor aduaneiro de bens materiais importados sujeitam-se à incidência do IBS e da CBS;

– art. 64, § 5º, V: o adquirente é contribuinte do IBS e da CBS nas aquisições de bens imateriais, inclusive direitos, de fornecedor residente ou domiciliado no exterior;

– art. 64, § 5º, VI: se o adquirente estiver no exterior, o destinatário é contribuinte nas aquisições de bens imateriais, inclusive direitos, de fornecedor não residente.

47. O art. 80, *caput*, da Lei Complementar n. 214/2025 considera exportação o fornecimento de bem imaterial, inclusive direitos, a residente ou domiciliado no exterior, com consumo no exterior.

48. Ao regulamentar o art. 156-A, § 1º, I, e § 8º da Constituição Federal, o art. 3º da Lei Complementar n. 214/2025 conceituou:

– art. 3º, I, “a”: a operação pode envolver bem imaterial, inclusive direitos;

– art. 3º, II, “b”: o fornecimento pode consistir na instituição, transferência, cessão, concessão, licenciamento ou disponibilização de bem imaterial, inclusive direito;

– art. 3º, § 1º: as energias com valor econômico equiparam-se a bens materiais para fins de incidência tributária.

A incidência da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) também abrange operações com ativos imateriais, conforme previsão expressa do art. 195, V, da Constituição Federal. Trata-se de tributo de natureza contributiva, vinculado ao financiamento da seguridade social, de competência privativa da União, cuja materialidade tributável coincide, em larga medida, com a do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).

Segundo estabelece o § 16 do art. 195 da Constituição Federal, incluído pela EC n. 132/2023, aplicam-se à Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) as disposições dos §§ 1º a 7º do art. 156-A, naquilo que forem compatíveis com sua natureza jurídica⁴⁹. Entre essas disposições, o § 1º, I explicita que o tributo incide sobre operações com bens imateriais, inclusive direitos e serviços, o que consagra a extensão da base econômica da CBS às manifestações contemporâneas de riqueza desmaterializada.

Com efeito, a opção do constituinte derivado pela inserção expressa dos bens imateriais em distintos dispositivos evidencia não apenas sua atenção à realidade econômica digital, mas também conduz a doutrina à revisão de seus paradigmas analíticos sobre o conceito de bem tributável e o julgador à aplicação do novo regime normativo aos casos concretos que envolvem a circulação econômica de ativos incorpóreos. O sistema constitucional tributário inaugurado em 2023 redefine o conceito de patrimônio ao reconhecer expressamente manifestações de riqueza desmaterializada, com impactos que ultrapassam a tradição jurídica centrada em bens corpóreos e tangíveis.

Esse redirecionamento normativo, no entanto, não se limita ao plano fiscal. Ele projeta consequências nos regimes de transmissão *causa mortis*, nos critérios de partilha de bens, na delimitação de direitos reais e obrigacionais e na própria estrutura das relações jurídicas patrimoniais em ambiente digital. A redefinição conceitual, portanto, desloca o ponto de referência da corporeidade para critérios de valoração jurídica baseados na relevância econômica do bem, independentemente de sua tangibilidade, exigindo reinterpretação sistemática

49. A Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, incorpora como elementos normativos de incidência diversos dispositivos do art. 156-A, conforme estabelece o § 16 do mesmo artigo. Essa remissão inclui o § 1º, I, que expressamente autoriza a incidência sobre operações envolvendo bens imateriais, inclusive direitos, estendendo à CBS o mesmo escopo atribuído ao IBS no que se refere à tributação de ativos incorpóreos.

de normas civis, tributárias, sucessórias e comerciais que, até então, vinculavam a qualificação jurídica do bem à presença de suporte físico.

3.2 O modelo infraconstitucional brasileiro de tributação digital (LC n. 214/2025)

As experiências estrangeiras de tributação da economia digital revelam alguns traços comuns: a opção por tributar a receita bruta como critério de incidência; a adoção de limiares quantitativos globais e locais; a provisoriidade formal das medidas, vinculadas à espera dos pilares da OCDE; e a vulnerabilidade política a pressões externas, especialmente por parte de países que concentram a sede das plataformas digitais. A legislação brasileira, até o momento, segue por caminho distinto.

Em vez de prever a tributação direta da receita bruta obtida por empresas digitais, define como hipótese de incidência o fornecimento de bens imateriais e direitos, inclusive quando realizados por meios eletrônicos. Essas operações são integradas ao campo de incidência ordinário do IBS e da CBS e sujeitam-se às regras gerais de apuração, não cumulatividade e alocação federativa previstas para esses tributos. A opção legislativa rejeita a criação de regimes autônomos voltados à economia digital, assegurando o tratamento dessas transações no âmbito do sistema comum, de forma estrutural, permanente e integrada à lógica do novo modelo tributário.

É a partir dos dispositivos da Lei Complementar n. 214, de 2025, que se delineiam os principais elementos da regra-matriz de incidência tributária aplicável às operações digitais, com destaque para os critérios material, espacial, territorial e de sujeição passiva. Com efeito, a norma reflete o movimento de incorporação, pelo Direito Tributário, de novos fatos sociais resultantes da digitalização das relações econômicas, como o consumo mediado por plataformas, a prestação automatizada de serviços e a circulação de bens imateriais.

A LC 214/2025, em seu art. 229, § 1º, adota, para fins tributários, a mesma definição de ativo virtual prevista na Lei n. 14.478, de 2022⁵⁰, segundo a qual

50. De acordo com o art. 3º da Lei 14.478/2022, “ativo virtual é a representação digital de valor que pode ser negociada ou transferida por meios eletrônicos e utilizada para realização de pagamentos ou com propósito de investimento, não incluídos:

I – moeda nacional ou estrangeira (espécies físicas ou escrituração convencional);
II – moeda eletrônica, nos termos da Lei 12.865/2013;

“considera-se ativo virtual a representação digital de valor que pode ser negociada ou transferida por meios eletrônicos e utilizada para realização de pagamentos ou com propósito de investimento”, excluindo-se as representações digitais classificadas como valores mobiliários. Importa destacar que a Lei n. 14.478, de 2022, insere-se no âmbito do Direito Regulatório aplicado aos ativos virtuais, estruturando-se a partir de fundamentos próprios do Direito Financeiro, do Direito do Mercado de Capitais e do Direito Penal Econômico, com ênfase na estabilidade sistêmica, na transparência operacional e na integridade das relações jurídicas mediadas por ativos digitais⁵¹.

A apropriação desse conceito pela norma tributária tem por finalidade ancorar a incidência do IBS e da CBS sobre manifestações econômicas típicas da economia digital. O art. 3º, II, “b”, da LC 214/2025, fixa o aspecto material da incidência sobre operações digitais ao prever que o objeto tributável pode consistir não apenas em bens corpóreos ou serviços tradicionais, mas também em ativos incorpóreos economicamente exploráveis.

No que se refere à dimensão espacial da tributação, o art. 11, II, da LC 214/2025, introduz um critério de localização objetiva, voltado à definição da competência do ente federativo responsável pela arrecadação, ainda que a operação tenha por objeto ativos desmaterializados. O dispositivo estabelece que, nas operações envolvendo bem móvel imaterial vinculado a bem imóvel, considera-se como local da operação a situação física do imóvel.

O art. 22 da LC n. 214/2025 busca deslocar o polo passivo da obrigação tributária do contribuinte originário para um terceiro funcionalmente vinculado ao fato gerador, com o objetivo de assegurar a efetividade arrecadatória em contextos marcados por elevada desmaterialização e fragmentação operacional. O dispositivo regula a sujeição passiva da obrigação tributária em ambiente digital, atribuindo às plataformas digitais a responsabilidade pelo recolhimento do tributo nas operações e importações que intermedeiam. Cuida-se de típica

III – instrumentos de fidelidade ou programas de recompensas (pontos, milhas etc.);

IV – representações de ativos cuja emissão, escrituração, negociação ou liquidação estejam previstas em lei ou regulamento (por exemplo, valores mobiliários e outros ativos financeiros)”.

51. Embora a Lei Complementar n. 214/2025 adote o conceito de ativo virtual positivado na Lei n. 14.478/2022, o faz em contexto jurídico distinto, voltado à definição da materialidade tributável no âmbito do IBS e da CBS. A Lei n. 14.478/2022, por sua vez, tem natureza regulatória e disciplina a atividade das prestadoras de serviços de ativos virtuais sob enfoques financeiro, penal-econômico e de supervisão institucional.

hipótese de sujeição passiva indireta, nos termos dos arts. 121, parágrafo único, II, e 128 do Código Tributário Nacional⁵².

Em relação às operações com conteúdo transnacional, o art. 64 da LC 2014/2025 estabelece a incidência dos tributos sobre o consumo nas hipóteses de fornecimento, por não residentes, de serviços ou bens imateriais cujo consumo ocorra em território nacional, ainda que a execução da prestação se realize no exterior. O § 5º, III reforça o princípio da neutralidade ao prever a aplicação, na importação, da mesma alíquota incidente sobre operações internas equivalentes. Por sua vez, o § 7º afasta o fato gerador quando se tratar de consumo eventual realizado por pessoa física não residente em permanência temporária no país, hipótese na qual se considera ausente uma manifestação economicamente relevante de capacidade contributiva.

Por fim, o art. 8º da LC 214/2025 trata das exportações de bens imateriais e serviços, delimitando as hipóteses em que haverá desoneração tributária. De acordo com o dispositivo, somente será considerada exportação para fins de não incidência do tributo a operação em que o destinatário esteja domiciliado no exterior e o consumo do serviço ou do bem imaterial também ocorra fora do território nacional. Caso o consumo se realize no Brasil, ainda que o adquirente esteja no exterior, a operação será requalificada como importação e sujeita à tributação, nos termos do art. 64. Em outras palavras, a lei exige não apenas que o contrato envolva um destinatário estrangeiro, mas também que o resultado da prestação se verifique fora do país.

52. Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966):

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

[...]

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”.

4 CONCLUSÃO

A análise da evolução dos modelos internacionais de tributação digital, com destaque para a atuação da OCDE no âmbito do BEPS 1.0 e da solução de dois pilares do BEPS 2.0, bem como da ONU com a introdução do art. 12B em sua Convenção Modelo, associada ao exame da gênese normativa brasileira inaugurada pela Emenda Constitucional n. 132, de 2023, e pela Lei Complementar n. 214, de 2025, demonstrou que a digitalização da economia não constitui um fenômeno periférico, mas um processo estrutural que redefine as bases de produção e circulação de riqueza.

Verificou-se que, embora as iniciativas multilaterais da OCDE e da ONU tenham buscado responder às distorções provocadas pela economia digital, elas permanecem condicionadas a tensões políticas, à fragmentação de interesses nacionais e à ausência de consenso pleno entre as principais jurisdições. O Brasil, entretanto, ao incorporar em sua Constituição Federal a categoria dos bens imateriais como objeto jurídico-tributário e ao regulamentar, por lei complementar, a sujeição passiva atribuída às plataformas digitais em operações desmaterializadas, promoveu um arranjo normativo original, de caráter estrutural e permanente.

Esse movimento autoriza identificar a emergência de um Direito Tributário Digital brasileiro, entendido não como mera atualização terminológica, mas como reconstrução dogmática que desloca o foco da corporeidade para a relevância econômica de bens intangíveis. A consagração constitucional e infraconstitucional de tais bens como manifestações legítimas de riqueza inaugura uma matriz normativa inédita, com reflexos que extrapolam a seara fiscal e alcançam os domínios civil, comercial e sucessório.

A consolidação desse novo campo dependerá da capacidade institucional de operacionalizar regras complexas, da compatibilização com tratados internacionais vigentes e do fortalecimento de mecanismos de cooperação administrativa. O desafio é simultaneamente dogmático e político: assegurar segurança jurídica, neutralidade e justiça fiscal em um ambiente marcado por fluxos intangíveis, escaláveis e transnacionais.

O percurso empreendido permite concluir que o Brasil não apenas acompanha a evolução global da tributação digital, mas inaugura as bases de um sistema próprio, cuja compreensão demanda a formulação teórica de um Direito

Tributário Digital. Nesse sentido, encontra-se a verdadeira formação de uma nova dogmática tributária, apta a responder aos desafios da economia digital e a projetar a tributação para além dos paradigmas do século XX.

5 REFERÊNCIAS

BÁEZ MORENO, Andrés. Because Not Always B Comes After A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services. Draft, 8 jul. 2021. Disponível em: https://law.indiana.edu/instruction/indiana-leeds/assets/tax_il-baez-moreno_digital-economy.pdf. Acesso em: 18 jul. 2025.

BRASIL. Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023. Altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 21 dez. 2023.

BRASIL. Lei Complementar n. 214, de 30 de janeiro de 2025. Regulamenta a Reforma Tributária de 2023 e dá outras providências. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 31 jan. 2025.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União: seção 1*, Brasília, DF, 27 out. 1966.

CANADA. Digital Services Tax Act (S.C. 2024, c. 15, s. 96). Ottawa: Justice Laws Website, 25 jun. 2025.

CHANTRAINE, Pierre. *Dictionnaire étymologique de la langue grecque: histoire des mots*. Nouvelle édition avec supplément, sous la direction de Alain Blanc, Charles de Lamberterie et Jean-Louis Perpillou. Paris: Klincksieck, 1999. v. 1. [première édition: 1968]. Disponível em: <https://archive.org/details/dictionnaire-etymologique-de-la-langue-grecque-histoire-des-mots-by-pierre-chantraine-z-lib.org>. Acesso em: 22 jul. 2025.

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*, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, jan./abr. 2019. DOI 10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356. Disponível em: <https://seer.atitus.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356/2344>. Acesso em: 17 jul. 2025.

DEVEREUX, Michael P. International tax competition and coordination with a global minimum tax. *Working Paper*, n. 2022-25, Oxford, Oct. 2022. Disponível em: <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/files/wp22-25-devereuxpdf>. Acesso em: 18 jul. 2025.

ESPAÑA. Resolución de 25 de junio de 2021, de la Dirección General de Tributos, relativa al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, n. 154, 29 jun. 2021.

FERREIRA, Mariana Loureiro. *Tributação internacional e economia digital: fontes do direito fiscal internacional e desafios para os países em desenvolvimento*. 2020. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Lisboa, Lisboa, 2020.

FRANCE. Loi n. 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d’une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l’impôt sur les sociétés. *Journal Officiel de la République Française*, 25 jul. 2019.

GARZA DE LA VEGA, Daniel Alberto; ROMERO JARRÍN, Fabián Alejandro. La tributación en el sector digital: desafíos y oportunidades para el derecho fiscal y económico. *Revista Cálamo*, n. 23, jul. 2025, p. 50–62. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/393324694_TAXATION_IN_THE_DIGITAL_SECTOR_CHALLENGES_AND_OPPORTUNITIES_FOR_TAX_AND_ECONOMIC_LAW. Acesso em: 17 jul. 2025.

HANLON, Michelle; NESSA, Michelle L. The use of financial accounting information in the OECD BEPS 2.0 Project: a discussion of the rules and concerns. *MIT Sloan Research Paper*, n. 6888-23, Oct. 2022. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4319352>. Acesso em: 18 jul. 2025.

INDIA. Notification No. 38/2016 – Equalisation Levy Rules, 2016. Ministry of Finance, Department of Revenue, Central Board of Direct Taxes, New Delhi, 27 maio 2016. Disponível em: https://www.incometax.gov.in/iec/foportal/sites/default/files/2020-08/notification382016_o.pdf. Acesso em: 19 jul. 2025.

ITALIA. Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 – Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019–2021. *Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana*, Roma, n. 302, 31 dez. 2018. Supplemento Ordinario n. 62.

OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>. Acesso em: 17 jul. 2025.

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: MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no*

Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 245-268.

SOUSA, Juliana de. Estabelecimento permanente de serviços (art. 5 (3)) e a tributação dos serviços digitais automatizados (Art. 12-B): inovações da ONU em prol do desenvolvimento. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; MAITO, Rodrigo (coord.). *Anais do X Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional – IBDT/DEF-FDUSP*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2025. p. 607-627.

THORSTENSEN, Vera; NOGUEIRA, Thiago. Tributação e BEPS: a avaliação da OCDE sobre matéria tributária e a implementação do Projeto BEPS pelo Brasil. *Texto para Discussão*, n. 534 – CCGI/FGV. São Paulo: FGV, 2020.

UNITED KINGDOM. Finance Act 2020. Part 2 – Digital Services Tax. London: The National Archives, 2020.

UNITED NATIONS. United Nations Practical Manual on the Taxation of International Transactions Involving Services and Royalties. New York: United Nations, 2013. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/08/UN_Manual_TransferPricing.pdf. Acesso em: 18 jul. 2025.

VORONOI. Magnificent Seven Hit Record \$18,5 Trillion Market Cap. Disponível em: <https://www.voronoiaapp.com/markets/-Magnificent-Seven-Hit-Record-185-Trillion-Market-Cap-3004>. Acesso em: 18 jul. 2025.

WORLD BANK. World Development Indicators: GDP (current US\$) – Latin America and the Caribbean (LAC). Washington, D.C.: The World Bank, 2024. Disponível em: <https://databank.worldbank.org/reports.aspx?source=world-developmentindicators&series=NY.GDP.MKTP.CD&areas=LAC>. Acesso em: 18 jul. 2025.