

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO

PEDRO CAMPOS

**TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES DIGITAIS NO BRASIL:
ENTRE O IDEAL E O POSSÍVEL**

SÃO PAULO

2021

PEDRO CAMPOS

**TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES DIGITAIS NO BRASIL:
ENTRE O IDEAL E O POSSÍVEL**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Professor Doutor Roberto Caparroz de Almeida.

SÃO PAULO

2021

Campos, Pedro.

Tributos sobre transações digitais no Brasil: entre o ideal e o possível / Pedro Campos. - 2021.

98 f.

Orientador: Roberto Caparroz de Almeida.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito Tributário - Brasil. 2. Tributos. 3. Impostos. 4. Comercio eletrônico - Legislação. 5. Tecnologia da informação. I. Almeida, Roberto Caparroz de. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

Ficha Catalográfica elaborada por: Isabelle Oliveira dos Santos Garcia CRB SP-010191/O

Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

PEDRO CAMPOS

**TRIBUTOS SOBRE TRANSAÇÕES DIGITAIS NO BRASIL:
ENTRE O IDEAL E O POSSÍVEL**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário.

Orientador: Professor Doutor Roberto Caparroz de Almeida.

Data de aprovação: 27/05/2021.

Banca Examinadora:

Professor Doutor Roberto Caparroz de Almeida (Orientador)
FGV Direito SP

Professora Doutora Thatiane Piscitelli
FGV Direito SP

Professora Doutora Betina Treiger
Gruppenmacher
Direito UFPR

Professor Doutor Paulo Caliendo
Direito PUC-RS

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, quero agradecer ao escritório Sacha Calmon Misabel Derzi Consultores e Advogados pela oportunidade de me desenvolver pessoal e profissionalmente em um ambiente onde tenho a honra de partilhar, com profissionais notáveis, o convívio diuturno da advocacia tributária.

Agradeço, em especial, ao Doutor André Mendes Moreira, por ser um constante apoiador de minha carreira e de meus estudos. Jamais conseguirei externar meu sentimento de profunda gratidão por todas as oportunidades que me foram oferecidas. Seus exemplos de dedicação profissional e brilhantismo acadêmico fizeram com que eu me transformasse em uma pessoa melhor e em um advogado em constante aprendizagem. Obrigado, mais uma vez, pela confiança e pela valorosa oportunidade de integrar sua equipe de trabalho.

Agradeço, também, aos Professores do Mestrado Profissional em Direito da FGV Direito SP pelas valiosas lições que transcenderam o Direito Tributário. Todos aqueles que tive o privilégio de conhecer me mostraram o verdadeiro sentido da vocação para o magistério.

Ao meu orientador, Professor Doutor Roberto Caparroz de Almeida, agradeço por toda a disponibilidade durante o período de consecução deste trabalho e por compartilhar comigo, gentilmente, seus profundos conhecimentos sobre tributação e novas tecnologias.

Devo agradecer, também, ao meu familiar Gustavo Pinto Gachineiro por me receber tão bem, em uma conversa que tivemos assim que retornei para São Paulo, após cursar a Faculdade de Direito em Campinas – FACAMP. Meus sinceros agradecimentos por abrir as portas para o mundo do Direito Tributário. Seus conselhos me ajudaram a entender a importância de buscar o aperfeiçoamento contínuo.

Agradeço, ainda, aos meus irmãos, Priscilla e Plínio, por toda a amizade e pelo companheirismo.

Registro um agradecimento especial à minha mãe, Maria Cristina, e ao meu pai, Reinaldo. Obrigado por todo o aprendizado, apoio e pelo amor incondicional. Todo meu amor por vocês!

Por fim, a Deus.

“Em se tratando de futuro, é muito mais importante ter imaginação do que estar certo.”

Alvin Tofler.

RESUMO

O objetivo desta dissertação é avaliar se o Brasil deve instituir um novo tributo específico para operações digitais no contexto da economia digital. Para tanto, o trabalho foi estruturado em cinco partes. A primeira justifica a importância do tema na atualidade. A segunda cuida da Proposta de Diretiva do Conselho da União Europeia, nº 2018/0073, que estabeleceu as diretrizes gerais para instituição do chamado ISD – Imposto sobre Serviços Digitais, de modo a avaliar seu surgimento, desenvolvimento e utilidade, assim como os principais argumentos favoráveis e contrários à luz do contexto internacional. Na terceira parte, incursiona-se pela realidade brasileira para apresentar o quadro tributário atual no que concerne à tributação da economia digital, com o objetivo de avaliar a real influência desse novo modelo de tributação sobre o sistema normativo brasileiro. A quarta parte trata dos principais desafios, dilemas e ajustes que se fazem necessários no Brasil, no que diz respeito ao tema, e pretende desenvolver, na medida do possível, premissas capazes de nortear a reflexão sobre a qualidade do sistema tributário nacional, para, após, identificar os possíveis aprimoramentos passíveis de implementação no País. Ao fim, pretende-se desenvolver algumas reflexões e considerações críticas sobre os acontecimentos em curso, lançando novo olhar sobre a tributação dos negócios da economia digital no contexto brasileiro.

Palavras-chave: Tributos. Direito Tributário. Transações Digitais. Economia Digital.

ABSTRACT

The purpose of this dissertation is to assess whether Brazil should institute a new specific tax for digital transactions in the context of the digital economy. To this end, the paper is structured in five parts. The first justifies the current relevance of the topic. The second part addresses the emergence, development, and usefulness of the Proposal for a Council Directive No. 2018/0073, which established the general guidelines for the creation of the so-called Digital Services Tax (DST). Subsequently, it outlines the main arguments for and against the Proposal in light of the international context. The third part of this paper delves into Brazil's current tax framework regarding taxation of the digital economy, to assess the real influence of this new tax model on the Brazilian regulatory system. The fourth part tackles the main challenges, dilemmas, and adjustments on the subject necessary for Brazil, to develop, as far as possible, premises capable of guiding discussions on the quality of our tax system, and to identify possible improvements to be implemented in the country. The fifth and final part of this research presents critical thoughts and remarks on current events, shedding new light on the taxation of digital economy transactions in Brazil.

Keywords: Tax. Tax law. Digital transactions. Digital economy.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|----|
| FIGURA 1 - Mapa dos países europeus integrantes da OCDE que pretendem instituir o ISD 15 | |
| FIGURA 2 - Comparativo entre a carga fiscal de diferentes modelos de negócios..... | 30 |
| FIGURA 3 - Atividades em que os usuários desempenham um papel importante na criação de valor | 32 |
| FIGURA 4 - Comparativo entre as estimativas da CE e as médias de tributos comparativos calculados pelo economista Matthias Bauer | 43 |
| FIGURA 5 - Comparativo de resultados entre as principais empresas de tecnologia..... | 48 |
| FIGURA 6 - Diagrama com dados econômicos atualizados das cinco principais empresas de tecnologia | 51 |
| FIGURA 7 - Diagrama sobre o processo de mineração de dados | 54 |
| FIGURA 8 - Carga tributária Bruta por esfera de governo - Brasil - Anual. Dados em % do PIB - 2010 a 2020 | 62 |
| FIGURA 9 - Evolução da Carga Tributária Bruta - Governo Geral - Brasil e Média da OCDE. Anual. Dados em % do PIB - 2010 a 2019. STN e OCDE - Revenue Statistics. Dados da OCDE disponíveis até 2019 | 63 |
| FIGURA 10 - Série histórica sobre a evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total do Brasil entre 2009 a 2018..... | 64 |
| FIGURA 11 - Comparativo entre as maiores empresas por capitalização de mercado entre Brasil, EUA e China | 65 |
| FIGURA 12 - Indicadores considerados no ranking Doing Business..... | 66 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|----------|--|
| BEPS | Base Erosion and Profit Shifting |
| BLR | Real |
| BRICS | Brasil, Rússia, Índia, China, África do Sul |
| CBS | Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços |
| CE | Comissão Europeia |
| CETAD | Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros |
| CETIC | Centro Regional de Estudos para o Desenvolvimento da Sociedade da Informação |
| CF | Constituição Federal |
| CIDE | Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico |
| COFINS | Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social |
| Covid-19 | SARS-CoV-2 |
| CPC | Código de Processo Civil |
| CESD | Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais |
| CSLL | Contribuição Sobre Lucro Líquido |
| CSSD | Contribuição Social sobre Serviços Digitais |
| CTB | Carga Tributária Bruta |
| CTN | Código Tributário Nacional |
| DL | Decreto-Lei |
| DST | Digital Services Tax |
| EU/UE | União Europeia |
| EUA | Estados Unidos |
| EUR | Euro |
| FMI | Fundo Monetário Internacional |
| FNDCT | Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico |
| G20 | Grupo dos 20 |
| GAFAM | Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft |
| IBS | Imposto sobre Bens e Serviços |
| ICMS | Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação |
| IOF | Imposto sobre Operações Financeiras |
| IP | Internet Protocol / Protocolo de Internet |
| IRPJ | Imposto de Renda Pessoa Jurídica |

| | |
|-----------|---|
| IRRF | Imposto de Renda Retido na Fonte |
| ISD | Imposto sobre Serviços Digitais |
| ISSQN | Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza |
| IVA | Imposto sobre Valor Acrescido |
| MP | Medida Provisória |
| OCDE | Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico |
| OMC | Organização Mundial do Comércio |
| OMS | Organização Mundial da Saúde |
| ONU | Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas |
| PEC | Projeto de Emenda Constitucional |
| PIS | Contribuição ao Programa de Integração Social |
| RIR | Regulamento do Imposto de Renda |
| SERFB/RFB | Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil / Receita Federal do Brasil |
| USD | Dólar dos Estados Unidos |
| USTR | United States Trade Representative |
| VPN | Virtual Private Network / Rede Virtual Privada |
| WIPO | World Intellectual Property Organization / Organização Mundial de Propriedade Intelectual |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO..... | 11 |
| 2 PROPOSTA EUROPEIA PARA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO PROVISÓRIO SOBRE A RECEITA BRUTA DE EMPRESAS DIGITAIS..... | 24 |
| 2.1 Considerações Preliminares..... | 24 |
| 2.2 Diretrizes do regime de ISD europeu..... | 31 |
| 2.3 Argumentos favoráveis e contrários ao ISD Europeu..... | 35 |
| 3 O VALOR DA ECONOMIA DIGITAL E A REALIDADE BRASILEIRA | 46 |
| 3.1 Os segredos dos gigantes de tecnologia..... | 46 |
| 3.2 Particularidade nacional..... | 56 |
| 3.3 Valor da economia digital no Brasil | 65 |
| 4 DILEMA SOBRE A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO ESPECÍFICO PARA TRANSAÇÕES DE BENS E SERVIÇOS DIGITAIS NO BRASIL | 69 |
| 4.1 Estado da arte das propostas legislativas relacionadas à economia digital | 69 |
| 4.2 Desafios do sistema tributário nacional na era digital | 72 |
| 4.3 Ajustes necessários para o futuro | 78 |
| 5 CONCLUSÕES..... | 82 |
| REFERÊNCIAS | 87 |

1 INTRODUÇÃO

A temática da tributação dos negócios desenvolvidos no contexto da economia digital é relevante para todo tipo de sistema fiscal.¹ Ocupa, todavia, lugar especial entre o tema, a Proposta de Diretiva do Conselho da União Europeia, nº 2018/0073², que estabeleceu as diretrizes gerais para instituição do chamado ISD – Imposto sobre Serviços Digitais, de cariz provisório e incidente sobre a receita bruta de empresas que, em razão de suas atividades, beneficiam-se de dados e conteúdos monetizáveis extraídos dos usuários para auferir renda, assim como da aquisição de bens e serviços por meio eletrônico feita nesses países.

Primeiro é mister esclarecer que se adotará a expressão “Imposto sobre Serviços Digitais” ou “ISD”, como abrangente do modelo de “*Digital Services Tax*” europeu, pois esta foi a terminologia adotada pela versão da Proposta de Diretiva do Conselho na Língua Portuguesa. Portanto, ao que a doutrina estrangeira menciona por “*Digital Services Tax*” ou “DST” aqui chamar-se-á de “ISD”, desconsiderando a natureza jurídica do tributo, apenas para fins de padronização.

Como se verá, a referida proposta, formulada no âmbito de discussões da Comissão Europeia (CE), trouxe consigo inúmeros questionamentos acerca de seus potenciais reflexos tributários e pretende pavimentar o caminho para novas alterações na arquitetura tributária internacional, quebrando o paradigma de tributação até então existente.³

Inicialmente é importante que se compreenda o contexto em que tal proposta foi articulada. Sua publicação foi precedida de intenso debate, principalmente no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e do Grupo dos 20 (G20), e faz parte dos esforços multilaterais de renovação dos parâmetros mundiais relativos à tributação das empresas multinacionais na era da economia digital.

Diversos fatores, com destaque para a crescente integração entre mercados e o próprio estágio de desenvolvimento da economia, com seus novos modelos de negócio e inovações

¹ O termo economia digital, em linhas gerais, pode-se referir a quaisquer transações econômicas realizadas por intermédio de dispositivos conectados à internet.

² COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

³ COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho**: chegou o momento de estabelecer uma norma de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 146 Final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

tecnológicas, impuseram desafios estruturais cada vez mais complexos, dos quais é possível destacar a dificuldade em definir o nexo fiscal entre os fatos econômicos inerentes à economia digital e o direito à imposição tributária.

Diferentemente das empresas tradicionais, onde a relevância pode ser mensurada com base no número de trabalhadores ou do seu capital fixo, alocado em parques industriais, as empresas na economia digital, impulsionadas por ativos intangíveis, passaram a atuar em diferentes jurisdições com pouca ou nenhuma presença física, apesar de possuírem participação de mercado significativa – registrando taxas de crescimento e produtividade superiores às atividades tradicionais. Isso, de certa forma, contribuiu para corroer o consenso internacional em torno das regras existentes, e provocou diversos países a buscarem um roteiro para solucionar os desafios tributários decorrentes da informatização da economia.⁴

O crescente descompasso entre lei e tecnologia trouxe dúvidas a respeito do local onde os lucros devem ser tributados, assim como se a atual divisão dos direitos de tributar são coerentes às necessidades contemporâneas, especialmente em relação às companhias que operam em múltiplas jurisdições.

Trata-se, na verdade, de um antigo embate, dado estar em causa a divisão dos direitos de tributar que, no contexto da economia digital, ganhou novos traços, reavivando disputas sobre o modo de repartição global das competências tributárias, uma vez que a revolução tecnológica levou à “desmaterialização dos bens, à desterritorialização das atividades, e provocou a desintermediação das transações”.⁵

Esse problema desencadeou um intenso debate público sobre os impactos provocados por novos modelos de negócio frente às principais regras de tributação internacional, criadas há quase um século, e que haviam sido construídas com base na presença física no território como pressuposto à atividade produtiva.⁶

Desse modo, a tributação adequada da renda das empresas na era da economia digital foi elencada como um dos principais desafios a serem enfrentados pelos planos de ação da

⁴ SCHÖN, Wolfgang. **Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy**. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2017-11, 21 Dec. 2017. 31 p. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3091496. Acesso em 5 jun. 2020.

⁵ GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 780-790.

⁶ TANKERSLEY, Jim. How Tech Taxes Became the World’s Hottest Economic Debate: A global push to tax the digital services of Silicon Valley giants has raised the specter of a new tariff war and added urgency to international talks. **The New York Times**, 23, Jan. 2020. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2020/01/23/business/tech-taxes-debate.html>. Acesso em: 27 maio 2020.

OCDE para o combate à erosão das bases tributárias e à mobilidade dos lucros (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS).⁷

No âmbito de aplicação do Plano de Ação 01, a OCDE analisa as condições para a adaptação e harmonização do sistema fiscal internacional e procura identificar os elementos a serem considerados pelos países que desejem instituir medidas de curto prazo frente aos desafios inerentes à digitalização da economia.

Entre as alternativas, discutiu-se em um primeiro momento: **(i)** a criação de uma taxa de equalização a ser aplicada a serviços digitais específicos; **(ii)** a retenção na fonte sobre certos tipos de transações digitais, e **(iii)** a redefinição do nexos como uma "presença econômica significativa".

Nenhuma dessas opções, ou quaisquer outras medidas específicas, foi formalmente recomendada como solução imediata; entretanto, os países poderiam avaliar qualquer uma dessas três opções, desde que respeitassem as obrigações decorrentes das convenções e as obrigações internacionais existentes.⁸

A partir daí, inúmeras opções potenciais para lidar com os principais desafios tributários na era da informação foram debatidas nos principais centros de pesquisa do mundo, tornando-se um dos principais temas da agenda política internacional.⁹

À medida que os estudos avançaram, constatou-se que encontrar uma solução consensual num contexto de enormes incertezas afigura-se moroso. A acirrada competição fiscal em busca de arrecadação, sobretudo em um ambiente de grave crise econômica global, forçou o avanço crescente da pressão política europeia na busca de medidas mais imediatas, complementares e de curto prazo, que poderiam ser consideradas para garantir que todas as empresas paguem sua parcela justa (*fair share*) de tributos.

Em vista desse cenário, a Comissão Europeia, baseada nas discussões da OCDE/G20, propôs como solução provisória para esses problemas: a criação de um novo tributo específico para transações digitais e, em paralelo, busca encontrar mecanismos para transferir o direito à

⁷ OECD; BEPS. **International collaboration to end tax avoidance**. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 30 maio 2020.

⁸ RICHTER, Wolfram F. **The Economics of Digital Services Tax**. CESifo Working Paper n° 7863. Social Science Research Network (SSRN), 14 Out. 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3467998. Acesso em: 10 jun. 2020.

⁹ TRIBUTAÇÃO na era digital: Renda X Consumo. Estudos sobre o assunto no Brasil e no mundo. Grupo de Pesquisa de Tributação na era digital do NEF/FGV Direito SP. JOTA, Opinião e Análise. Direito Tributário, 19 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-19102017>. Acesso em: 30 maio 2020.

imposição tributária ao Estado da fonte, modificando o conceito de estabelecimento permanente, tomando-se por base a criação do conceito de “presença digital significativa”.¹⁰

A proposta de Diretiva nº 2018/0072¹¹, visa, portanto, reformar as atuais regras de tributação da renda para que os lucros das empresas multinacionais sejam registrados e tributados onde as empresas tenham uma interação significativa com os usuários por meio de canais digitais, enquanto a Proposta de Diretiva nº 2018/0073, objeto deste estudo, determina a criação de um sistema comum para a instituição de um novo imposto provisório sobre a receita de determinadas atividades digitais.¹² É provisório, pois tem como objetivo garantir a arrecadação tão somente enquanto uma solução multilateral não é construída.

Ambas propõem a adoção de novos critérios de tributação, partindo-se da premissa de que há distorções concorrenciais, ocasionadas pela desigualdade de tributação, entre as empresas tradicionais e aquelas que operam na economia digital, sendo necessário redesenhar as políticas tributárias para acompanhar a evolução da sociedade. Defendem que os tributos devem ser recolhidos ao país onde há geração de valor para determinado negócio, e não apenas considerando o critério de residência ou do estabelecimento do prestador do serviço, sob pena de comprometimento do ambiente de negócios.

Com a publicação da Proposta de Diretiva nº 2018/0073, reconheceu-se, portanto, que os países europeus poderiam avaliar medidas provisórias para evitar perdas arrecadatórias provenientes do valor criado em seus territórios, dado que a Diretiva não seria abrangida pelo âmbito de aplicação dos Tratados Internacionais para se evitar a Dupla Tributação.¹³

Sua relevância decorre do fato de que se trata de uma abordagem harmonizada sobre uma solução provisória que combate os principais problemas decorrentes da digitalização da economia de forma específica.¹⁴ A proposta visa definir uma estrutura comum para os ISDs e,

¹⁰ ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana R. P de. Plano de ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. p. 15-38.

¹¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

¹² GODOI, Marciano Seabra de. Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na proposta de diretiva da União Europeia 2018/0073. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. p. 59-74.

¹³ CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Dossiê interinstitucional:2018/0073(CNS)**. Bruxelas, 29 nov. 2018. 14886/18, FISC 511, ECOFIN 1149, DIGIT 239. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_14886_2018_INIT&from=EN. Acesso em: 17 abr. 2020.

¹⁴ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

em simultâneo, permitir ajustes particulares à necessidade de cada Estado-Membro, especialmente no que se refere à fixação de determinados aspectos administrativos relacionados a mecanismos de cobrança e obrigações acessórias.¹⁵

É por essa razão que metade de todos os países europeus integrantes da OCDE já anunciaram, propuseram ou implementaram um tributo com as características gerais dos ISDs, conforme demonstrado na ilustração colacionada abaixo:¹⁶

Digital Services Taxes in Europe

Announced, Proposed, and Implemented Digital Services Taxes (DSTs) in European OECD Countries, as of March 23, 2021

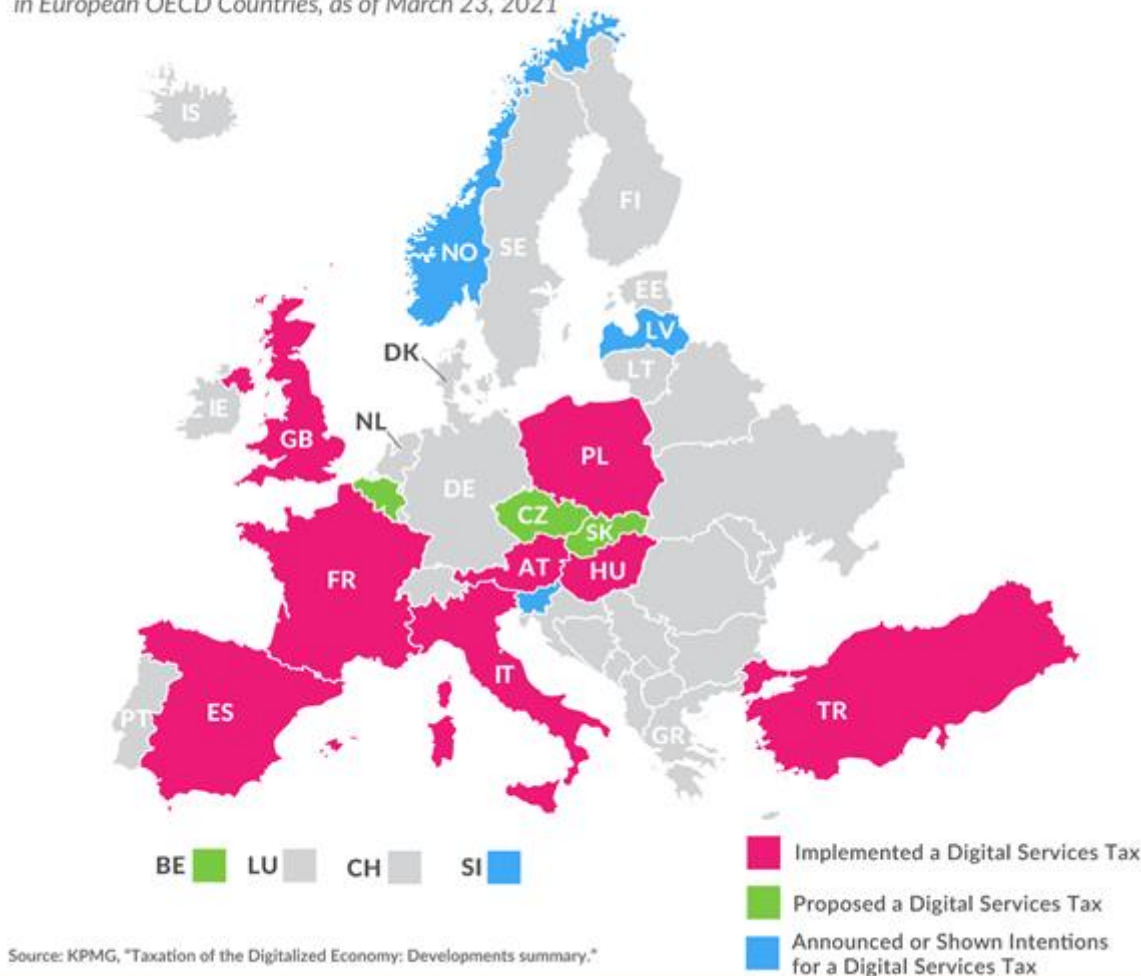


FIGURA 1 - Mapa dos países europeus integrantes da OCDE que pretendem instituir o ISD
Fonte: Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>

¹⁵ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais.** Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

¹⁶ Áustria, França, Hungria, Itália, Polônia, Espanha, Turquia e Reino Unido já instituíram e Bélgica, República Tcheca e Eslováquia publicaram suas propostas e Letônia, Noruega e Eslovênia estão em vias de instituir o chamado ISD. WHAT European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. **Tax Foundation**, 23, March, 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>. Acesso em: 27 mar. 2021.

Com isso, a Proposta de Diretiva nº 2018/0073, a despeito de considerar a realidade europeia e privilegiar os interesses dos países integrantes daquele bloco econômico, tornou-se cada vez mais forte e influente, sendo que, nos últimos dois anos, várias jurisdições passaram a considerar a tributação da receita decorrente da prestação de determinadas atividades digitais.¹⁷

No mesmo espírito, diversas medidas semelhantes, que visam arrecadar de grandes companhias tecnológicas da economia digital, foram incorporadas a diferentes ordenamentos jurídicos ao redor do mundo, com o objetivo de impor tributos adicionais sobre transações digitais.¹⁸

As medidas unilaterais têm a característica atrativa de, por definição, não exigir a coordenação internacional e ser dotada de alto grau de efetividade na resolução de problemas particulares. O inconveniente é que a existência de diferentes abordagens unilaterais pode restringir o grau de comparabilidade entre os sistemas jurídicos e ocasionar a dupla tributação dessas riquezas o que, em última instância, tende a diminuir o fluxo de negócios e a interação entre mercados.¹⁹

Nesse sentido, a própria OCDE, observou que, no curto prazo, não foi alcançado consenso sobre a necessidade de medidas provisórias, com vários países expressando preocupação de que tais medidas possam contrariar o consenso internacional, na medida em que se desenvolvem diferentes alternativas em cada país, e pode ser difícil desfazer um novo regramento pretensamente provisório.

Assim, sendo necessária a unanimidade para as aprovações das propostas de Diretiva da União Europeia (UE), obstáculo intransponível na atualidade,²⁰ decidiu-se entre os países-membros do bloco econômico, que seria melhor concentrar os esforços multilaterais na

¹⁷ INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Corporate Taxation in the Global Economy**. Policy Paper No. 19/007, 10 Mar. 2019, p. 61. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>. Acesso em: 27 jun. 2020.

¹⁸ Para acompanhar as medidas unilaterais para lidar com a tributação dos negócios da economia digital. Ver: KPMG. **Taxation of the digitalized economy**. Developments summary, updated: March 11, 2021. 139 p. Disponível em: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2021/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2021.

¹⁹ JOHNSON, Stephanie Soong. OECD Chief Warns of ‘Messy’ Outcome Without Digital Tax Deal. **Taxnotes**, 22 May 2020. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/featured-news/oecd-chief-warns-messy-outcome-without-digital-tax-deal/2020/05/22/2ckb4>. Acesso em: 16 jun. 2020.

²⁰ COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu e ao Conselho**: rumo a um processo de decisão mais eficaz e mais democrático no âmbito da política fiscal da UE. Estrasburgo, 15 jan. 2019. COM (2019) 8 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0008:FIN:PT:PDF>. Acesso em: 16 jun. 2020.

iniciativa da OCDE,²¹ que pretende apresentar soluções consistentes,²² fundamentadas em dois pilares,²³ para alinhar um acordo internacional sobre a tributação da economia digital.

Ocorre que, devido à falta de consenso e ao progresso limitado no âmbito das discussões da OCDE, diversas jurisdições intensificaram, nos últimos meses, os esforços para aprovar medidas provisórias para tributar atividades digitais, dado que muitos países enfrentam altos níveis de endividamento e enorme pressão para angariar novas receitas tributárias, especialmente após a Organização Mundial da Saúde (OMS) caracterizar a doença provocada pela Covid-19 (SARS-CoV-2) como uma pandemia.²⁴

Com a evolução do atual cenário pandêmico passou-se a vivenciar a integração permanente da tecnologia em todos os aspectos da vida cívica de modo ainda mais intenso.

Os dados mais recentes indicam que o uso vertiginoso da tecnologia promoveu a aceleração da digitalização da economia como um todo e aumentou ainda mais a importância das grandes companhias do setor tecnológico, dado que houve uma crescente concentração e consolidação de demandas digitais, especialmente em relação às empresas que operam em escala global.²⁵

Neste ponto, cabe ressaltar que, em razão do contexto atual e da necessidade de ampliar a arrecadação de seus Estados-Membros, a Comissão Europeia voltou a considerar os ISDs como parte de estratégia para financiamento do seu plano de recuperação econômica,²⁶ após o secretário do Tesouro dos Estados Unidos (EUA) interromper as negociações tributárias internacionais com a UE.²⁷

²¹ OECD. **OECD Secretary-General Tax Report To G20 Finance Ministers And Central Bank Governors**. Riyadh, Saudi Arabia, Feb. 2020. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2020.

²² OECD. **OECD presents analysis showing significant impact of proposed international tax reforms**. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-presents-analysis-showing-significant-impact-of-proposed-international-tax-reforms.htm>. Acesso em: 19 jun. 2020.

²³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. **Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**. As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 Jan. 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>. Acesso em: 16 jun. 2020.

²⁴ ONU News. **Organização Mundial da Saúde declara novo coronavírus uma pandemia**. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881>. Acesso em: 18 jun. 2020.

²⁵ DWOSKIN, Elizabeth. Tech giants are profiting — and getting more powerful — even as the global economy tanks: the global pandemic gives Silicon Valley titans a once-in-a-lifetime opportunity to expand their power, crush rivals and change their political fortunes. **The Washington Post**, Apr. 27, 2020 at 10:33 a.m. GMT-3. Disponível em: <https://www.washingtonpost.com/technology/2020/04/27/big-tech-coronavirus-winners/>. Acesso em: 14 jul. 2020.

²⁶ CHRISTOFFERSEN, Poul Skytte. The EU Recovery Plan: Emerging Agreement and Tax Proposals. **Teneo**, 16 June 2020. Disponível em: <https://www.teneo.com/the-eu-recovery-plan-emerging-agreement-and-tax-proposals/>. Acesso em: 16 jun. 2020.

²⁷ HARRINGTON, John L. INSIGHT: The Unsurprising Stalemate on Digital Taxation. **Bloomberg Tax**, 8 July 2020, 4:00 AM. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-the-unsurprising->

Em resposta, os EUA, juntamente com as empresas do setor de tecnologia, têm procurado impedir a proliferação de novos impostos digitais ao redor do mundo e já expressaram preocupação com o viés protecionista e discriminatório das propostas apresentadas, vez que as evidências disponíveis sugerem que os ISDs devem atingir especialmente as grandes empresas de tecnologia norte-americanas.²⁸

De acordo com um comunicado do USTR, em 2 de junho de 2020,²⁹ o Representante de Comércio dos EUA anunciou o início de investigações sobre os ISDs que foram adotados, ou estão sendo considerados por vários países,³⁰ com fundamento na Seção 301 da Lei de Comércio de 1974,³¹ que autoriza o governo norte-americano a aplicar sanções comerciais coercitivas como instrumento unilateral de retaliação contra países que tomem medidas contrárias aos seus interesses, tal qual aplicado contra o ISD francês.³²

O aviso emitido pelo escritório do USTR incluiu formalmente o Brasil entre os países que estão sendo investigados pelo governo norte-americano,³³ por cogitar a criação de um tributo específico para o setor de tecnologia – em vista da Proposta Legislativa nº 2.358 de

stalemate-on-digital-taxation. Acesso em: 14 jul. 2020; ISLAM, Faisal. Sunak urges US to back digital services tax. **BBC News**, 18 June 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-53099785>. Acesso em: 20 jun. 2020.

²⁸ DAVISON, Laura. Google, Facebook Unite With Trump to Protest French Tech Tax. **Bloomberg**, 19 ago 2019 05: 00 BRT. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-08-19/google-facebook-unite-with-trump-to-protest-french-tech-tax>. Acesso em: 18 jun. 2020; HOW Disputes Over Big Tech Are Disrupting Global Trade. **The New York Times**, 2019. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2019/12/05/business/dealbook/trade-technology-digital-tax.html>. Acesso em: 18 jun. 2020.

²⁹ UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **USTR Initiates Section 301 Investigations of Digital Services Taxes**. June, 02, 2020. Disponível em: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2020/june/ustr-initiates-section-301-investigations-digital-services-taxes>. Acesso em: 18 jun. 2020.

³⁰ UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes**. Docket No. USTR-2020-0022. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/assets/frn/FRN.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2020.

³¹ UNITED STATES. Library of Congress. Congressional Research Service (CRS). **Section 301 of the Trade Act of 1974**. Updated April 20, 2020. Disponível em: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11346>. Acesso em: 18 jun. 2020.

³² UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax**. Disponível em: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-frances-digital-services-tax>. Acesso em: 24 jul. 2020; PALMER, Doug. US announces duties on \$1.3B in French goods in digital tax dispute. **Político**, July 11, 2020 9:44 am. Disponível em: <https://www.politico.eu/article/ustr-announces-duties-on-1-3b-in-french-goods-in-tax-dispute/>. Acesso em: 24 jul. 2020.

³³ ARSLANIAN, Regis P. **O recurso à seção 301 da legislação de comércio norte-americana e a aplicação de seus dispositivos contra o Brasil**. Brasília: Instituto Rio Branco, 1994. 168 p. (Coleção Relações Internacionais, 23). Disponível em: http://funag.gov.br/biblioteca/download/72-Recurso_a_Secao_301_da_Legislacao_de_Comercio_Norte-Ame_e_a_Apl_de_seus_Dispos_contra_o_Brasil_O.pdf. Acesso em: 18 jun. 2020.

2020,³⁴ que prevê a criação de uma “CIDE-Digital”, incidente sobre a receita bruta de serviços digitais de grandes empresas de tecnologia. Esse tipo de política tributária pode divergir do sistema internacional em vários aspectos, incluindo questões de extraterritorialidade, regressividade, direcionamento específico para determinadas empresas de tecnologia americanas, entre outros.³⁵

Dessa forma, o Representante de Comércio dos EUA notificou o Governo Brasileiro a apresentar comentários sobre as iniciativas em análise no Congresso Nacional e as perspectivas de aprovação de medidas relacionadas ao ISD no Brasil. Em paralelo, solicitou comentários públicos à comunidade internacional para subsidiar suas conclusões sobre a necessidade de acionar medidas protetivas e impor barreiras tarifárias contra jurisdições que optarem por instituir um novo tributo específico para transações digitais.³⁶

Em 15 de julho de 2020, o Ministério das Relações Exteriores do Brasil respondeu à consulta que lhe foi formulada, no sentido de enfatizar que as propostas legislativas estão em fase inicial de tramitação e são de iniciativa exclusiva do Poder Legislativo. O Poder Executivo, por sua vez, continua engajado em aprovar ampla reforma no Sistema Tributário Nacional, e segue com participação ativa no *Inclusive Framework* do projeto BEPS, que pretende construir uma solução consensual aos desafios da economia digital.³⁷

No último *report*, datado de 14 de janeiro de 2021, o USTR adiciona outras duas propostas legislativas relacionadas ao ISD no Brasil,³⁸ externando as principais preocupações relacionadas à adoção do ISD no País, e que continua monitorando os andamentos dessas discussões em território nacional.³⁹

Em primeiro lugar, o governo dos EUA entende que quaisquer propostas que envolvam limites de receitas e distinções entre determinados modelos de negócios podem ser

³⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta Legislativa nº 2.358 de 2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=917BB6AC7432537DF8C1FC545FD706AC.proposicoesWebExterno2?codteor=1889339&filename=PL+2358/2020. Acesso em: 18 jun. 2020.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Digital levy proposed in Brazil amid pressing budget: introducing or increasing digital taxation? **TP News**, June 12, 2020. Disponível em: <https://transferpricingnews.com/digital-levy-proposed-in-brazil-amid-pressing-budget-introducing-or-increasing-digital-taxation/amp/>. Acesso em: 18 jun. 2020.

³⁶ UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Section 301 – Digital Services Taxes**. Disponível em: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>. Acesso em: 14 mar. 2021.

³⁷ REGULATIONS.GOV. **Comment from Ministry of Foreign Relations of the Federative Republic of Brazil, Brazil**. July 15, 2020. Disponível em: <https://www.regulations.gov/comment/USTR-2020-0022-0367>. Acesso em: 14 mar. 2021.

³⁸ Projetos de Lei Complementar nº 131 e 218 de 2020. Ambos serão analisados adiante de forma mais detida.

³⁹ UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Status Update on Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia**. Jan. 14, 2021. Disponível em: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>. Acesso em: 14 mar. 2021.

discriminatórias contra empresas americanas, pois excluem empresas menores que prestam os mesmos tipos de serviços – inclusive brasileiras –, ao mesmo tempo em que concentra a carga tributária em um seletivo grupo de empresas que são líderes globais em negócios digitais.

Em segundo lugar, a abordagem do Brasil apresenta possíveis inconsistências com os princípios tributários internacionais, seja quando estabelece a incidência sobre a receita e não sobre a renda, seja por questões de conexão territorial com o País (*nexus*).

Por último, o USTR considera que as propostas analisadas podem sobrecarregar ou restringir o comércio dos EUA de, pelo menos, três maneiras: (i) tributação adicional exclusiva para empresas americanas; (ii) forçar empresas norte-americanas a elevados custos de conformidade (*compliance*) e (iii) sujeitá-las à dupla ou pluritributação.⁴⁰

Nota-se, também, que o próprio Governo americano considera que as propostas brasileiras são produtos diretos da proliferação de ISDs ao redor do mundo, observando-se que as principais características estruturais e justificações para instituição de um modelo de ISD no país se assemelham às oferecidas pelo modelo proposto pela Comissão Europeia. É por essa razão que as investigações relacionadas ao Brasil estão sendo feitas ao lado da proposta da Comissão Europeia.

Especificamente no que diz respeito à tributação no Brasil, pretende-se avaliar a viabilidade de instituição dessas e outras medidas semelhantes, que visem arrecadar de grandes empresas da economia digital parte das receitas auferidas por meio de usuários brasileiros, ou se as leis tributárias e os mecanismos já existentes são capazes de regular as atividades digitais em nosso país.

Partindo-se da premissa de que as propostas legislativas relacionadas ao ISD no Brasil pretendem incorporar conceitos da Proposta Europeia em todos os seus termos, ou fazer referência direta à mesma justificativa utilizada internacionalmente para se tributar as gigantes de tecnologia que operam à distância, busca-se analisar a pertinência de adotar o padrão europeu com base nos mesmos pressupostos que justificaram a criação de um tratamento tributário próprio para tais entidades.

É preciso destacar que as soluções propostas pela UE receberam influências diversas, seja em virtude do ambiente no qual estão inseridas, seja em decorrência de aspectos econômicos, jurídicos e políticos. Dessa forma, é importante deixar claro que se pretende

⁴⁰ UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Status Update on Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia**. Jan. 14, 2021. Disponível em: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>. Acesso em: 14 mar. 2021.

demonstrar as inúmeras diferenças e particularidades existentes entre o sistema jurídico comum europeu e o sistema tributário nacional.

De todo modo, a busca pela tributação adequada da economia digital é um fenômeno mundial, que vem crescendo em força e importância, dada sua intensa relação com aspectos econômicos e de investimentos em âmbito global, de modo que, ao longo das últimas décadas, as relações entre agentes localizados em diferentes países e continentes vêm crescendo de forma contínua e irreversível.⁴¹

Embora a proposta europeia não seja mais discutida ativamente no nível da CE, ela representa o principal modelo para os ISDs promulgados ao redor do mundo e tem sido utilizada como principal referência normativa para criação de um tributo próprio para a economia digital no Brasil.

Sob a ótica nacional, então, o desafio está em saber se os pressupostos que justificaram a criação de um tributo direcionado especificamente à tributação da economia digital, com foco em companhias que operam à distância, verifica-se no país.

Com isso, quer-se demonstrar que a análise da viabilidade de instituição de um novo padrão de tributação para transações digitais no Brasil não pode partir das mesmas premissas observadas pela experiência europeia. A análise deve levar em conta a realidade federativa e, principalmente, o ordenamento jurídico vigente, buscando-se, ao máximo, possíveis melhorias na estrutura atual.⁴²

A existência de desafios tributários cada vez mais complexos, tanto no Brasil quanto no exterior, denotam que a discussão sobre a tributação adequada dos negócios da economia digital em face das inovações tecnológicas e de seus impactos nas finanças públicas dos Estados é tema altamente relevante e atual, especialmente em razão do contexto hodierno, que demanda urgência dos Governos nacionais na busca por novas fontes de receita.

A perspectiva brasileira em iniciar o processo de adesão à OCDE,⁴³ assim como a inserção do Brasil na economia digitalizada por meio do processo de internacionalização das empresas nacionais e da atuação de empresas estrangeiras no território brasileiro, perpassa

⁴¹ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2013. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 62.

⁴² Propostas de Tributação da Economia Digital em Debate. In: PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Giselle Barra (coord.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p.471.

⁴³ MARTELLO, Alexandre. Ministério da Economia espera que o Brasil entre na OCDE em até 2 anos após aval de países membros. **G1 Brasília**, 15/01/2020 15h59, atualizado há um ano. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/01/15/apos-aval-de-membros-ministerio-da-economia-espera-que-brasil-entre-na-ocde-em-ate-2-anos.ghtml>. Acesso em: 18 jun. 2020.

pela adequação de suas normas aos padrões e recomendações internacionais, especialmente em matéria tributária.⁴⁴

Enfrentar o problema da inadequação das atuais regras de tributação sobre a economia digital, tal como tem sido feito nos países europeus que assumiram a vanguarda dessa iniciativa, tornou-se um dos principais desafios do século XXI. Imprescindível é aprofundar as discussões sobre a possibilidade de harmonização dos diversos padrões de tributação observados em escala mundial.

Se de um lado a proposta para a imposição de um tributo adicional sobre os serviços digitais parecia caminhar para um movimento de harmonização entre diferentes sistemas, de outro, parece ter gerado um estado de insegurança e dúvidas acerca de seus possíveis impactos no sistema de tributação internacional e, principalmente, de sua capacidade para lidar com os desafios decorrentes da informatização da economia.

A premissa de que as empresas digitais pagam menos tributos em comparação às empresas tradicionais, argumento utilizado com frequência para justificar a criação de tributos específicos para o setor de tecnologia, começa a ser questionada por alguns estudiosos e acadêmicos, uma vez que as projeções sobre a carga tributária efetiva das empresas de tecnologia podem ser falhas, diferindo substancialmente de país para país, tornando-se quase impossível comparar a efetiva carga tributária absorvida por diferentes empresas e modelos de negócio em diferentes sistemas de tributação.⁴⁵

Da mesma forma, existem inúmeros questionamentos sobre até que ponto a utilização de dados e a participação do usuário representam, de fato, alguma contribuição para a “criação de valor” dos negócios desenvolvidos por empresas digitais.

No mesmo sentido, há aqueles que defendem que novos impostos especiais sobre serviços digitais tornariam a tributação corporativa dessas empresas ainda mais complexa e poderia minar os avanços tecnológicos e as relações comerciais entre países, pois criar diferenciações para determinado setor ou grupo de empresas não faria sentido atualmente, uma vez que já não há mercado ou setor específico da economia, apenas clientes.⁴⁶

A ideia de utilizar um referencial comparativo estrangeiro se justifica pelo fato de que as experiências de outros sistemas jurídicos frequentemente indicam soluções e abordagens

⁴⁴ FOLIGNO, Camille. Estabelecimento permanente no Brasil à luz das recomendações da OCDE. In: SAUNDERS, Ana Paula; PEPE, Flávia Cavalcanti; UTUMI, Ana Cláudia Akie (org.). **Estudos de tributação internacional**. Edição especial. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 317.

⁴⁵ BAUER, Matthias. Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. **European Centre for International Political Economy (ECIPE)**, Fev. 2018. Disponível em: <https://ecipe.org/publications/digital-companies-and-their-fair-share-of-taxes/>. Acesso em: 11 jun. 2020.

⁴⁶ DZIRI, Mehdi. Já não há mercado, apenas clientes. **SuperToast by FABERNOVEL**, 8 mar. 2018. Disponível em: <https://supertoast.pt/2018/03/08/ja-nao-ha-mercado-apanas-clientes/>. Acesso em: 8 mar. 2019.

relevantes para as questões práticas de tributação global enfrentadas no Brasil e também permite debater a necessidade de harmonização da realidade normativa nacional com as orientações dos países mais ricos, onde a discussão sobre a matéria está mais avançada, especialmente num contexto de enormes incertezas e pressão por angariar novos recursos ao erário.⁴⁷

O assunto, de certa forma, é novo no país. Em que pese a existência de diversos trabalhos que abordam a questão, percebe-se a necessidade de explorar os possíveis reflexos tributários desse novo regime de tributação e delinear as premissas compatíveis com a realidade brasileira, a despeito das inúmeras diferenças entre os ordenamentos em questão.

O presente texto, portanto, se propõe a avaliar especificamente a Proposta de Diretiva do Conselho da União Europeia nº 2018/0073, identificando as razões econômicas para a sua instituição, os argumentos favoráveis e contrários à sua implementação, bem como a realidade brasileira na era digital, para chegar à conclusão acerca da real influência desse novo regime de tributação no sistema brasileiro. Ademais, pretende-se investigar se a referida proposta é coerente com o modelo tributário nacional, de modo a se verificar se há a necessidade de implementação de tributo específico para o setor de tecnologia no Brasil, assim como os impactos tributários decorrentes de sua eventual utilização e possíveis efeitos na oneração do ambiente de negócios.

Por fim, destaca-se que o tema ainda está em pleno desenvolvimento, sendo possível, também, que este texto seja surpreendido, no cenário nacional, pela edição de propostas legislativas que pretendam promover a reforma tributária no Brasil e, no âmbito internacional, pelo relatório final da Ação 01 do BEPS, ambos previstos para meados de 2021; de modo que o presente trabalho não pretende fornecer uma resposta final aos desafios tributários que a economia digital apresenta para o Brasil (e nem poderia fazê-lo). Em vez disso, pretendeu-se demonstrar a necessidade de mais pesquisas (empíricas) e desenvolver premissas capazes de nortear a reflexão sobre a qualidade do sistema tributário brasileiro a fim de enfrentar os desafios inerentes à informatização da economia, para, após, identificar os possíveis aprimoramentos passíveis de implementação no Brasil.⁴⁸

⁴⁷ PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018, apresentação.

⁴⁸ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2013. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 19.

2 PROPOSTA EUROPEIA PARA INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO PROVISÓRIO SOBRE A RECEITA BRUTA DE EMPRESAS DIGITAIS

2.1 Considerações Preliminares

Antes de se iniciar a exposição sobre a Proposta de Diretiva do Conselho da União Europeia nº 2018/0073, que estabeleceu um novo modelo de tributação para os negócios da economia digital, cabe examinar alguns aspectos relacionados à tributação internacional das rendas das empresas para compreender o modo atual de repartição global das competências tributárias.

A dupla tributação é um problema surgido com o crescimento das relações comerciais entre países e a internacionalização das empresas. De maneira geral, o evento ocorre quando a mesma renda gerada por um agente econômico é tributada por dois países diferentes, posto que ambos, adotando critérios jurídicos distintos (territorialidade e universalidade), passam a ter competência para gravar um mesmo rendimento.

Se, de um lado, o Estado de residência oferece a infraestrutura necessária para o desenvolvimento da atividade econômica de seus residentes, de outro, o Estado da fonte permite a fruição de seu mercado consumidor, gerando receitas em seu território, de modo que ambos possuem reivindicações concorrentes para fundamentar sua parcela de jurisdição sobre esses rendimentos.⁴⁹

Sendo assim, os Tratados Internacionais, seguindo o modelo da OCDE,⁵⁰ têm o propósito de evitar a dupla tributação, com fundamento em critérios que definem a capacidade de tributação de um dos Estados envolvidos, com base em normas de repartição ou de reconhecimento de competência exclusiva.

Quando houver o reconhecimento de competência cumulativa entre diferentes Estados, ou casos de *double non-taxation*, fenômeno em que nenhum dos Estados envolvidos na situação internacional exerce poder tributário, seja por força de dispositivo convencional, seja por força da conjugação deste com as normas internas de um ou de ambos, são produzidas normas de atenuação, que estabelecem formas de mitigação de suas externalidades

⁴⁹ BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rego (coord.). **Tributação da Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 16-36, p. 17.

⁵⁰ OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**. 2017 (Full Version). Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>. Acesso em: 26 jun. 2020.

negativas, tendo em vista que esses fenômenos se tornam prejudiciais ao desenvolvimento das relações comerciais entre os países.⁵¹

Para equacionar esses problemas entre dois ou mais Estados, ficou estabelecido na Convenção Modelo da OCDE e na Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas (ONU)⁵² que, como regra geral, os lucros de uma empresa somente podem ser tributados pelo Estado de residência, e não onde a empresa exerce sua atividade, a não ser que a empresa esteja fisicamente estabelecida no país onde desenvolve seus negócios por meio de um estabelecimento permanente.⁵³

Esse entendimento, proveniente de formulações teóricas do início do século XX, revela que a tributação internacional, de maneira geral, valendo-se da matriz tributária atual – construída sobre a realidade de uma economia fundada em “tijolo e argamassa” (*brick-and-mortar*) –, atribui competência ao Estado de residência em detrimento do Estado da fonte de produção do rendimento.

O elemento de conexão que funciona como exceção à regra geral é a caracterização da existência, ou não, de estabelecimento permanente em determinado território. Uma vez caracterizado o estabelecimento permanente, o lucro por ele apurado poderá ser tributado pelo

⁵¹ BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rego (coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 16-36.

⁵² UNITED NATIONS. Department of Economic & Social Affairs. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acesso em: 30 jun. 2020.

⁵³ Dispõe o art. 7º da Convenção Modelo da OCDE:

“Lucro das Empresas.

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante são tributáveis somente nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante, por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer ou tiver exercido sua atividade na forma indicada, **seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente**.

2. Ressalvadas as disposições do parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado Contratante exercer atividades no outro Estado Contratante por intermédio de um estabelecimento permanente aí situado, **serão atribuídos, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que obteria se constituísse uma empresa distinta e separada, que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é um estabelecimento permanente**.

3. Para a determinação dos lucros de um estabelecimento permanente, será permitido deduzir as despesas necessárias que tiverem sido feitas para a consecução dos fins do estabelecimento permanente, inclusive as despesas de direção e os encargos gerais de administração para os mesmos fins.

4. Nenhum lucro será atribuído a um estabelecimento permanente pelo simples fato da compra de bens ou mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem rendimentos tratados separadamente em outros Artigos da presente Convenção, as disposições desses Artigos não serão afetadas pelas do presente Artigo”. (OECD. **Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital**. [as they read on 28 January 2003], p. 10. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2021).

Estado da fonte; caso contrário, os lucros auferidos por uma sociedade devem ser tributados, exclusivamente, no país de sua residência.⁵⁴

Portanto, via de regra, o fator que atualmente determina a tributação da renda em operações transnacionais (*crossborder transactions*) é a configuração do estabelecimento permanente, o qual se desenvolveu atrelado à ideia de presença física com caráter de permanência em determinado território.

Os novos modelos de negócio digitais, todavia, construídos sobre ativos intangíveis, uso de dados (*big data*) e economias de escala (efeitos de rede), facilitaram a oferta de bens e serviços aos consumidores de todo o mundo, sem a necessidade do estabelecimento de uma estrutura física permanente ou da atuação de uma empresa subsidiária na jurisdição do Estado de fruição do mercado. Isso permitiu que as empresas multinacionais – baseando-se em planejamentos fiscais agressivos, escolhessem a localização de suas funções centrais de acordo com os seus próprios interesses, permitindo-lhes alcançar elevadas taxas de crescimento e rentabilidade de seus negócios, considerando a mobilidade de seus lucros.

Em vista desse cenário, cabe tecer algumas breves considerações acerca das regras de preços de transferência, tendo em vista que, como será exposto adiante, o regime de ISD europeu é um tributo que pode ser exigível sobre grupos econômicos, o que invariavelmente pode vir a repercutir nas regras internacionais de alocação de lucros.

Para Alberto Xavier, a prática denominada de preços de transferência consiste na “política de preços que vigora nas relações entre empresas interdependentes e que, em virtude destas relações especiais, pode conduzir à fixação de preços artificiais, distintos daqueles de mercado”.⁵⁵

Prossegue o autor esclarecendo que esse instituto “pressupõe uma divergência entre o preço efetivamente estipulado e o preço “justo” (ou objetivo), entendendo-se por este o que seria fixado entre empresas independentes, atuando em circunstâncias normais de mercado”.

Ricardo Mariz de Oliveira aduz que o preço de transferência resulta do “estabelecimento artificial de um valor específico e favorecido, em negócio entre pessoas

⁵⁴ BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rego (coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 16-36.

⁵⁵ XAVIER, Alberto. **Direito tributário Internacional do Brasil. Tributação das Operações Internacionais**. 7 ed. São Paulo: Forense, 2010.

vinculadas, através do qual se transferem lucros de uma para outra, sendo ambas as partes integrantes de um mesmo conglomerado empresarial”.⁵⁶

Arremata Heleno Torres que tais normas consistem na aplicação de métodos para controlar as operações e ajustar os preços àqueles usuais de mercado, de modo a garantir que tenham sido praticados em conformidade com o princípio do *arm's length*.⁵⁷

Tal princípio corresponde ao preço de mercado ou de livre concorrência, “preço parâmetro” ou ainda “preço de referência”, como aquele normalmente praticado entre empresas independentes, em condições equivalentes.

Assim, via de regra, as Administrações Tributárias adotam os preços de transferência para realizar o controle de operações realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal. Tal controle se faz necessário devido às circunstâncias peculiares existentes nessas operações, haja vista que a relação entre elas pode acarretar preços artificialmente estipulados. Ao exigir que os preços de transferência reflitam a substância econômica da transação e o “preço de mercado”, os países esperam minimizar a capacidade de transferir lucros entre os países.

Em síntese, a atribuição de lucros a um estabelecimento permanente juntamente com o controle sobre a alocação de lucros entre empresas relacionadas, por meio das regras de controle de preços de transferência, são as duas principais formas pelas quais um determinado país geralmente consegue tributar um não residente atualmente.⁵⁸ A própria natureza dessas transações, contudo, muitas vezes torna impossível a equiparação com terceiros ou similares e esse problema se torna ainda maior ao se considerar os modelos de negócio orientados por ativos intangíveis.⁵⁹

Para agravar ainda mais o problema, a OCDE estima que o custo total da elisão fiscal para os governos em todo o mundo seja de até USD 240 BI (duzentos e quarenta bilhões de

⁵⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Preços de Transferência – o método do Custo mais Lucro – o conceito de custo – o método do Custo mais Lucro e as indústrias de alta tecnologia – como conciliar dispêndios intensivos, com pesquisas e desenvolvimento, com esse método. In: SCHOURI, Luis Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Tributos e Preço de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2, p. 293-338.

⁵⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

⁵⁸ CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, p. 69-111, 2019. Social Science Research Network (SSRN), 22 Apr. 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>. Acesso em: 11 jun. 2020.

⁵⁹ OECD. **OECD releases new guidance on the application of the approach to hard-to-value intangibles and the transactional profit split method under BEPS Actions 8-10**. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-releases-new-guidance-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-and-the-transactional-profit-split-method-under-beps-actions-8-10.htm>. Acesso em: 3 ago. 2020.

dólares) por ano.⁶⁰ O Google, por exemplo, transferiu USD 23 BI (vinte e três bilhões de dólares) por meio de uma empresa *offshore* holandesa para as Bermudas em 2017.⁶¹ A Amazon recolheu apenas USD 3 BI (três bilhões de dólares) na última década, enquanto a Apple pagou USD 94 BI (noventa e quatro bilhões de dólares) e a Microsoft pagou USD 47 BI (quarenta e sete bilhões de dólares). Essa é uma variação expressiva, especialmente porque a receita da Amazon nesse período excedeu a da Microsoft em quase USD 80 BI (oitenta bilhões de dólares).⁶²

Apesar de alguns passos recentes na direção de colmatar as lacunas existentes nas regras de tributação internacional, que permitem a algumas empresas atenuar ou até mesmo neutralizar a carga tributária nos países onde realizam negócios e criam valor, a transferência de lucros para paraísos fiscais é fenômeno comum e constante. Apesar da elisão fiscal poder ser encontrada em diferentes setores econômicos, as empresas tecnológicas demonstram melhor como o sistema tributário internacional atual encontra dificuldades em mitigar a elisão fiscal de companhias multinacionais.⁶³

Desse modo, alguns países do continente europeu, sob as regras fiscais tradicionais, alegam perder parte de suas receitas fiscais devido à capacidade de infiltração dessas empresas altamente digitalizadas em países onde elas realizam negócios com pouca ou nenhuma presença física.⁶⁴

É precisamente para combater essas distorções práticas que o ISD surge como solução imediata para capturar as receitas de empresas com operações remotas, sem que esse novo tributo seja restringido pelas regras de tributação internacional da renda, que exigem a aplicação de critérios de residência fiscal e de estabelecimento permanente para fins de imposição tributária.

É preciso salientar, ainda, que a fundamentação jurídica da Proposta de Diretiva europeia (2018/0073) é o artigo 113º do Tratado de Funcionamento da União Europeia

⁶⁰ OECD. **Combating international tax avoidance. Ending offshore profit shifting.** Disponível em: <https://www.oecd.org/about/impact/combatinginternationaltaxavoidance.htm>. Acesso em: 30 jun. 2020.

⁶¹ REUTEURS. **Google shifted \$23 billion to tax haven Bermuda in 2017 – filing.** Jan. 3, 2019. Disponível em: <https://uk.reuters.com/article/uk-google-taxes-netherlands/google-shifted-23-billion-to-tax-haven-bermuda-in-2017-filing-idUKKCN1OX1G7>. Acesso em: 28 jun. 2020.

⁶² FAIRTAXMARK. **The Silicon Six and their \$100 billion global tax gap.** Disponível em: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2020.

⁶³ OCAMPO, José Antonio. Unpopular take: Giant tech companies should pay taxes. **Marketwatch**, Project Syndicate, Opinion, Jan. 29, 2019. Disponível em: <https://www.marketwatch.com/story/unpopular-take-giant-tech-companies-should-pay-taxes-2019-01-25>. Acesso em: 28 jun. 2020.

⁶⁴ KIM, Young Ran (Christine). Digital Services Tax: a Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. **Alabama Law Review**, v. 72, n. 1, p. 131-185, 2020; University of Utah College of Law Research Paper No. 371. Social Science Research Network (SSRN), 30 Mar. 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3578348. Acesso em: 10 jun. 2020.

(TFUE),⁶⁵ o qual autoriza que os ISDs sejam concebidos como um tributo sobre o faturamento, que é usualmente entendido como uma subcategoria de tributo sobre o consumo – em parte para tentar evitar a violação de obrigações internacionais e respeitar as convenções bilaterais destinadas a evitar a dupla tributação entre os países-membros da UE e os que não o são. Essa ambivalência de considerar um tributo sobre a receita para resolver problemas relacionados à tributação direta trouxeram dúvidas sobre a sua coerência no cumprimento de tratados fiscais e comerciais no âmbito internacional.⁶⁶

Como se verá, o uso crescente de dados pelas maiores empresas do setor de tecnologia, a atração de usuários para seus ecossistemas e o acúmulo de diferentes plataformas virtuais estão transformando diferentes atividades, facilitando novos produtos e serviços, criando novos processos e modificando de maneira profunda a forma como se relaciona, consome e produz riquezas.⁶⁷

De acordo com estudos da Comissão Europeia, outro fator que merece destaque é o fato de que as atividades realizadas no âmbito virtual registram taxas de crescimento e produtividade muito superiores à média das empresas dos demais setores econômicos e, ao mesmo tempo, possuem uma carga tributária efetiva inferior, o que, do ponto de vista econômico, seria suficiente para ocasionar distorções concorrenciais e justificar a imposição de medidas corretivas capazes de equalizar a tributação das atividades digitais e não digitais.⁶⁸

Os modelos de negócio digitalizados, que são fortemente caracterizados pelo uso de ativos intangíveis, estão sujeitos a uma carga tributária média de 8,5%, ao passo que os modelos de negócio tidos como tradicionais se submetem a uma carga tributária média de 23,2%.⁶⁹

⁶⁵ Dispõe o art. 113º da TFUE:

“O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a **harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos**, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.” (EUR-Lex. **Access to European Union Law**. Document 12016ME/TXT, Link to document 3, p. 48. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=PT>. Acesso em: 6 abr. 2021).

⁶⁶ Essas dúvidas serão analisadas adiante, de forma mais detida.

⁶⁷ GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. In: FÁRIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 780-790.

⁶⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na proposta de diretiva da União Europeia 2018/0073. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. p. 59-74.

⁶⁹ COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho**: chegou o momento de estabelecer uma norma de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 146 Final. Disponível em:

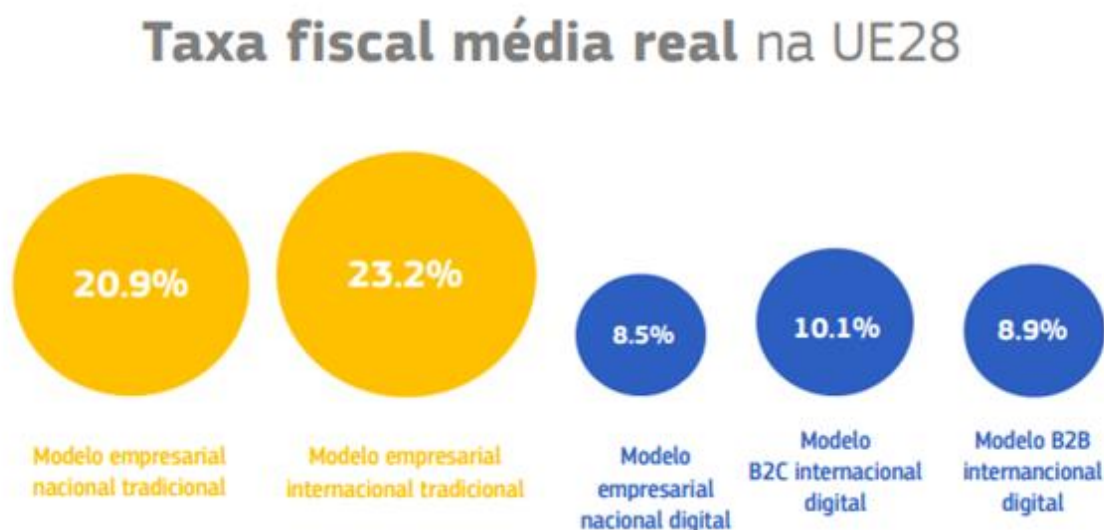


FIGURA 2 - Comparativo entre a carga fiscal de diferentes modelos de negócios

Fonte: Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2017:0547:FIN:PT:PDF>

Vale notar que um dos aspectos mais importantes considerados para justificar a introdução de novas regras tributárias no território europeu, para além da incompletude das regras de repartição global de competências tributárias, consiste, portanto, na demonstração de que a carga tributária média real sobre determinados eventos económicos varia de acordo com o modelo empresarial. Este pode ser digital ou não digital, e, por sua vez, mereceria um tratamento especial, tendo em vista que esses modelos de negócios digitais seriam responsáveis pela maior diferença entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado.

É a partir desse cenário que a União Europeia pretende solucionar os problemas mais imediatos decorrentes da informatização da economia. Com esse modelo, os europeus a um só tempo propõem um novo modelo de tributação específica para companhias tecnológicas com presença global, independentemente de elas possuírem estabelecimento em determinado país, e também evitam as perdas arrecadatórias provenientes do valor criado em seus territórios, tributando provisoriamente a receita bruta de empresas que, por se beneficiarem do seu mercado consumidor, devem contribuir com parcela da riqueza produzida nesses territórios.

Com base nessas considerações preliminares, passa-se, então, a analisar as diretrizes da proposição europeia, que definem, dentre outros elementos, as receitas tributáveis (o que é tributado), o sujeito passivo (quem é tributado), o lugar de tributação (qual a proporção das receitas tributáveis que se considera obtidas num Estado-Membro e quando isto ocorre), a

exigibilidade, o cálculo do tributo, a alíquota de tributação e as obrigações conexas no que se refere à cobrança do imposto e à cooperação administrativa.⁷⁰

2.2 Diretrizes do regime de ISD europeu

Para o que se pretende considerar-se-ão apenas as diretrizes que considera-se possuir pertinência com a discussão nacional sobre a matéria. O objetivo é limitar os pontos de foco para o que interessa a realidade brasileira.

A primeira diretriz a ser considerada é a interpretação dada ao princípio de criação de valor estabelecido pela OCDE, o qual determina que “os lucros corporativos serão tributados onde o valor é criado”.

Como muitos já reconheceram, “criação de valor” é um termo ambíguo, pois quando um vendedor do país X encontra um comprador no país Y, os Governos de ambos os lados podem ter ajudado a criar as pré-condições necessárias para a realização da transação comercial. Se a produção ocorreu em um país e o consumo em outro, então ambos possuem reivindicações concorrentes para fundamentar sua parcela de jurisdição sobre referida transação.⁷¹

O entendimento consignado na diretriz europeia é que as regras fiscais atuais não reconhecem novas formas de criação de valor, em particular, o papel que os usuários desempenham na geração de valor para as empresas digitais, que formam uma parte fundamental desses modelos de negócio. Como resultado, há uma desconexão ou incompatibilidade entre onde o valor é criado, e onde os tributos são pagos.

Ao tratar sobre a “criação de valor” na economia digital, a Comissão Europeia assevera:⁷²

⁷⁰ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁷¹ SHAVIRO, Daniel. **Digital Services Taxes and the Broader Shift from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents**. NYU Law and Economics Research Paper No. 19-36. Social Science Research Network (SSRN), Sept. 3, 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3448070> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3448070>. Acesso em: 11 jun. 2020.

⁷² COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho**: chegou o momento de estabelecer uma norma de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 146 Final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

Na economia digital, o valor é frequentemente criado a partir de uma combinação de algoritmos, dados do usuário, funções de vendas e conhecimento. Por exemplo, um usuário contribui para a criação de valor ao compartilhar suas preferências (por exemplo, curtir uma página) em mídias sociais. Esses dados serão posteriormente usados e monetizados para publicidade direcionada. Os lucros não são necessariamente tributados no país do usuário (e do visualizador do anúncio), mas sim no país onde os algoritmos de publicidade foram desenvolvidos, por exemplo. Isso significa que a contribuição do usuário para os lucros não é considerada quando a empresa é tributada.

O tributo proposto somente seria aplicável sobre as receitas provenientes de três tipos principais de serviços: **(i)** publicidade online direcionada; **(ii)** plataformas digitais de intermediação entre usuários e **(iii)** transmissão de dados. São as receitas obtidas com a monetização do contributo dos usuários que deverão ser tributadas e não a sua própria participação.⁷³



FIGURA 3 - Atividades em que os usuários desempenham um papel importante na criação de valor

Fonte: Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en

Os serviços de publicidade digital direcionada aos usuários dessa interface digital são coerentes com a premissa de criação de valor pelo usuário, tendo em vista que a contratação do espaço virtual para divulgação de produtos e serviços depende, dentre outros fatores, da análise do tráfego de dados e dos perfis de dados desses utilizadores em diferentes plataformas virtuais, a fim de que seja possível focalizar anúncios para um público-alvo

⁷³ Dispõe o art. 3º da proposta de Diretiva nº 2018/0073:

“Art. 3º. Receitas tributáveis:

1. As receitas decorrentes da prestação de qualquer um dos seguintes serviços por uma entidade devem ser consideradas «receitas tributáveis» na acepção da presente diretiva:

(a) a apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface;

(b) a disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permita aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e possa, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores;

(c) a transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais.” (COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS), p. 26. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 14 jul. 2020).

específico. Estes são definidos e individualizados a partir de algoritmos criados por grandes companhias digitais.

Os serviços de intermediação e gerenciamento de plataformas virtuais permitem a aproximação multilateral de usuários e consumidores para facilitação de transações de bens e serviços entre si. A criação de valor das empresas que exploram esse tipo de atividade está diretamente relacionada à interação dos usuários para facilitação de transações comerciais realizadas por meio dessas plataformas, que se beneficiam dessa estrutura para garantir amplo acesso a diferentes mercados consumidores.

As atividades de coleta e transmissão de dados permitem a monetização de dados de usuários. O valor intrínseco dessas atividades está associado ao valor gerado pelo perfil do usuário, por atitudes de interação, engajamento, produção de mídia e transações comerciais realizadas em ambientes virtuais.

Se não forem obtidas receitas a partir da prestação dessas atividades, cujo objetivo principal é a coleta e a interpretação de dados desses usuários, não será devido ISD. Outras receitas obtidas pela entidade que presta tais serviços, mas não diretamente decorrentes dessas prestações devem ser excluídas do âmbito de aplicação desse tributo.⁷⁴

Em consequência, não se incluem entre os fatos geradores do tributo quaisquer atividades de disponibilização de conteúdo digital, serviços de comunicação e serviços de pagamento, uma vez que, de acordo com a *ratio* da proposta, não é possível determinar com clareza em que medida a interação e a participação dos usuários interferem na criação de valor para os negócios desenvolvidos por essas empresas.

A justificativa para exclusão de outros serviços explorados por grandes *players* da economia digital como Netflix e Spotify da aplicação do ISD baseia-se na ideia de que a contribuição dos usuários seria acessória ao fornecimento de conteúdos digitais, cujo principal objetivo para o utilizador é receber os conteúdos digitais da entidade que disponibiliza a plataforma virtual, mesmo que seja possível identificar alguma participação do usuário (como por meio da publicação de análise de clientes ou listas de reprodução de conteúdo personalizado).⁷⁵

⁷⁴ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁷⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na proposta de diretiva da União Europeia 2018/0073. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. p. 59-74.

Assim, uma primeira observação que deve ser feita especificamente a respeito dos modelos de negócios passíveis de tributação por tal regime é o fato de que seja essencialmente baseado em contato eletrônico com o consumidor que, por meio desse contato consome bens e serviços, ou autoriza o uso de seus dados pela companhia. É dizer, portanto, que a hipótese do ISD exige a contribuição de usuários, vistos como elemento central no processo de criação de valor da empresa.

Na obrigação tributária cujo objeto seja o ISD, a base de cálculo deve ser o total da receita bruta obtida com a atividade econômica que constitui o fato gerador do tributo, líquida do imposto sobre o valor acrescentado (IVA) e de outros tributos similares.⁷⁶ A alíquota a ser praticada deve ser em torno de 3%.⁷⁷

A regra geral para definição da sujeição passiva do ISD, estabelecida no art. 4º, considera que empresas digitais com faturamento mundial anual superior a EUR 750 MM (setecentos e cinquenta milhões de euros) e faturamento anual de EUR 50 MM (cinquenta milhões de euros), dentro do território da UE, qualificam-se como sujeitos passivos do tributo. Logo, o ISD não é aplicável a todas as empresas, mas apenas àquelas que atendam aos limites estabelecidos globalmente e dentro do próprio território europeu.

A justificativa dada pela Comissão Europeia para a definição de tais pisos cumulativos é a de que os limiares estabelecidos restringem a aplicação do tributo a empresas que estabeleceram hegemonia e forte posição de mercado e, por consequência, permitem que as Administrações Tributárias locais centralizem suas atividades de auditoria em um grupo restrito de contribuintes, tornando o tributo mais eficiente do ponto de vista de sua economicidade.⁷⁸

Para além disso, a capacidade econômica das empresas elegíveis como sujeitos passivos deve ser considerada indicativa da respectiva capacidade de atrair número elevado de usuários o que, como será demonstrado a seguir, é interpretada como premissa para a viabilidade desses modelos de negócios.⁷⁹

⁷⁶ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁷⁷ Não houve o detalhamento sobre o cálculo utilizado para calibração da alíquota a ser exigida.

⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na proposta de diretiva da União Europeia 2018/0073. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. v. 1, p. 59-74, p. 70.

⁷⁹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em:

O critério definido para conectar a receita auferida pela empresa digital a um país-fonte é a localização do usuário da interface digital, mais especificamente o local a partir do qual se utilizou o dispositivo que permitiu a atividade do usuário. Delimita-se o país de utilização do dispositivo pelo endereço IP (Protocolo de Internet) ou, caso seja mais exato, por qualquer outro método de geolocalização.⁸⁰ O que importa é a identificação da localização dos usuários das interfaces digitais.

Por fim, ressalta-se que as diretrizes relacionadas à definição de meios de pagamento e cumprimento de obrigações acessórias (art. 9º e ss.) atendem a peculiaridades técnicas que devem ser consideradas pelos Estados-Membros da UE – por exemplo, quando estabelece o sistema de balcão único para repartição e repasse dos valores a que cada país fizer jus.

Sendo assim, não se pretende fornecer uma abordagem detalhada sobre todos os detalhes técnicos da proposta em tela, pois cada país pode estabelecer as regras que melhor se adaptem as suas peculiaridades.

2.3 Argumentos favoráveis e contrários ao ISD Europeu

As análises em torno da implementação do regime de ISD europeu são extensas e possuem diversas ramificações. Inobstante, questões relevantes têm ganhado espaço em discussões jurídicas ao redor do mundo.

É possível encontrar autores de renome e argumentos consistentes para diferentes posições a respeito desse modelo de tributação. Os principais argumentos serão analisados adiante de forma mais detida. Em qualquer dos casos, porém, as análises sobre esse novo instrumento de política tributária partem de uma necessária vinculação dos usuários em relação à criação de valor para rediscutir a divisão de competências tributárias sobre determinados eventos econômicos.

Os adeptos desse regime sustentam que o ISD, mesmo com uma formatação teórica simples, é um tributo inovador, em virtude de direcionar uma base tributária nova, para capturar eventos econômicos que não são alcançados com base nas atuais regras de tributação internacional.

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

⁸⁰ GODOI, Marciano Seabra de. Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na proposta de diretiva da União Europeia 2018/0073. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. p. 59-74, p. 70.

O principal argumento em apoio ao regime de ISD é que ele outorga o direito à imposição tributária à jurisdição onde os usuários/consumidores estão localizados. A lógica básica dada pela Comissão Europeia e outros governos que pretendem implementar esse regime de tributação é que existe um desalinhamento entre o local onde o valor é criado e o local onde os tributos são pagos.⁸¹

Destaca-se que, a ausência de presença física ou de estabelecimento permanente em determinada jurisdição pode, em determinadas condições, resultar em planejamentos tributários artificiais e, juntamente com as características próprias do setor de informática – em razão dos avanços tecnológicos que incorpora, intensifica distorções concorrenciais entre diferentes modelos empresariais, caso em que esse tributo poderia ser justificado.⁸²

Isso significa que, por se beneficiarem de diferentes mercados consumidores de bens digitais, que são acessíveis à distância e por meio virtual, as empresas tecnológicas exploram o valor criado pelas informações de seus usuários em diferentes jurisdições, sem que haja contrapartida pela fruição da riqueza produzida nestes territórios.

Argumenta-se que o comércio internacional de serviços digitais está longe de ser equilibrado. A inovação digital não está uniformemente disseminada pelo mundo e, por razões tecnológicas, a maioria dos países sofre uma desvantagem comparativa na comercialização de bens e serviços digitais.⁸³

Na medida em que houve grande concentração de poder econômico em empresas que desenvolvem suas atividades econômicas em ambientes virtuais, ficou claro que a tecnologia (cuja propriedade intelectual pode ser registrada em qualquer parte do mundo) permite deslocar a demanda de consumidores residentes para outros países, de maneira que o local onde o valor é criado e partilhado não mais acompanha o critério da residência, ou do estabelecimento do prestador do serviço para fins de repartição de competências tributárias.⁸⁴

⁸¹ CUI, Wei. The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, p. 839-856, 2019. Social Science Research Network (SSRN), July 26, 2019, p. 10. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>. Acesso em: 31 jul. 2020.

⁸² GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 780-790, p. 788.

⁸³ É interessante notar que as principais empresas do setor de tecnologia estão localizadas nos Estados Unidos ou na China, o que contribui para que esses dois países sejam refratários a qualquer tipo de alteração nos critérios e nexos tradicionais de tributação. Ver: DESJARDINS, Jeff. Visualizing The World's 20 Largest Tech Giants. **VISUAL CAPITALIST**, Technology, July 6, 2018. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/visualizing-worlds-20-largest-tech-giants/>. Acesso em: 9 jul. 2020.

⁸⁴ CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, p. 69-111, 2019. Social Science Research Network (SSRN), 22 Apr. 2019, p. 18. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>. Acesso em: 11 jun. 2020.

A novidade é que algumas das principais companhias multinacionais do mundo fornecem simultaneamente diferentes tipos de serviços, para diferentes conjuntos de usuários, em diferentes jurisdições, e o fazem devido à capacidade de integração entre esses diferentes conjuntos de usuários que, por meio desse contato eletrônico, consomem bens e serviços ou autorizam o uso de seus dados por essas empresas.⁸⁵

De acordo com os defensores da proposta, o ISD permitiria a alocação natural de direitos tributários, uma vez que a atribuição de competências às jurisdições onde os usuários estão localizados seria motivada tanto por considerações de eficiência quanto de justiça.⁸⁶

Os países interessados nesse regime de tributação argumentam que os tributos sobre a receita seriam mais fáceis de implementar e mais eficientes contra planejamentos tributários e transferências de lucros, além de garantir receita aos entes públicos de forma mais imediata, o que seria, ao juízo de seus subscritores, mais eficaz.⁸⁷ Com isso, destaca-se que a racionalidade arrecadatória e a simplificação operacional são pilares fundamentais para a construção desse modelo de tributação.

Além disso, a Comissão Europeia considera que a proposta não está vinculada ao regramento previsto nos Tratados Internacionais em matéria tributária e pode ser entendida e avaliada independentemente de qualquer convenção internacional específica. Essa escolha permitiu que os subscritores da Proposta de Diretiva, ao invés de modificarem as regras convencionais do imposto de renda e ressignificar o conceito de estabelecimento permanente, estabelecessem um novo modelo de tributação baseado na incidência sobre a receita que, como se viu, permitiria escoimar eventuais dúvidas a respeito da aplicação das atuais regras frente aos novos modelos de negócio.⁸⁸

A perspectiva da equidade é de que seria justo ao país vinculado ao usuário/consumidor de serviços digitais vindicar uma parcela dos resultados que é paga a plataforma que opera à distância. A ideia é que aquele que explorar os dados gerados pela

⁸⁵ CUI, Wei. The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, p. 839-856, 2019. Social Science Research Network (SSRN), July 26, 2019, p. 15. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>. Acesso em: 31 jul. 2020.

⁸⁶ CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, p. 69-111, 2019. Social Science Research Network (SSRN), 22 Apr. 2019, p. 03. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>. Acesso em: 11 jun. 2020.

⁸⁷ KIM, Young Ran (Christine). Digital Services Tax: a Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. **Alabama Law Review**, v. 72, n. 1, p. 131-185, 2020; University of Utah College of Law Research Paper No. 371. Social Science Research Network (SSRN), 30 Mar. 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3578348. Acesso em: 10 jun. 2020.

⁸⁸ CUI, Wei. The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, p. 839-856, 2019. Social Science Research Network (SSRN), July 26, 2019, p. 4. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>. Acesso em: 31 jul. 2020.

participação de determinado grupo de usuários deve remunerar o ente político como contraprestação pelo benefício de exploração do mercado consumidor do país que está cedendo esse mercado.

Os proponentes dos ISDs (e suas variantes) defendem a ideia de que se entrou numa era em que os usuários e consumidores dos serviços digitais se tornaram centrais no processo de criação de valor das empresas, na medida em que os dados dos usuários são economicamente valiosos e permitem que essas empresas dimensionem suas operações para beneficiarem-se dos efeitos de rede, que, por sua vez, contribui para a retroalimentação de seus negócios, conforme cresce a base de seus usuários.

Considera-se que a participação do usuário em uma plataforma virtual e a consequente revelação de seus dados e informações pessoais dão origem a uma nova forma de criação de valor, que pode, por exemplo, ajudar tanto o provedor da interface digital quanto terceiros a personalizar e direcionar serviços para um conjunto específico de clientes, maximizando a eficiência de seus negócios e, consequentemente, de seus resultados.

Sob esse ponto de vista, o principal argumento utilizado para afastar as normas atuais diz respeito aos casos em que a participação do usuário seria inerente ao valor do próprio produto. Nessa visão, existem determinados modelos de negócios nos quais os consumidores não obtêm simplesmente alguma satisfação com o ato de consumir, mas com esse ato fornecem alguns insumos fundamentais para a premissa comercial desses modelos de negócios. Ao pesquisar, por exemplo, eles fornecem informações que podem direcionar a publicidade; postando nas redes sociais, eles fornecem conteúdo que atrai outros assinantes. Por meio dessa “participação do usuário”, eles estão agregando valor à operação.

Diante dessas circunstâncias, um atributo importante do arquétipo de ISD europeu é o seu escopo relativamente estreito, em que apenas as receitas provenientes de atividades digitais que dependam, em larga medida, da contribuição dos usuários, seriam consideradas para fins de sua aplicação.

Pretende-se, com isso, tributar as atividades digitais que, a partir de uma combinação de algoritmos, dados e funções tecnológicas, utilizam os mecanismos de *big data* para monetizar os dados extraídos de seus usuários e consumidores ao redor do mundo.

Soma-se a isso tudo o argumento de que “mineração de dados” (*data mining*) pode ser comparada à mineração de recursos naturais e minerais, como petróleo. Conforme sugerido no relatório “*Corporate Taxation in the Global Economy*” produzido em 2019 pelo Fundo

Monetário Internacional (FMI),⁸⁹ ambos são exclusivos de determinado local e podem ser vistos como ativos nacionais coletivos e, assim como o valor do petróleo bruto aumenta à medida que é processado e refinado, o valor dos dados brutos aumenta à medida que são refinados por algoritmos e análises.

Os defensores dos ISDs também reconhecem o critério setorial como válido para fins de definição de políticas públicas e modos de ação administrativa, especialmente em razão das peculiaridades que os distinguem. Nesse caso, o tratamento diferenciado é necessário e, por vezes, desejável, dado que há uma tendência de expansão de modelos de negócios desenvolvidos por um grupo seleto de empresas tecnológicas que dominam o mercado digital e são capazes de cobrar de anunciantes o acesso às informações de seus usuários para criar ou potencializar novas fontes de receita, sem que haja contrapartida pela exploração dessas informações.

O fato de ser específico e direcionado a poucas atividades digitais aliado ao critério relacionado à dimensão econômica da companhia permitiria que o impacto do ISD fosse mais bem compreendido e absorvido na sociedade, antes de os países expandirem sua aplicação. Com isso, o ISD poderia ser concebido não apenas como um imposto eficiente sobre a receita para estabelecer a justa tributação, mas também como um imposto corretivo que pode contribuir para impedir às barreiras econômicas de entrada a novos competidores no mercado e ao mesmo tempo garantir a estabilidade da ordem econômica.⁹⁰

Daí porque os interessados na instituição do ISD defendem a escolha por um tributo com essas características, cujos objetivos principais são simplicidade, eficiência na arrecadação e redução de custos de fiscalização e de conformidade, bem como o atingimento dos grandes *players* do mercado digital.

Outrossim, conforme exposto na avaliação de impacto da Proposta de Diretiva foram consideradas várias opções para se enfrentarem os desafios postos pela economia digital frente às regras fiscais em vigor. Devido a diversas restrições jurídicas, optou-se por conceber um tributo com âmbito de aplicação restrito, exigível sobre as receitas anuais brutas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais, e que seja simples na arrecadação,

⁸⁹ INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Corporate Taxation in the Global Economy**. Policy Paper No. 19/007, 10 Mar. 2019, p. 16. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>. Acesso em: 27 jun. 2020.

⁹⁰ CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, p. 69-111, 2019. Social Science Research Network (SSRN), 22 Apr. 2019, p. 23. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>. Acesso em: 11 jun. 2020.

a fim de assegurar condições equitativas entre diferentes agentes econômicos, até que uma solução multilateral seja construída.⁹¹

Em que pese a relevância dos argumentos expostos acima, é possível encontrar posições contundentes em sentido contrário à instituição do regime de ISD, especialmente por considerar que eles estão baseados em premissas equivocadas. Em particular, o ISD recebeu as críticas mais diretas devido ao seu potencial de criar (dupla) tributação adicional e provocar mais insegurança jurídica para os contribuintes, potencialmente colidir com a regulamentação do comércio internacional e não justificar seus custos econômicos e administrativos.

Por certo, além de qualquer consideração a respeito dos possíveis reflexos nas convenções internacionais, se forem considerados como tributos indiretos estão sujeitos às exigências de tratamento não discriminatório, conforme estabelecido pelo Acordo Geral de Tarifas e Comércio da Organização Mundial do Comércio (OMC), na medida em que esses tributos afetam o comércio internacional de bens e serviços, de modo que os questionamentos sobre os regimes de ISDs, devem refletir no compromisso internacional dos países de evitar o protecionismo e a discriminação na aplicação de tributos internos.⁹²

Segundo os defensores dessa corrente, os ISDs não apenas levarão a distorções econômicas significativas, com custos substanciais para consumidores e empresas, mas também criarão mais complexidade em um sistema já sobrecarregado. Além disso, considera-se duvidoso que a solução provisória proposta pela Comissão Europeia realmente contribua para finanças públicas sustentáveis, justiça e eficiência em diferentes sistemas tributários.

Os apoiadores dos ISDs justificam a necessidade de mudança de paradigma na tributação de determinadas empresas digitais, argumentando que, diferentemente de outros setores, a maior parte do valor dessas empresas é criada pelos usuários locais e, portanto, os

⁹¹ COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 16 jul. 2020.

⁹² Dispõe o Artigo III do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1947 (GATT 47): “**Tratamento Nacional no tocante à Tributação e Regulamentação Internas** [...]”

3.2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, **não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais**. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.” (THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (coord.); BADIN, Michelle Ratton Sanchez (org.). **Releitura dos acordos da OMC como interpretados pelo órgão de apelação**: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional. Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT 1994). São Paulo: CCGI-FGV. p. 45. Disponível em: [https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Com%C3%A9rcio%201994%20\(GATT%201994\)_0.pdf](https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Com%C3%A9rcio%201994%20(GATT%201994)_0.pdf). Acesso em: 6 de abr. 2021).

resultados decorrentes do contributo desses usuários devem ser tributados nos países em que residem.

As regras fiscais internacionais não autorizam, contudo, que os países tributem a riqueza produzida por uma empresa multinacional somente porque seus residentes adquirem bens ou serviços fornecidos por essas empresas. O fato de os residentes de um país fornecerem dados para empresas estrangeiras ou adquirirem serviços por meio digital não seria justificativa hábil a tributá-las.

A premissa de que os usuários criam valor também é questionada. As informações sobre os clientes há muito têm valor comercial e a contribuição do usuário pode surgir em contextos 'não digitais'.⁹³ Para essa corrente, o conceito de criação de valor pelo usuário proposto pela Comissão Europeia seria vago e incoerentemente *ad hoc*.⁹⁴

Outro pressuposto implícito na Proposta de Diretiva: é realmente possível distinguir entre as receitas às quais o ISD deve ser aplicado e aquelas que não devem ser abrangidas pelo escopo tributo. Essa abordagem pode criar distinções artificiais entre atividades semelhantes, o que dificultaria ainda mais a mensuração do volume de negócios gerados por atividade.

No caso da Amazon, por exemplo, o *marketplace* estaria sujeito ao ISD se envolvesse produtos fornecidos por terceiros, mas não seria aplicável a produtos vendidos diretamente por ela. Essa diferenciação daria à empresa um incentivo para expandir suas ofertas de produtos próprios à custa de outros fornecedores, que utilizam a plataforma da Amazon como principal fonte de marketing e de vendas, além de conectá-los à sua base de clientes.

No caso de coleta de dados de usuários, se as informações forem utilizadas para fins internos, como melhorar a qualidade de produtos ou serviços, oferecer serviços de manutenção e acompanhamento de desempenho, por exemplo, não seriam abrangidas pelo ISD. Mas se esses dados forem vendidos para terceiros ou utilizados para direcionar anúncios a seus usuários, o tributo seria aplicável.

Um problema considerável com essa abordagem é como distinguir os casos em que os usuários criam valor daqueles que apenas consomem. Por exemplo, empresas de destaque que operam plataformas de vídeo e música como Netflix ou Spotify permitem aos usuários acesso

⁹³ INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Corporate Taxation in the Global Economy**. Policy Paper No. 19/007, 10 Mar. 2019, p. 22. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>. Acesso em: 27 jun. 2020.

⁹⁴ WEICHENRIEDER, Alfons. Digitalization and taxation: Beware ad hoc measures. **SAFE**, House of Finance, Goethe University, Policy Letter No. 64, Jan. 2018. Disponível em: https://safe-frankfurt.de/fileadmin/user_upload/editor_common/Policy_Center/SAFE_Policy_Letter_64.pdf. Acesso em: 11 jun. 2020.

a conteúdo *on-line* gratuito ou com base em uma licença de uso (assinatura). Tais serviços foram excluídos da proposta. A plataforma também conecta, todavia, usuários particulares com usuários comerciais (por exemplo gravadoras de música, emissoras, etc.) e têm potencial para coletar informações de seus usuários em suas interfaces digitais a partir de uma análise detalhada de dados e preferências pessoais.

Os proponentes não explicam por que isso deve ser determinante na diferenciação de atividades passíveis de tributação. Por esse motivo, as propostas de ISDs (e suas variantes) despertam muitas críticas, dentre outras razões, por ser invariavelmente direcionada a atingir os grandes *players* do mercado digital, tendo em vista que as materialidades eleitas e as definições de pisos cumulativos substanciais para qualificação dos sujeitos passivos restringem sobremaneira sua aplicação às maiores companhias tecnológicas norte-americanas.

Indo adiante, vários estudiosos e acadêmicos criticam a suposição assumida pela Comissão Europeia de que as empresas digitais pagam sistematicamente menos tributos em comparação às empresas tradicionais. Na mesma linha, questionam as projeções de que a adoção do regime de ISD poderia gerar anualmente receitas tributárias de EUR 5 BI (cinco bilhões de euros) no continente europeu.

Pelo menos dois estudos relevantes apontam deficiências significativas nessas avaliações e contradizem os números apresentados pela Comissão Europeia, especialmente por considerarem que esses dados não refletem a realidade atual, especialmente por subestimar a carga tributária média real de tributos corporativos e os níveis de lucratividade entre empresas diferentes e altamente diversificadas.

Viu-se alhures que os dados apresentados ao Parlamento Europeu apontam que os modelos empresariais digitais ou digitalizados estariam sujeitos a uma carga tributária média entre 8,5% a 10%, ao passo que os modelos empresariais tido como tradicionais se submetem a uma carga tributária média de 20,9% a 23,2% na UE.⁹⁵

A pesquisa realizada pelo economista Matthias Bauer analisou essas estimativas e comparou-as com os dados financeiros de 140 (cento e quarenta) empresas de capital aberto, que realizam operações transfronteiriças, incluindo as maiores empresas digitais do mundo, e constatou que a carga tributária média efetiva para empresas tradicionais que exploram atividades no território europeu foi de 27,7% nos últimos cinco anos (portanto, cerca de

⁹⁵ COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho:** chegou o momento de estabelecer uma norma de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 146 Final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

quatro a sete pontos percentuais maior do que previsto pela CE), enquanto para as empresas digitais a carga média real verificada nos últimos cinco anos ficou entre 26,8% a 29,4%, conforme detalhado na ilustração abaixo:⁹⁶

Figure 2: Effective average tax rates: EU estimates versus real effective corporate tax rates

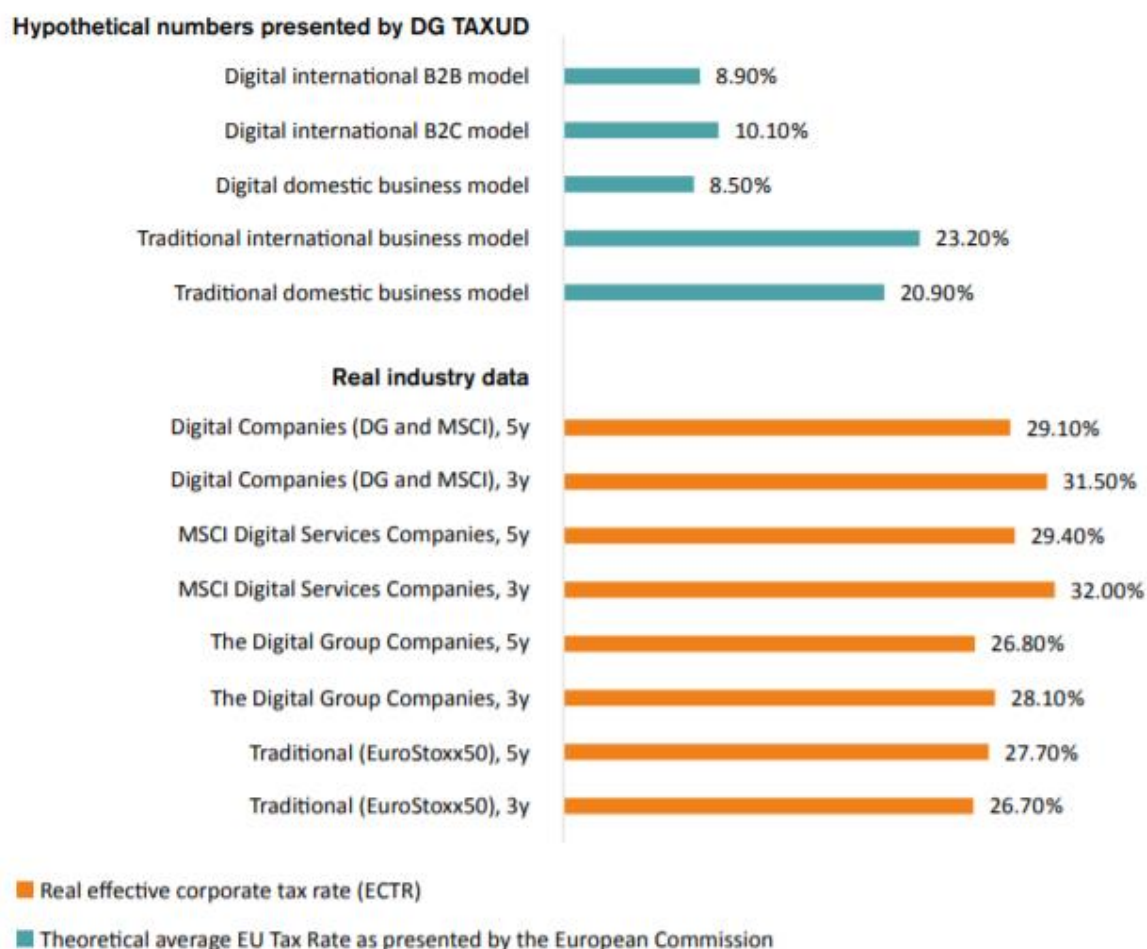


FIGURA 4 - Comparativo entre as estimativas da CE e as médias de tributos comparativos calculados pelo economista Matthias Bauer

Fonte: Disponível em: <https://ecipec.org/publications/digital-companies-and-their-fair-share-of-taxes/>

A Copenhagen Economics fez uma descoberta semelhante ao apontar em seu relatório que um tributo sobre as receitas digitais não apenas se oporia à eficiência e à neutralidade fiscal, como também prejudicaria a competitividade europeia, os custos de desenvolvimento

⁹⁶ BAUER, Matthias. Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. **European Centre for International Political Economy (ECIPE)**, Fev. 2018. Occasional paper n. 03 2018, p. 9. Disponível em: <https://ecipec.org/publications/digital-companies-and-their-fair-share-of-taxes/>. Acesso em: 23 out. 2020.

tecnológico e traria impactos significativos na carga tributária e na oneração dos consumidores, provocando ainda mais complexidade em um sistema já sobrecarregado.⁹⁷

Afirma-se que as companhias digitais não exigem nem merecem políticas tributárias específicas com base em sua alegada facilidade de transferência de lucros e que os ISDs não gerariam tanta receita quanto prometido, especialmente por ser claramente delimitador, suportar um risco substancial de dupla tributação e incerteza jurídica e não justificar seus custos administrativos. O argumento real seria sobre a distribuição dessa receita tributária entre diferentes países. Como alguns países estão insatisfeitos com a distribuição atual, estão agindo unilateralmente para aumentar suas receitas tributárias.

Certas características dos projetos de ISDs também podem criar tratamento desigual entre empresas similares e aumentar a complexidade administrativa. Por exemplo, os limites mínimos de receita poderiam ser estabelecidos de tal forma que principalmente as grandes empresas estrangeiras (e especialmente americanas e chinesas) estivessem sujeitas ao tributo.

Os ISDs são tributos incidentes sobre o faturamento aplicáveis às receitas geradas por determinadas atividades tributáveis, independentemente dos custos incorridos por uma empresa. Nesses moldes, o tributo teria um impacto desproporcional nas empresas com baixas margens de lucro ou prejuízos contábeis.

Os grandes custos iniciais necessários para construir uma rede e a prática de preços baixos para atrair mais usuários em todos os lados do mercado, significam, no entanto, que muitas empresas digitais sofrem grandes perdas antes de se tornarem lucrativas. Os ISDs dificultariam significativamente essa estratégia de crescimento, aumentando os riscos da atividade. As propostas de ISD tratam disso parcialmente, não impondo o tributo até que uma empresa atinja um determinado tamanho em termos de receita sobre a qual se presume que seja lucrativa.

Como o ISD é cobrado sobre as receitas é muito provável que as empresas estrangeiras não tenham direito a crédito em sua jurisdição de origem. A capacidade reduzida de compensar o ISD contra outros tributos coloca as empresas estrangeiras em desvantagem, pois sua carga tributária geral se torna mais alta comparativamente. Com isso, é provável que os ISDs tenham o efeito econômico de um tributo sobre serviços intermediários. A incidência econômica de um ISD possivelmente seria suportada pelos compradores desses serviços e

⁹⁷ NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd; THELLE, Martin H.; BASALISCO, Bruno; LUMBY, Palle Sørensen Bjarke Modvig. The Proposed EU Digital Services Tax: Effects on wekfare, growth and revenues. **Copenhagen Economics**, Sept. 2018, p. 4. Disponível em: <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/7/457/1537162175/copenha-gen-economics-study-on-the-eu-dst-proposal-13-september.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2020.

produtos tributáveis (por exemplo, empresas que pagam a empresas da economia digital por publicidade, listagens de mercado ou dados de usuários) e, por via de consequência, pelos consumidores dessas transações, dependendo das condições de oferta e demanda em cada etapa da cadeia produtiva.

Como resultado, o conjunto geral das pesquisas empíricas sobre tributos especiais predizem que os ISDs provavelmente aumentarão os preços nos mercados afetados, diminuirão a quantidade fornecida e reduzirão os investimentos nesses setores.⁹⁸ Além disso, as empresas tradicionais estão adotando cada vez mais modelos de negócios digitais, tornando inúteis quaisquer propostas que incluam elementos de delimitação.

Os requisitos para identificar a localização dos usuários (e, portanto, qual governo tem direito ao ISD) também podem introduzir custos significativos para empresas e consumidores, uma vez que pretendem definir o país competente para tributar essas atividades a partir do endereço IP ou qualquer outro método de geolocalização do usuário.

Essa abordagem baseada na localização territorial do servidor do usuário pode ser especialmente problemática nos casos em que: **(i)** a localização do usuário não pode ser rastreada por questões de privacidade (por exemplo, quando a plataforma do contribuinte é acessada por meio de uma rede virtual privada (VPN), em vez de ser acessada por um provedor convencional); **(ii)** quando o endereço IP não corresponde ao destino pretendido pelo anúncio de publicidade; **(iii)** quando usuários se registram temporariamente em uma plataforma enquanto cruzam fronteiras; ou **(iv)** nos casos em que empregador estrangeiro adquire acesso à plataforma em nome de outro usuário, por exemplo.

Com tais considerações, conclui-se que tanto os argumentos a favor ou contra um novo regime de tributação apresentam diversos questionamentos estruturais, o que dificulta significativamente o processo de migração para um modelo de tributação nos moldes propostos pela Comissão Europeia.

⁹⁸ KENNEDY, Joe. Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come. **ITIF**, May 13, 2019. Disponível em: <https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>. Acesso em: 31 jul. 2020.

3 O VALOR DA ECONOMIA DIGITAL E A REALIDADE BRASILEIRA

3.1 Os segredos dos gigantes de tecnologia

Quais são os segredos dos gigantes da tecnologia (*Big Techs*)? Quanto vale a informação? E, por aqui, deve-se preocupar? Afinal, quais são as características mais importantes que provocam a concentração de mercado e o domínio digital dessas empresas?

Como não poderia deixar de ser, a questão é controversa. As respostas a esses importantes questionamentos certamente influenciam no balizamento das premissas a serem consideradas para definição do tratamento fiscal adequado aos novos modelos de negócios que exploram a coleta, a transformação (ou mineração) e o uso de dados (conhecidos como *data mining*).⁹⁹

Neste subcapítulo, o objetivo é entender o processo de criação de valor na era digital e destacar as principais características dos modelos de monetização na internet, em especial daqueles que se utilizam dos dados e informações pessoais dos usuários para fins comerciais. Aqui, pretende-se definir com mais clareza as principais forças econômicas em jogo e explicar a forte tendência à concentração, a contínua renovação pela inovação e a grande diversidade percebida na economia do *software*, que, invariavelmente, estão moldando a cultura, o comportamento e a economia dos países como um todo.¹⁰⁰

A possibilidade de explorar os efeitos de rede e *big data* permitiu a expansão e a hegemonia de um grupo restrito de empresas tecnológicas, que se utilizam desses mecanismos para monetizar os dados coletados de seus usuários, tomar melhores decisões empresariais e modelar suas estratégias de ampliação de participação em diferentes mercados.¹⁰¹

Nos dias atuais, Apple, Alphabet (Google), Microsoft, Amazon e Facebook são consideradas as cinco empresas públicas mais valiosas do mundo por capitalização de mercado. Há muito tempo elas estão inseridas em grande parte das economias desenvolvidas e cada vez mais se expandem na vida cotidiana de bilhões de pessoas. Entender o funcionamento dessas empresas permite ter-se uma ideia melhor da era digital e fica-se mais

⁹⁹ GALLOWAY, Scott. **Os quatro**: Apple, Amazon, Facebook e Google. Tradução de Cristina Yamagami. Rio de Janeiro: Alta Books, 2019, p. 159.

¹⁰⁰ ZACKIEWICZ, Mauro. A economia do software e a digitalização da economia. **Revista Brasileira de Inovação**, Campinas, SP, v. 14, n. 2, p. 313–336, 2015. DOI: 10.20396/rbi.v14i2.8649110. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/rbi/article/view/8649110>. DOI: 10.20396/rbi.v14i2.8649110. Acesso em: 8 jul. 2020.

¹⁰¹ JONES, Katie. The Big Five: Largest Acquisitions by Tech Company. **VISUAL CAPITALIST, Technology**, Oct. 11, 2019. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/the-big-five-largest-acquisitions-by-tech-company/>. Acesso em: 8 jul. 2020.

capaz de propor soluções para garantir o controle da participação de usuários brasileiros e eventualmente estabelecer novos mecanismos de tributação adequados a essa nova realidade.

O domínio e a relevância das cinco maiores empresas de tecnologia, representando 21,5% do Standard & Poor's 500 (S&P 500),¹⁰² revelam, para alguns acadêmicos, até mesmo a formação de uma espécie de oligarquia dessas empresas que controlam cada vez mais a infraestrutura da economia digital, justificando o direcionamento de tributação específica para esse seleto grupo, que atualmente já possui valor de mercado superior a USD 8 TRI (oito trilhões de dólares).¹⁰³

As projeções futuras destacam que o potencial econômico das empresas tecnológicas continuará sendo superior ao crescimento de empresas tradicionais. Nos últimos anos, as principais empresas tecnológicas registraram produtividade três vezes superiores à média, e uma base de clientes equivalente a 50% da população *on-line*, tornando-se em aproximadamente 20 (vinte) anos as principais empresas da nova economia.¹⁰⁴

A Amazon, por exemplo, possui cerca de 40% do mercado de comércio eletrônico americano e 5% do mercado global.¹⁰⁵ Até 57% do mercado de computação na nuvem (*cloud computing*) já é controlado pela Amazon, pelo Google e pela Microsoft.¹⁰⁶ Pela primeira vez na história a Apple conquistou mais de 50% do mercado global de smartphones. O Google possui mais de 90% de participação do mercado de buscas na internet.¹⁰⁷ O Facebook domina

¹⁰² HULBERT, Mark. Opinion: The S&P 500 now is top-heavy in 5 big tech stocks but that alone won't end this bull market. **Market Watch**. Tech, Jun 9 2021. Disponível em: <https://www.marketwatch.com/story/the-s-p-500-now-is-top-heavy-in-5-big-tech-stocks-but-that-alone-wont-end-this-bull-market-11623187957>. Acesso em: 10 jun. 2021.

¹⁰³ WILHELM, Alex. Big Tech is now worth so much we've forgotten to be shocked by the numbers. **TechCrunch**, Tech, May. 1 2021. Disponível em: <https://techcrunch.com/2021/05/01/big-tech-is-now-worth-so-much-weve-forgotten-to-be-shocked-by-the-numbers/>. Acesso em: 10 jun. 2021.

¹⁰⁴ COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho: chegou o momento de estabelecer uma norma de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital**. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 146 Final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

¹⁰⁵ DUGGAN, Wayne. Latest E-Commerce Market Share Numbers Highlight Amazon's Dominance. **YAHOO! FINANCE**, Feb. 4, 2020. Disponível em: <https://finance.yahoo.com/news/latest-e-commerce-market-share-185120510.html>. Acesso em: 13 jul. 2020.

¹⁰⁶ RICHTER, Felix. Amazon Leads \$100 billion Cloud Market. **Statista**, Feb 4, 2021. Disponível em: <https://www.statista.com/chart/18819/worldwide-market-share-of-leading-cloud-infrastructure-service-providers/>. Acesso em: 8 jul. 2020.

¹⁰⁷ STATCOUNTER. **Search Engine Market Share Worldwide**. Disponível em: <https://gs.statcounter.com/search-engine-market-share>. Acesso em: 8 jul. 2020.

as mídias sociais com aproximadamente 2,45 bilhões de usuários ativos mensais.¹⁰⁸ E a Microsoft possui cerca de 36% do mercado mundial de sistemas operacionais.¹⁰⁹

No ano de 2019, as cinco maiores companhias digitais da atualidade auferiram receitas totais de quase USD 900 BI (novecentos bilhões de dólares), o equivalente a aproximadamente BRL 5 TRI (cinco trilhões de reais):

Big Tech: The Full Picture

| Company | Revenue (2019) | Net Income (2019) | Market Cap (July 2020) |
|-----------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Apple | \$260.2 billion | \$55.2 billion | \$1.58 trillion |
| Amazon | \$280.5 billion | \$11.6 billion | \$1.44 trillion |
| Alphabet | \$161.9 billion | \$34.3 billion | \$1.02 trillion |
| Microsoft | \$125.8 billion | \$39.2 billion | \$1.56 trillion |
| Facebook | \$70.8 billion | \$18.5 billion | \$665.04 billion |
| Combined | \$899.2 billion | \$158.8 billion | \$6.24 trillion |

FIGURA 5 - Comparativo de resultados entre as principais empresas de tecnologia

Fonte: Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2020/>

Para se compreender melhor a essência das atividades econômicas que são alvo dos regimes de ISDs precisa-se, antes, analisar a composição das receitas das cinco maiores companhias digitais da atualidade, comumente referidas como GAFAM (Google, Apple, Facebook, Amazon e Microsoft), a fim de verificar a sua possível influência no *design* desse modelo de tributação.

O diagrama abaixo permite avaliar a dimensão econômica e a composição dos fluxos de receitas auferidas por essas empresas no exercício fiscal de 2019.¹¹⁰

¹⁰⁸ STATISTA. **Most popular social networks worldwide as of April 2020, ranked by number of active users.** Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/>. Acesso em: 8 jul. 2020.

¹⁰⁹ STATCOUNTER. **Operating System Market Share Worldwide.** Disponível em: <https://gs.statcounter.com/os-market-share>. Acesso em: 8 jul. 2020.

¹¹⁰ WALLACH, Omri. How Big Tech Makes Their Billions. **VISUAL CAPITALIST, Technology**, July 6, 2020. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2020/>. Acesso em: 7 jul. 2020.

Para consultar os dados públicos completos sobre a situação financeira das cinco maiores empresas de tecnologia, ver os *annuals reports* 2019.

Alphabet: Disponível em: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1652044/000165204420000008/goog10-k2019.htm>. Acesso em: 2 jul. 2020.

Amazon: Disponível em: https://s2.q4cdn.com/299287126/files/doc_financials/2020/ar/2019-Annual-Report.pdf. Acesso em: 2 jul. 2020.

Facebook: Disponível em: <http://d18rn0p25nwr6d.cloudfront.net/CIK-0001326801/45290cc0-656d-4a88-a2f3-147c8de86506.pdf>. Acesso em: 2 jul. 2020.

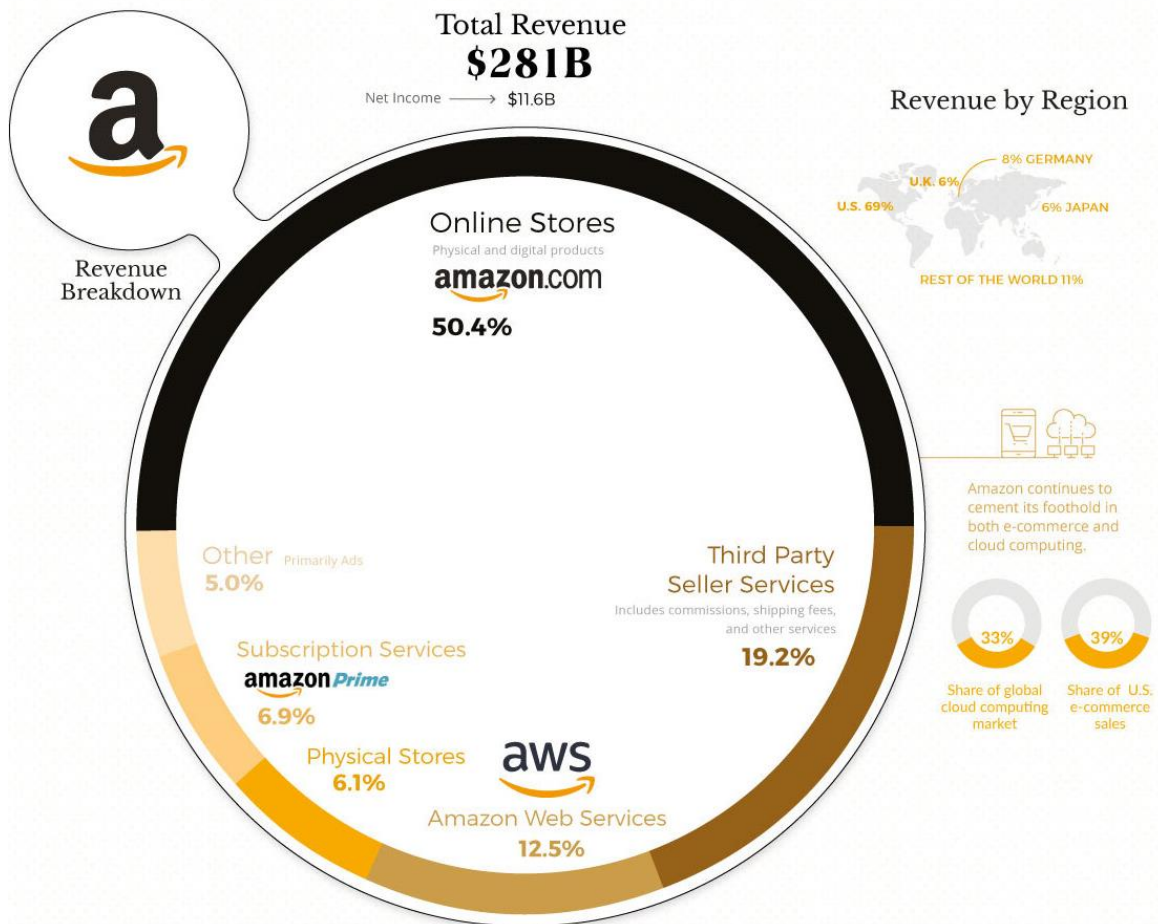
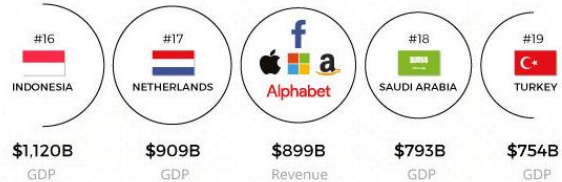
2020

How Tech Giants Make Their Billions

BREAKING DOWN THE REVENUE STREAMS OF TECH'S LARGEST COMPANIES

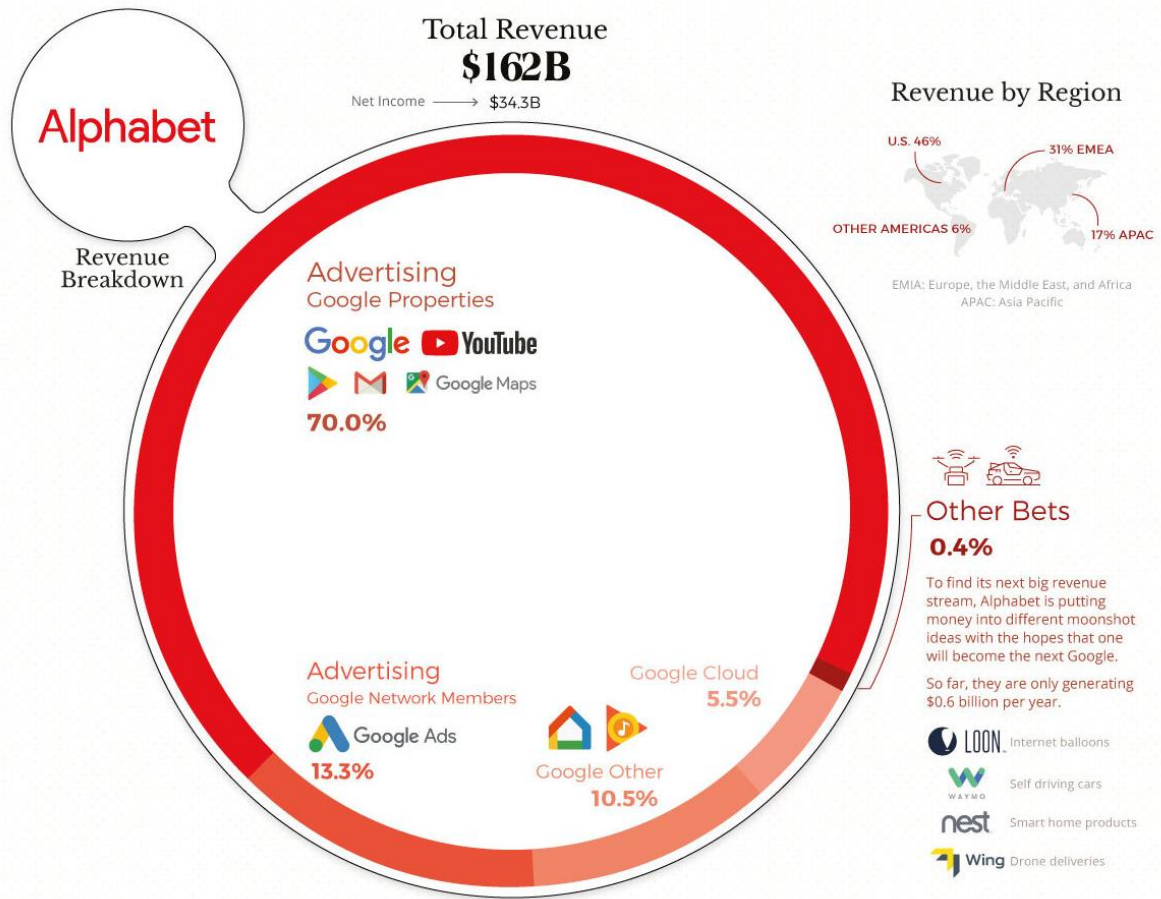
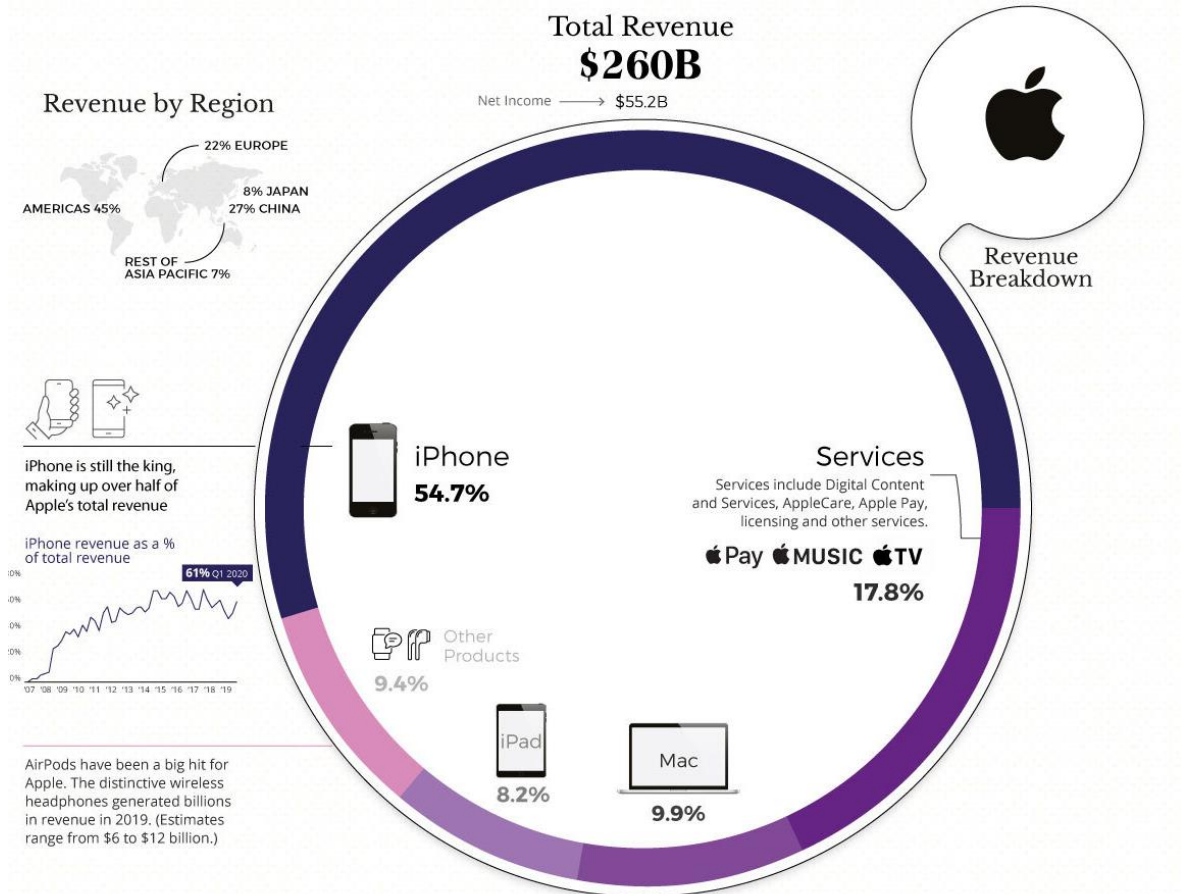
The Big Five tech companies generate almost \$900 billion in revenues combined – an amount that rivals the GDP of countries like Saudi Arabia and the Netherlands.

How do they earn their billions?



Apple: Disponível em: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/320193/000032019319000119/a10-k20199282019.htm>. Acesso em: 2 jul. 2020.

Microsoft: Disponível em: <https://www.microsoft.com/en-us/Investor/sec-filings.aspx>. Acesso em: 2 jul. 2020.



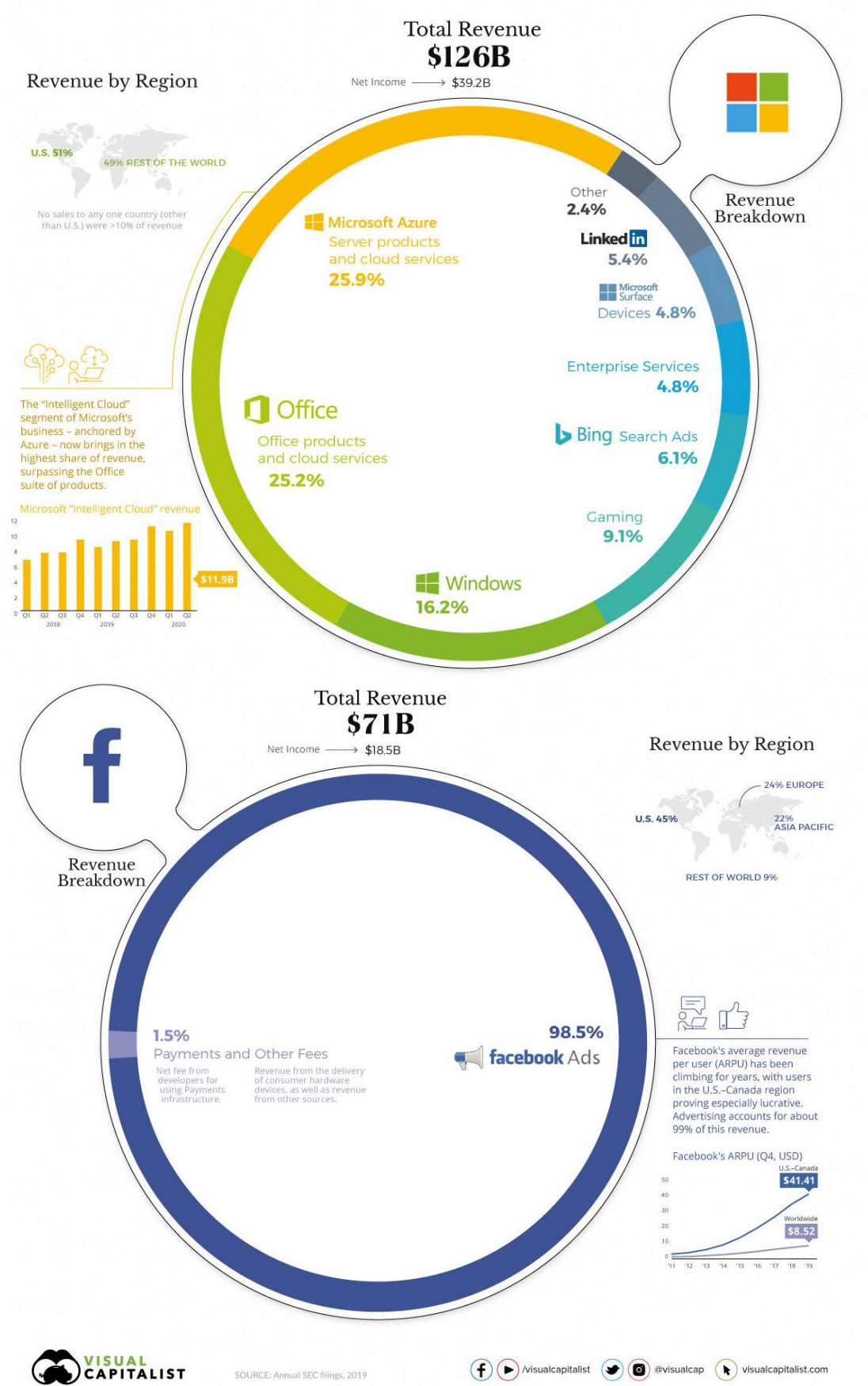


FIGURA 6 - Diagrama com dados econômicos atualizados das cinco principais empresas de tecnologia
 Fonte: Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2020/>

Para além da relevância do volume de seus negócios e a influência dominante em vários mercados de consumo, esses grandes *players* do mercado, ao desenvolverem ferramentas de pesquisa, *hardware*, mídias sociais e plataformas de comércio eletrônico, passaram a atuar na fundação da infraestrutura de uma nova economia digitalizada, o que, do ponto de vista fiscal, cria oportunidades e novas fontes de receitas para as Administrações Tributárias ao redor do mundo.

Nos casos da Amazon, Microsoft e Apple, o usuário é o cliente. Seus modelos de negócio implicam oferecer um produto ou serviço e o usuário paga determinada quantia pela sua fruição. Com o Google e o Facebook, no entanto, a dinâmica é inversa. A receita deles consiste principalmente em publicidade digital direcionada, que basicamente faz do usuário o próprio produto, pois eles usam informações comportamentais para segmentá-lo como público-alvo de determinados anúncios publicitários. Embora Amazon, Apple e Microsoft também usem dados para atingir melhor seu público, esse não é o principal método para desenvolver suas atividades.¹¹¹

De toda forma, cada vez mais, essas empresas também operam em múltiplos mercados, muitas vezes com produtos e serviços oferecidos gratuitamente, ou abaixo do custo, como parte de uma estratégia mais ampla para aumentar a participação de mercado, subsidiar usuários, dando-lhes acesso gratuito às plataformas (maximizando o alcance), com o objetivo básico de atraí-los para os serviços existentes.¹¹²

Com o tempo, conforme as empresas coletam mais dados sobre os usuários e aperfeiçoam os métodos de interpretação e criação de valor conseguem uma vantagem estratégica quase inalcançável em termos de qualidade de produtos e serviços, personalização, direcionamento e custos. Quanto mais detalhados os dados, maior a gama de transações, maior a amostra do usuário e maior a experiência analítica cumulativa da empresa.

A despeito de facilitarem inúmeros aspectos da vida contemporânea, o sucesso e a lucratividade dessas empresas envolvem o controle (vigilância) e o acesso à informação de um número cada vez maior de usuários e consumidores. O poder e a lucratividade dessas companhias envolvem obrigatoriamente a utilização dos dados dos usuários para gerar valor em diferentes modalidades de negócio.

As atividades dos usuários em uma plataforma podem revelar muitas características pessoais que podem ajudar tanto o provedor da plataforma quanto terceiros a encontrar

¹¹¹ ANSARI, Sam. The big tech “bubble”. *De Economist*, 26 May. Disponível em: <http://deeconomist.nl/the-big-tech-bubble/>. Acesso em: 6 jun. 2020.

¹¹² MOORE, Martin; TAMBINI, Damian (ed.). **Digital Dominance**: the power of Google, Amazon, Facebook, and Apple. New York, NY. Oxford University Press, 2018.

transações lucrativas com os usuários.¹¹³ A própria personalização aumenta a demanda. A revelação de informações pessoais, além dos efeitos de rede, permite o direcionamento de serviços que dão origem a uma nova forma de valor criado pelo usuário, justificando assim a reivindicação da jurisdição do usuário de tributar os resultados provenientes da entrega remota de bens e serviços.¹¹⁴

O conceito de mineração de dados refere-se às técnicas, métodos e algoritmos para analisar grandes quantidades de dados com o objetivo de transformá-los em conhecimento valioso. Basicamente as empresas investem em mineração de dados com o objetivo final de aumentar seu retorno sobre o investimento. Por exemplo, em operações B2C, uma empresa pode coletar dados brutos de usuários localizados em determinado mercado consumidor e transformá-los em informação relevante para definir quais serviços irá oferecer, para quem, quando e como desenvolvê-los, maximizando a eficiência de seus negócios e, consequentemente, sua lucratividade.¹¹⁵

Como mostra a figura a seguir, a primeira etapa é identificar os dados relevantes que podem ser úteis na atividade da empresa. Apenas algumas transações ou informações coletadas dos usuários são relevantes para a criação de valor futuro. Após, esses dados devem ser processados e transformados em um formato cognoscível para a análise subsequente. A próxima etapa envolve especialistas que colaboram em diversas funções empresariais, analisam os dados para reconhecer padrões e estabelecem diferentes modelos de dados. Quando esses padrões são interpretados, o valor é criado para determinado modelo de negócio.¹¹⁶

¹¹³ DESJARDINS, Jeff. Here's What the Big Companies Know About You. **VISUAL CAPITALIST, Technology**, Nov. 19, 2018. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/heres-what-the-big-tech-companies-know-about-you/>. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹¹⁴ CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, p. 69-111, 2019. Social Science Research Network (SSRN), 22 Apr. 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹¹⁵ OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation**. ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 08 Apr. 2019, p. 18. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹¹⁶ OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation**. ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 08 Apr. 2019, p. 18-19. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

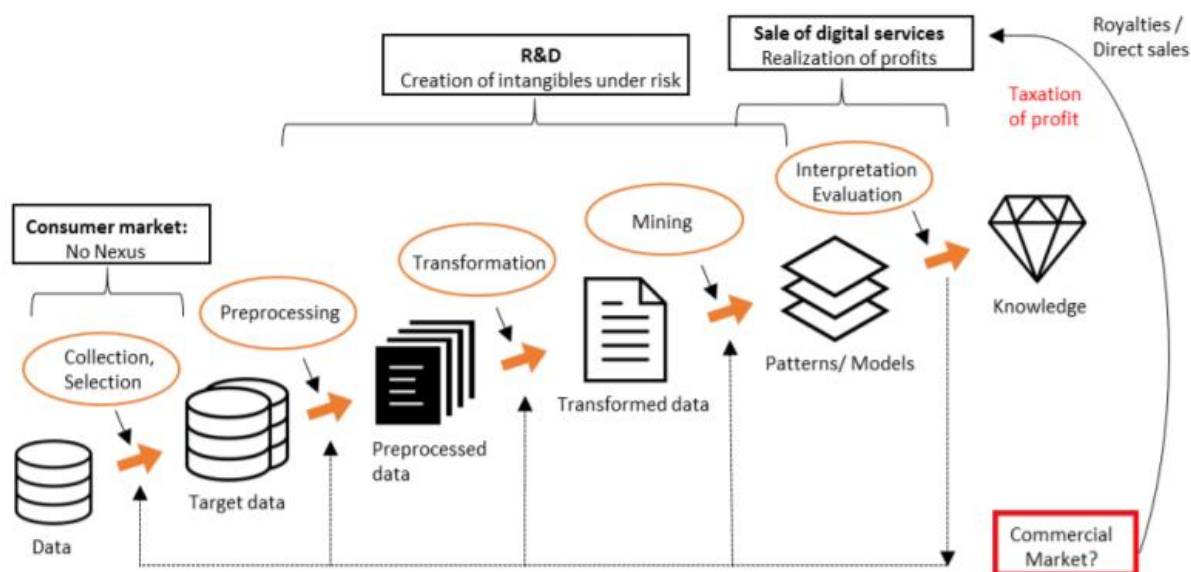


FIGURA 7 - Diagrama sobre o processo de mineração de dados

Fonte: Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092

É importante ressaltar que existem diferentes formas e níveis de sofisticação em relação ao processo de mineração de dados e de como as empresas podem utilizá-los para criar valor em seus modelos de negócios.

Algumas empresas podem utilizá-los apenas para fins internos, com vistas a melhorar seus portfólios de produtos e serviços, preços, previsões de demanda, o que não envolve necessariamente o uso de dados pessoais do usuário, mas envolve todos os dados gerados pela utilização desses produtos ou serviços. Outras podem apenas comercializá-los para terceiros interessados que buscam informações relevantes para direcionamento de anúncios e publicidade. E, por último, existem aquelas que utilizam os dados de seus usuários para produzir efeitos de rede e aumentar a escala de suas receitas, sendo, portanto, um importante motor de rentabilidade de diversos modelos de negócios (seja B2B ou B2C).¹¹⁷ Não é a quantidade de dados (do usuário), mas a qualidade de como esses dados são utilizados para gerar efeitos de rede que é crucial para a criação de valor.

Então, pode-se concluir que alguma forma de mineração de dados é inerente a qualquer modelo de negócio digital. Uma empresa digital que não sabe fazer uso dos dados que coleta (e não vende esses dados a terceiros) parece improvável que seja competitiva e se

¹¹⁷ OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation.** ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 08 Apr. 2019, p. 18-19. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

mantenha em posição relevante no mercado.¹¹⁸ O que permite que isso aconteça é a capacidade dessas empresas de cobrar dos anunciantes e terceiros interessados o acesso aos usuários por meio da coleta e do uso desses dados.

O aprendizado de dados e máquinas oferece, portanto, economias de escala, de escopo e de receita, incentivando as empresas digitais a oferecer serviços adicionais gratuitos ou subsidiados, pelo menos inicialmente, para capturar mais dados e se beneficiar desses efeitos.¹¹⁹ Os denominados efeitos de rede são identificados como um importante componente nos modelos de negócio da economia digital, pois podem proporcionar fortes incentivos aos usuários para permanecer ou aderir a uma plataforma, potencialmente criando vantagens para os usuários já existentes.¹²⁰

A utilidade de uma plataforma, ou interface digital, torna-se mais atraente à medida que ganha mais usuários. As empresas que exploram esse tipo de externalidade buscam aumentar seu valor de mercado pelo aproveitamento desses efeitos, seja concedendo acesso gratuito a novos utilizadores, seja pela implementação de mecanismos que incentivem interações entre usuários.¹²¹

Por fim, cabe ressaltar que essas empresas utilizam múltiplas formas de prender os usuários (“*Lock In*”), aumentando o custo ou o “esforço de mudar” para um produto ou serviço de um concorrente. Quanto maior as especificidades e as incompatibilidades entre sistemas, maior é o custo da mudança e os usuários tendem a permanecer no ecossistema de uma determinada empresa.¹²²

Existem outras estratégias significativas e estreitamente interligadas, que permitem a expansão dos negócios de tais empresas: a disposição de sustentar perdas e investir agressivamente em detrimento dos lucros, além da integração de múltiplas linhas de negócios através de fusões e aquisições em setores estratégicos da economia são exemplos dessas possibilidades.

¹¹⁸ OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation**. ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 08 Apr. 2019, p. 18-19. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹¹⁹ MOORE, Martin; TAMBINI, Damian (ed.). **Digital Dominance: the power of Google, Amazon, Facebook, and Apple**. New York, NY. Oxford University Press, 2018, p. 28.

¹²⁰ CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, p. 69-111, 2019. Social Science Research Network (SSRN), 22 Apr. 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹²¹ NOGUEIRA, Rute. **Os desafios da economia digital à tributação do rendimento**. 2017. 118 fls. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração (ISCAL), Lisboa, abril de 2017.

¹²² MOORE, Martin; TAMBINI, Damian (ed.). **Digital Dominance: the power of Google, Amazon, Facebook, and Apple**. New York, NY. Oxford University Press, 2018, p. 30.

Tais fatores sugerem que, para entender as principais empresas do setor e o poder que elas estão acumulando devemos analisá-las como entidades integradas. Avaliar uma determinada linha de negócio e estabelecer a tributação dessa atividade não capta (i) a verdadeira forma de criação de valor da empresa e (ii) as formas pelas quais ela é capaz de alavancar as vantagens obtidas com o controle da informação para impulsionar seus negócios em diferentes setores.¹²³

Com isso, pretende-se demonstrar que há uma tendência de expansão de modelos de negócios desenvolvidos por empresas internacionais de maior capacidade tecnológica, uma vez que essas empresas são dotadas de recursos e mecanismos capazes de criar ou potencializar novas fontes de receitas e garantir o controle e a dominância de seus mercados.

3.2 Particularidade nacional

Como a discussão acima deixa claro, dentre os diferentes argumentos analisados no capítulo precedente, pode-se afirmar que os países concordam que há desafios na tributação da economia digital, mas discordam quanto a quais problemas enfrentar e com quais soluções.

Para alguns países, uma ação direcionada, enquanto se aguarda uma solução de longo prazo, parece ser um imperativo político, dadas as visões domésticas de subtributação; para outros, a digitalização requer poucas mudanças nos arranjos atuais. Alguns veem as medidas propostas e promulgadas apenas como uma forma de obter receita de algumas empresas proeminentes. Outros consideram que os desafios da digitalização apontam para a necessidade de uma reformulação completa nos arranjos tributários internacionais.¹²⁴

Isso mostra que a questão não está acertada e, conforme seja o desfecho das negociações realizadas no âmbito da OCDE, as empresas tecnológicas podem vir a ser compelidas a recolher o ISD (e suas variantes). Em tal hipótese, entende-se que é importante demonstrar que a experiência internacional do ISD adota premissas distintas daquelas que devem ser consideradas pelo Brasil, de modo que se pretende avaliar se a solução apresentada pela Comissão Europeia pode ser compatível e eficaz sob a perspectiva do sistema tributário brasileiro, antes que se considere a instituição de tributo semelhante em território nacional.

¹²³ MOORE, Martin; TAMBINI, Damian (ed.). **Digital Dominance: the power of Google, Amazon, Facebook, and Apple**. New York, NY. Oxford University Press, 2018, p. 62.

¹²⁴ INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Corporate Taxation in the Global Economy**. Policy Paper No. 19/007, 10 Mar. 2019, p. 22. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>. Acesso em: 27 jun. 2020.

Como se antecipou, as transações realizadas por empresas no contexto da economia digital permitem a atuação econômica sem presença física. Empresas de determinados países conseguem dominar mercados em outras jurisdições sem qualquer presença física específica. Os lucros das empresas passam a ter como foco o mercado mundial, principalmente o de países com expressivas taxas de crescimento e mercado consumidor em franca expansão.¹²⁵

Em razão disso, as discussões realizadas no âmbito da Comissão Europeia partem da premissa de que o ISD deve ser um regime a ser aplicável para se evitar que os lucros auferidos pelas multinacionais do setor de tecnologia em países com grande base de usuários e potencial mercado consumidor fossem transferidos para estabelecimentos localizados em países onde há tributação favorecida.¹²⁶

No caso brasileiro, contudo, há diversas particularidades que estimulam as empresas multinacionais a atuar de forma localizada para acessar o nosso mercado consumidor. Dentre as principais exigências que podem ser impostas a empresas estrangeiras para realizar operações sem presença física no país pode-se mencionar: (i) a obrigatoriedade de formalização das operações de câmbio em contrato de câmbio para envio de remessas ao exterior; (ii) exigência de moeda nacional em operações realizadas no Brasil; (iii) exigência de emissão de nota fiscal relativa à venda de mercadorias ou prestação de serviços; (iv) uso reduzido de cartões internacionais; além de outros fatores regulatórios, culturais, etc.¹²⁷

Sendo assim, a primeira particularidade a ser destacada é o fato de que as empresas estrangeiras com participação de mercado relevante, via de regra, optam por estabelecer residência fiscal no Brasil, para, dentre outros fatores, garantir o acesso ao mercado consumidor e desenvolver suas atividades para clientes locais.¹²⁸

Soma-se a isso o fato de que o Brasil adota a política de tributar na fonte a renda decorrente de operações transacionais, o que significa dizer que o Estado Brasileiro impõe a incidência do imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre quase todos os tipos de pagamento feitos a não residentes, independentemente de sua natureza jurídica. É dizer,

¹²⁵ FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2013. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 62.

¹²⁶ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Amanhã no Brasil: os desafios da tributação da economia digital. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹²⁷ PEROBA, Luiz Roberto. Digital tax: faz sentido tributar a tecnologia no Brasil? **Valor Econômico**, 10/10/2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/artigo/digital-tax-faz-sentido-tributar-a-tecnologia-no-brasil.ghml>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹²⁸ Google, Amazon, Facebook, Apple e Microsoft possuem subsidiárias no Brasil.

portanto, que o IRRF, como o próprio nome diz, é imposto que ficará retido no Brasil e será repassado ao Fisco Federal.¹²⁹

Nesse contexto, é de se destacar que a tributação sobre as atividades digitais no Brasil pode apresentar características diferentes conforme o fornecedor da tecnologia **(i)** tenha estabelecimento permanente situado no país; **(ii)** esteja domiciliado em país que não é signatário de tratado internacional contra a dupla tributação, e **(iii)** esteja domiciliado em país signatário, junto com o Brasil, de tratado internacional contra a dupla tributação.

A distinção se dá porque o Brasil adota dois critérios para a tributação da renda, a saber:

a) critério 1: A tributação da renda com base no critério da residência, de modo que, independentemente da fonte pagadora, a renda é tributada se o beneficiário residir no País, caso de aplicação da Lei nº 9.249/95;¹³⁰ e

b) critério 2: A tributação da renda com base no critério da fonte, quando a fonte pagadora é localizada no Brasil, mas o prestador é estrangeiro, caso em que pode haver incidência tributária, a depender se o país estrangeiro é ou não signatário de Tratado Internacional contra a Dupla Tributação, firmado justamente com o intuito de prevenir a dupla tributação da renda (tanto no Brasil quanto no país do prestador estrangeiro).

Na hipótese de a empresa estrangeira estar estabelecida no Brasil, esta deverá ser tributada de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País, o que lhes impõe, em regra, o recolhimento de Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e/ou Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) nas operações locais.¹³¹

Neste primeiro momento interessa ao presente estudo apenas as hipóteses em que o prestador dos serviços digitais não tem estabelecimento no Brasil (hipótese **ii** e **iii** acima) e,

¹²⁹ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Amanhã no Brasil: os desafios da tributação da economia digital. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹³⁰ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 21 ago. 2020.

¹³¹ UTUMI, Ana Cláudia Akie. Tecnologia no Brasil: tributando produtos e serviços. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>. Acesso em: 21 ago. 2020.

portanto, o critério de tributação examinado deve ser o da fonte pagadora (critério 2 supra) tanto quando o país for signatário de Tratado com o Brasil como quando não o for.

Quando não há tratado firmado com o país envolvido na operação transnacional é de se aplicar a regra geral da legislação tributária brasileira, consubstanciada no art. 3º da Medida Provisória de nº 2.159-70 de 24 de agosto de 2001¹³² e no art. 744 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018), instituído pelo Decreto 9.580 de 22 de novembro de 2018,¹³³ que estabelecem a incidência do IRRF nas hipóteses de pagamentos a beneficiários residentes no exterior. A alíquota a ser praticada deverá ser de 15% (art. 767 do RIR/2018) e se o beneficiário estiver localizado em país considerado como de tributação favorecida, será de 25% (art. 744, §1º do RIR/2018).

Os dispositivos estabelecem como regra geral que caberá ao “Estado da fonte pagadora” a tributação do rendimento. Em outras palavras: para o Brasil, se não houver norma especial a afastar a aplicação dos referidos dispositivos, a tributação dos pagamentos efetuados ao exterior será feita mediante IRRF.

Conclui-se, então, que, nos casos em que o prestador de serviços digitais estrangeiro for domiciliado em país que não tenha assinado Tratado Internacional Contra a Dupla Tributação, a tributação da renda será realizada no Brasil e, portanto, deverá haver a retenção do IR. Contudo, a regra geral estabelecida no art. 3º da Medida Provisória (MP) de nº 2.159-70/2001 e nos arts. 744 e 767 do RIR/2018 deixará de ser aplicada nos casos em que houver Tratados e Convenções que disponham de forma diversa, por força do art. 98 do Código

¹³² “Art. 3º Fica reduzida para quinze por cento a alíquota do imposto de renda incidente na fonte sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior a título de remuneração de serviços técnicos e de assistência técnica, e a título de royalties, de qualquer natureza, a partir do início da cobrança da contribuição instituída pela Lei no 10.168, de 29 de dezembro de 2000.” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm#:~:text=3%C2%BA%20Fica%20reduzida%20para%20quinze,a%20partir%20do%20in%C3%ADcio%20da. Acesso em: 20 ago. 2020).

¹³³ “Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100; Lei nº 3.470, de 1958, art. 77; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 28): [...]”

§ 1º Os rendimentos de residentes ou domiciliados em países ou dependências classificados, observado o disposto no art. 254, como de tributação favorecida, ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda, à alíquota de vinte e cinco por cento, exceto quanto às hipóteses previstas nos incisos III, VI e VII do *caput*. (Lei nº 9.779, de 1999, art. 8º).” (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.580%2C%20DE%2022,que%20lhe%20confere%20o%20art. Acesso em: 6 abr. 2021).

Tributário Nacional (CTN).¹³⁴ Logo, quando o prestador for estrangeiro e o seu país de residência for signatário de Acordo contra a Bitributação, não haverá a necessidade de recolhimento do IRRF, se assim estipular o Acordo.¹³⁵

Além disso, é importante ressaltar que, além dos tributos devidos em operações locais, as pessoas jurídicas que contratam qualquer tipo de serviços prestados por empresas não residentes também estão sujeitas à tributação incidente sobre os valores remetidos ao exterior a título de royalties devidos pela aquisição de tecnologia advinda dessas empresas estrangeiras e também pelo direito de uso de suas marcas.¹³⁶

De maneira geral, tem-se que considerar que os valores remetidos para o estrangeiro em virtude de importação de bens e/ou serviços de qualquer tipo já são tributados na fonte, notadamente por IRRF, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), ISSQN e PIS/COFINS importação.¹³⁷

No que tange à incidência das CIDEs, ela será devida por pessoas jurídicas que celebrarem, com residentes ou domiciliados no exterior, contratos de fornecimento de tecnologia, prestação de serviços técnicos e administrativos, cessão e licença de uso de marcas e exploração de patentes, e as que pagarem royalties a qualquer título a beneficiários ou residentes domiciliados no exterior. A alíquota a ser aplicável nessas operações é de 10% (art. 2º, §4º da Lei 10.168/2000).¹³⁸ Quando o royalty for pago em favor de beneficiários residentes em países não signatários de Acordo contra a Dupla Tributação também haverá a incidência da CIDE, nos termos do art. 2º da Lei 10.168/00 supracitado.

Destaca-se que, independentemente da transferência ou não de tecnologia, o pagamento de royalty ao exterior é sujeito ao recolhimento do IOF, segundo o art. 6º da Lei

¹³⁴ Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966: “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” A atual jurisprudência se posiciona pela primazia das Convenções Internacionais em relação às normas de direito interno (critério da especialidade) ressalvada a Constituição da República. (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 ago. 2020).

¹³⁵ Atualmente é possível consultar os signatários de Acordos com o Brasil no site da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹³⁶ Royalty é conceituado como sendo uma importância cobrada pelo proprietário de uma patente de produto, processo de produção, marca, entre outros, ou pelo autor de uma obra, para permitir seu uso ou comercialização. Arts. 22 e 23 da Lei 4.506 de 30 de novembro de 1964. (BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei 4.506 de 30 de novembro de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14506.htm. Acesso em: 19 ago. 2020).

¹³⁷ UTUMI, Ana Cláudia Akie. Tecnologia no Brasil: tributando produtos e serviços. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi31os>. Acesso em: 21 ago. 2020.

¹³⁸ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei 10.168 de 29 de dezembro de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/110168.htm. Acesso em: 19 ago. 2020. Art. 2º.

8.894/94¹³⁹ e os arts. 12 e 13 do Decreto 6.306/2007 (RIOF/2007).¹⁴⁰ A alíquota aplicável é de 0,38% (art. 15-B do RIOF/2007). Como consequência, se um brasileiro utilizar qualquer meio de pagamento oficial para pagar por um produto ou serviço em moeda estrangeira, o IOF será exigido devendo o imposto ser recolhido pela instituição autorizada a operar em câmbio.¹⁴¹

Indo adiante, a Constituição delimita como tributável pelo imposto de competência municipal os “serviços de qualquer natureza” (ISSQN) previstos em Lei Complementar (nº 116/2003)¹⁴² e que não estejam no âmbito de tributação estadual (CF; art. 156, III).

No caso de importação de serviços, cujo espectro material é considerado como fato gerador do ISSQN, a incidência recai sobre serviços técnicos e de assistência técnica. A tributação pode variar conforme o enquadramento do serviço técnico na lista dos serviços. É dizer, os serviços técnicos podem ser enquadrados em vários itens da lista da LC 116/2003. Já o serviço de assistência técnica é expressamente previsto no item 14.02.

Uma vez verificado que os estabelecimentos situados no Brasil são beneficiários desses serviços originados no exterior há obrigação de oferecer os referidos pagamentos à tributação pelo imposto municipal no qual está situado o estabelecimento tomador, a teor do art. 3º, I c/c art. 1º, §1º da LC 116/2003. A alíquota aplicável pode variar de 2% a 5% (art. 8º e 8º-A da LC 116/2003) de acordo com o município e o tipo de serviço, e a base de cálculo deve ser equivalente ao preço do serviço (art. 7º da LC 116/2003).

Ademais, as contribuições ao PIS e à COFINS incidem sobre a importação de bens ou serviços, nos termos do art. 1º, da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004,¹⁴³ sendo denominadas de PIS/COFINS-importação. Se no contrato também houver previsão de remuneração pela prestação de serviços técnicos conexos, os valores pagos devem ser discriminados e

¹³⁹ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei nº 8.894 de 21 de junho de 1994**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8894.htm. Acesso em: 19 ago. 2020.

¹⁴⁰ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Decreto nº 6.306 de 14 de dezembro de 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm. Acesso em: 19 ago. 2020.

¹⁴¹ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Amanhã no Brasil: os desafios da tributação da economia digital. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹⁴² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 ago. 2020.

¹⁴³ BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei 10.865 de 30 de abril de 2004**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm. Acesso em: 21 ago. 2020.

submetidos à tributação pelo PIS/COFINS-importação. A alíquota aplicável é de 9,25% (art. 8º, II, alíneas a e b da Lei 10.865/2004).

Com isso, quer-se dizer que a análise sobre a viabilidade de instituição de um tributo específico baseado no modelo de ISD não pode partir da premissa de que há subtributação sobre as atividades digitais exploradas por empresas estrangeiras no Brasil. Deve-se levar em conta que, de maneira geral, as importações de qualquer tipo de serviço já são passíveis de incidência de tributação, sendo que a carga tributária atual dessas atividades pode chegar a aproximadamente 40%.¹⁴⁴

Ademais, conhecer o diagnóstico do atual desempenho da arrecadação tributária e analisar a funcionalidade do sistema tributário brasileiro, mostra-se fundamental para se assegurar a manutenção da arrecadação tributária e da autonomia financeira do governo central, estados e municípios. O debate em torno da viabilidade de instituição de tributo específico para transações digitais no Brasil deve ser travado em torno das peculiaridades do sistema tributário nacional e adequado à realidade política e econômica do País.

Em 2020, a Carga Tributária Bruta (CTB) atingiu 31,64% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, o que representa uma redução de 0,87% pontos percentuais do PIB em relação ao ano de 2019. Esse dado reflete os efeitos sobre a atividade econômica e isenções tributárias relacionados à pandemia. Na decomposição por esfera de governo no período de 2010 a 2020, a CTB permaneceu praticamente estável, com pequenas variações:

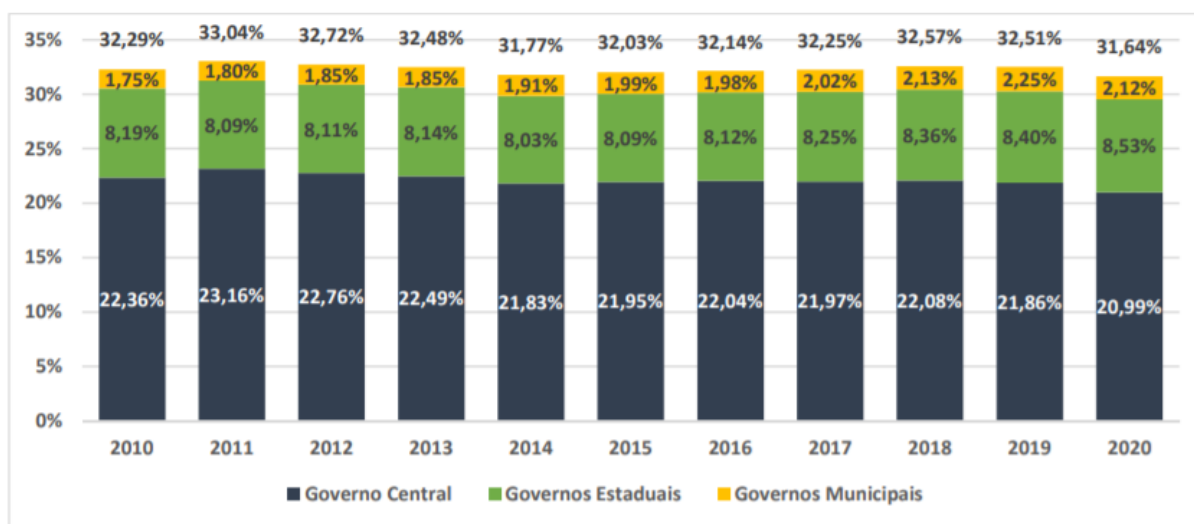


FIGURA 8 - Carga tributária Bruta por esfera de governo - Brasil - Anual. Dados em % do PIB - 2010 a 2020
Fonte: Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – 2020, p. 6. Março de 2021.
Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233

¹⁴⁴ UTUMI, Ana Cláudia Akie. Tecnologia no Brasil: tributando produtos e serviços. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi231os>. Acesso em: 21 ago. 2020.

A título ilustrativo, o gráfico abaixo apresenta uma comparação histórica entre a CTB nacional e a média de 37 países integrantes da OCDE, no período de 2010 a 2019:

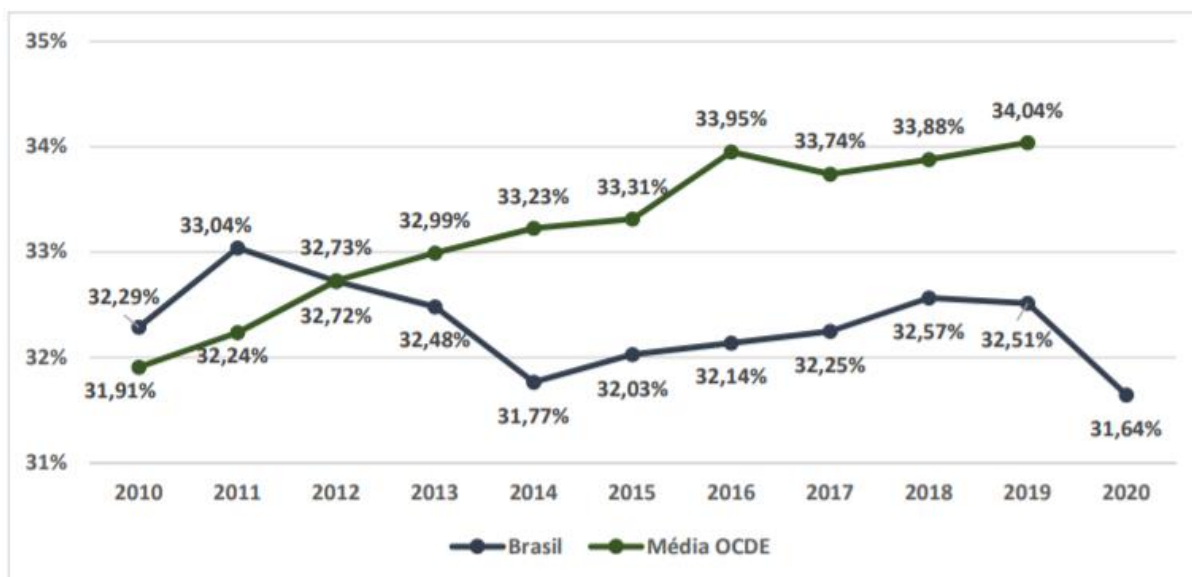


FIGURA 9 - Evolução da Carga Tributária Bruta - Governo Geral - Brasil e Média da OCDE. Anual. Dados em % do PIB - 2010 a 2019. STN e OCDE - Revenue Statistics. Dados da OCDE disponíveis até 2019. Fonte: Boletim de Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral – 2020, p.7. Março de 2021. Disponível em: https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233

Embora as comparações dos valores de carga tributária de diferentes países devam ser feitas com ressalvas, quando se compara a tributação por base de incidência, é possível identificar elementos essenciais que distanciam os diferentes sistemas.

De acordo com os dados coletados pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD) da RFB, observa-se que o Brasil concentra sua tributação no consumo, enquanto a média dos países da OCDE indica que o foco da tributação desses países está direcionado à renda.¹⁴⁵

Esses dados sugerem outra peculiaridade marcante a ser considerada, haja vista que a análise do sistema tributário brasileiro deve considerar a composição dos tributos que estão sendo cobrados e a sua relação com a arrecadação total. Sob o prisma da geração recorrente de receitas, a tributação sobre o consumo é de fato um dos métodos mais eficientes para carrear recursos aos cofres públicos. A profusão de tributos cuja base tributável é o consumo (como o IPI, o ICMS, o ISSQN e, para alguns, também a contribuição para o PIS, a COFINS

¹⁴⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2018**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, mar. 2020, p. 5. Disponível em: <http://www.receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2020.

e algumas CIDEs) faz com que esse gênero exacional responda atualmente por mais de 44% da arrecadação tributária total no Brasil:¹⁴⁶

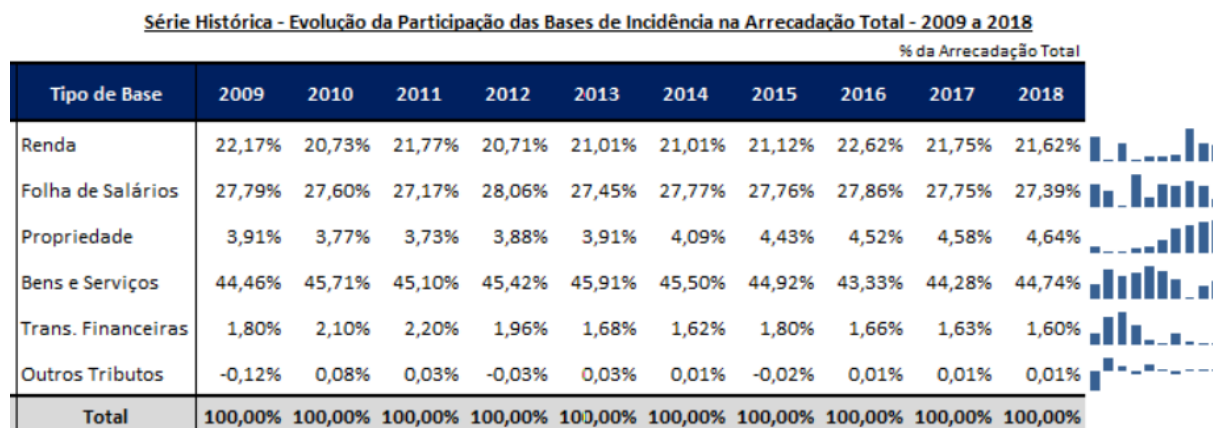


FIGURA 10 - Série histórica sobre a evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total do Brasil entre 2009 a 2018

Fonte: Carga Tributária no Brasil 2018. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-cap>

Partindo desses pressupostos, pode-se concluir que o fato de o Brasil historicamente fundamentar seu sistema de tributação no consumo, aliada a tributação na fonte na importação de bens e serviços comercializados para clientes brasileiros, fez com que o Brasil nunca tenha se interessado em garantir a receita tributária decorrente do lucro das atividades de estabelecimentos permanentes situados no País, vez que, desde sempre, o País direcionou sua pretensão tributária à incidência na fonte e no consumo.¹⁴⁷

As conclusões dessa análise demonstram que cada uma dessas particularidades exige uma avaliação distinta, assim como a questão de saber se são desejáveis, em termos de política tributária, instrumentos fiscais especiais, direcionados a setores específicos, do ponto de vista de um país em desenvolvimento e com grande base de usuários (consumidores).

¹⁴⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência**. Brasília, mar. 2020, p. 5. Disponível em: <http://www.receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2020.

¹⁴⁷ FOLIGNO, Camille. Estabelecimento permanente no Brasil à luz das recomendações da OCDE. In: SAUNDERS, Ana Paula; PEPE, Flávia Cavalcanti; UTUMI, Ana Cláudia Akie (org.). **Estudos de tributação internacional**. Edição especial. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 317.

3.3 Valor da economia digital no Brasil

Definidas as premissas de tributação adotadas pela política tributária brasileira no sentido de tributar na fonte a renda decorrente de operações transnacionais – vista como abordagem eficiente para reduzir a erosão das bases tributárias no país, passa-se a analisar o ambiente de negócios e de financiamento à inovação no Brasil, assim como a relevância das atividades sujeitas à tributação pelo modelo de ISD, para em seguida se avaliar o repertório das propostas legislativas para lidar com essas atividades econômicas em constante crescimento no âmbito da economia global.

Em abril de 2019, a McKinsey & Company, com apoio da Brazil at Silicon Valley,¹⁴⁸ publicou o relatório “*Brazil Digital Report – 1ª edição*”, cujo objetivo foi apresentar o panorama macroeconômico do Brasil, com especial enfoque no contexto digital, empresarial e de inovação.¹⁴⁹

De início, é de se frisar o fato de que nenhuma das principais empresas do Brasil se destaca em tecnologia ou inovação, como ocorre nos EUA e na China:



FIGURA 11 - Comparativo entre as maiores empresas por capitalização de mercado entre Brasil, EUA e China
Fonte: MCKINSEY. Brazil Digital Report. 1ª Edição, abril de 2019, p. 24. Disponível em: <https://www.mckinsey.com.br/our-insights/blog-made-in-brazil/brazil-digital-report>

Tradicionalmente, o mercado brasileiro é tido como menos favorável a novos negócios e à inovação quando comparado a outros países. O Banco Mundial (*The World Bank*) publica

¹⁴⁸ Movimento liderado por estudantes brasileiros da Universidade de Stanford e Berkeley, que visa melhorar a competitividade do Brasil por meio da inovação e da tecnologia.

¹⁴⁹ DIAS, Yran; Calicchio, Nicola; LOMBARDI, Jordan. Brazil Digital Report – 1ª Edição, McKinsey Company, abril de 2019, p. 28. Disponível em: <https://www.mckinsey.com.br/our-insights/blog-made-in-brazil/brazil-digital-report>. Acesso em: 2 set. 2020.

anualmente um relatório chamado “*Doing Business*”, que mede com base em dez indicadores quantitativos como as leis e as regulamentações promovem ou restringem o desenvolvimento de atividades empresariais. São consideradas as seguintes variáveis:¹⁵⁰



Note: The employing workers and contracting with the government indicator sets are not included in the ease of doing business ranking.

FIGURA 12 - Indicadores considerados no ranking Doing Business

Fonte: THE WORLD BANK. Doing Business 2020. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>

Atualmente, o Brasil ocupa a 124ª posição na classificação que abrange 190 países. Os dez mais bem colocados no ranking são: Nova Zelândia, Cingapura, Hong Kong, Dinamarca, Coreia do Sul, Estados Unidos, Georgia, Reino Unido, Noruega e Suécia. As economias com uma alta pontuação no ranking *Doing Business* tendem a possuir níveis mais altos de empreendedorismo e menores índices de corrupção.¹⁵¹

O Índice Global de Inovação (*Global Innovation Index 2020*), publicado anualmente pela Organização Mundial de Propriedade Intelectual (WIPO, sigla em inglês), com apoio da Universidade de Cornell e a Insead, classifica o desempenho em inovação de 131 economias em diferentes regiões do mundo. Os dados mostram que o Brasil ocupa a 62ª posição e é um dos últimos colocados quando comparado com economias desenvolvidas e com as demais economias do BRICS. Para fins de comparação, a China ocupou a 14ª posição, a Rússia ficou em 47ª, a Índia em 48ª e a África do Sul na 60ª colocação.¹⁵²

Nessa conjuntura, pode-se considerar que o desempenho do Brasil em matéria de inovação e novos negócios está em linha com o seu nível de desenvolvimento, porém alguém do seu potencial se se considerar que o país está entre as dez maiores economias do mundo.

¹⁵⁰ WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2020: comparing Business Regulation in 190 Economies**. p. 3. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em: 2 set. 2020.

¹⁵¹ WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2020: comparing Business Regulation in 190 Economies**. p. 4. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em: 2 set. 2020.

¹⁵² CORNELL UNIVERSITY; INSEAD; WIPO. **Global Innovation Index 2020. Who Will Finance Innovation?** 2020, p. 33-38. Disponível em: https://www.wipo.int/global_innovation_index/en/2020/. Acesso em: 2 set. 2020.

Se por um lado o mercado brasileiro ainda tem muito espaço para expandir, por outro, esse cenário pode revelar que há impactos significativos no custo de desenvolvimento tecnológico de empresas nacionais que devem ser considerados.

Como é notório, o Brasil é conhecido mundialmente por ser um dos países com maior engajamento de usuários em plataformas digitais. Segundo estatísticas do CETIC, estima-se que, em 2019, havia 133,8 milhões de usuários conectados pela rede mundial de computadores, sendo que os brasileiros são ativamente partícipes das maiores redes sociais e plataformas de conteúdo digitais do planeta. São, desse modo, consumidores de serviços, bens e direitos comercializados, bem como fornecedores de dados e conteúdos digitais monetizados por grandes empresas internacionais.¹⁵³

Conforme será demonstrado, entender como os usuários brasileiros utilizam a internet, a partir de dados, estatísticas e tendências sobre o uso da tecnologia no Brasil permitirá aprofundar as análises sobre a pertinência de instituir um novo tributo sobre novos modelos econômicos de monetização na era digital.

O uso da internet pelos brasileiros está altamente concentrado em aplicativos e sites sociais ou de conteúdo. Os dados mais recentes apontam que os brasileiros passam mais de nove horas por dia conectados à rede mundial de computadores, o que constitui a segunda maior taxa do mundo, ficando atrás apenas das Filipinas.¹⁵⁴

Em janeiro de 2020, estima-se que o Brasil possuía 140 milhões de usuários ativos em mídias sociais. No período de abril de 2019 a janeiro de 2020 foi registrado um aumento de 11 milhões de pessoas (+ 8,2%) e a penetração das mídias sociais alcançou a marca de 66% da população.¹⁵⁵

Os aplicativos de propriedade do Facebook possuem mais de 120 milhões de usuários brasileiros, ativos, tornando-se a terceira maior base de usuários do mundo e é frequentemente escolhido como país-piloto para novos produtos. O Instagram possui mais de 77 milhões de usuários (segunda maior base de usuários do mundo) e o WhatsApp possui mais de 120

¹⁵³ CETIC.TIC. **Domicílios 2019. Principais resultados.** 26 maio 2020. Disponível em: https://cetic.br/media/analises/tic_domicilios_2019_coletiva_imprensa.pdf. Acesso em: 2 set. 2020.

¹⁵⁴ DIAS, Yran; Calicchio, Nicola; LOMBARDI, Jordan. **Brazil Digital Report – 1ª Edição, McKinsey Company**, abril de 2019, p. 33. Disponível em: <https://www.mckinsey.com.br/our-insights/blog-made-in-brazil/brazil-digital-report>. Acesso em: 24 set. 2020.

¹⁵⁵ DATA REPORTAL. **Brazil: Digital 2020.** 17, Feb. 2020, p. 17. Disponível em: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-brazil>. Acesso em: 18 set. 2020.

milhões de usuários, sendo o aplicativo de comunicação mais utilizado no Brasil (penetração de 91% entre os usuários brasileiros da Internet).¹⁵⁶

O Google possui 97% da participação de mercado de ferramentas de busca no Brasil, o site mais visitado por brasileiros, e este é o único país, além dos EUA, com infraestrutura completa instalada para desenvolvimento de todos os seus negócios.¹⁵⁷

Em vista desse cenário, torna-se fundamental compreender a dimensão econômica das atividades passíveis de tributação pelo regime de ISD europeu no cenário nacional, a fim de se verificar a necessidade de instituição de tributo semelhante no Brasil.

Estima-se que no ano de 2019 foram gastos USD 8 BI (oito bilhões de dólares) em anúncios feitos via plataformas digitais no Brasil. Isso representa crescimento de + 12% (doze por cento) ao ano neste segmento. Nota-se também que os canais digitais estão se tornando progressivamente o principal meio de veiculação de novas marcas e produtos, o que explica os maiores percentuais de investimento em mídias digitais e publicidade no País.¹⁵⁸

Por consequência, os dados mais recentes apontam que o comércio eletrônico (*e-commerce*) no Brasil está em franca expansão. Em janeiro de 2020 o mercado B2C foi avaliado em aproximadamente USD 18 BI (dezoito bilhões de dólares), com crescimento de + 10% (dez por cento) ao ano.¹⁵⁹

Em um mercado definido pela globalização, os dados apresentados demonstram a relevância de se analisar a particularidade do cenário nacional, pois, como visto acima, o Brasil é um mercado potencial gigantesco, mas ainda não somos relevantes em participação de mercado considerando-se as principais atividades digitais da atualidade.

¹⁵⁶ DIAS, Yran; Calicchio, Nicola; LOMBARDI, Jordan. Brazil Digital Report – 1ª Edição, **McKinsey Company**, abril de 2019, p. 38. Disponível em: <https://www.mckinsey.com.br/our-insights/blog-made-in-brazil/brazil-digital-report>. Acesso em: 4 set. 2020.

¹⁵⁷ DIAS, Yran; Calicchio, Nicola; LOMBARDI, Jordan. Brazil Digital Report – 1ª Edição, **McKinsey Company**, abril de 2019, p. 44. Disponível em: <https://www.mckinsey.com.br/our-insights/blog-made-in-brazil/brazil-digital-report>. Acesso em: set. 2020.

¹⁵⁸ DATA REPORTAL. **Brazil: Digital 2020**. 17, Feb. 2020, p. 75. Disponível em: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-brazil>. Acesso em: 18 set. 2020.

¹⁵⁹ DATA REPORTAL. **Brazil: Digital 2020**. 17, Feb. 2020, p. 69. Disponível em: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-brazil>. Acesso em: 18 set. 2020.

4 DILEMA SOBRE A INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO ESPECÍFICO PARA TRANSAÇÕES DE BENS E SERVIÇOS DIGITAIS NO BRASIL

4.1 Estado da arte das propostas legislativas relacionadas à economia digital

Como se viu alhures, os principais países do mundo – à exceção dos Estados Unidos, onde surgiu o GAFAM – já criaram ou estão em vias de criar o nominado “Digital Services Tax”. Embora não exista um regime de ISD obrigatório, eles podem ser amplamente definidos como tributo incidente sobre o faturamento (volume de negócios de atividades específicas), direcionado a atingir as maiores companhias digitais da atualidade que, por meio de suas soluções disruptivas, exploram modelos de negócios que envolvem a participação do usuário como elemento central para criação de valor.

É preciso dizer que a edição da proposta europeia ocorreu em meio a um acirramento da disputa fiscal entre países e, no plano internacional, tornou-se um instrumento de negociação político-tributário destinado a forçar a comunidade internacional a buscar um consenso sobre a distribuição dos direitos de tributação sobre a receita de novos modelos de negócios, que prescindem de presença física em determinado território.

No Brasil, o debate começou a florescer desde que diferentes proposições legislativas foram apresentadas tanto à Câmara dos Deputados quanto ao Senado Federal visando a aumentar ou a criar tributos novos voltados às empresas de tecnologia, como alternativa para contornar os efeitos econômicos decorrentes da perda de investimentos e do endividamento provocado pela pandemia.

Dentre as propostas legislativas brasileiras em análise no Congresso Nacional, é possível destacar, como já antecipado, o Projeto de Lei nº 2.358 de 2020,¹⁶⁰ que prevê a criação de uma “CIDE-Digital”, com alíquotas progressivas que variam de 1% a 5% sobre a receita bruta decorrente de atividades relacionadas a (i) publicidade digital direcionada para usuários brasileiros; (ii) transação de dados coletados de usuários brasileiros e (iii) manutenção de plataformas digitais voltadas para negócios realizados com clientes brasileiros.¹⁶¹

¹⁶⁰ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta Legislativa nº 2.358 de 2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=917BB6AC7432537DF8C1FC545FD706AC.proposicoesWebExterno2?codteor=1889339&filename=PL+2358/2020. Acesso em: 18 jun. 2020.

¹⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Digital levy proposed in Brazil amid pressing budget: introducing or increasing digital taxation? **TP News**, June 12, 2020. Disponível em: <https://transferpricingnews.com/digital-levy-proposed-in-brazil-amid-pressing-budget-introducing-or-increasing-digital-taxation/amp/>. Acesso em: 18 jun. 2020.

Os contribuintes para fins da CIDE-Digital incluiriam pessoas jurídicas, domiciliadas no Brasil ou no exterior, e devem pertencer a um grupo econômico que tenha auferido receita bruta global superior ao equivalente BRL 3 BI (três bilhões de reais); e receita no Brasil superior a BLR 100 MM (cem milhões de reais). A arrecadação seria destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT).¹⁶²

Na mesma linha, o Projeto de Lei Complementar nº 218 de 2020,¹⁶³ propõe a criação de Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD), e o Projeto de Lei Complementar nº 241 de 2020,¹⁶⁴ prevê a instituição de Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais (CSESD), ambas incidentes sobre a receita bruta proveniente da prestação de determinados serviços digitais, e destinadas ao financiamento de programas de renda básica instituídos no âmbito federal.

Em comum, todos os projetos citados acima buscam tributar essencialmente a receita bruta decorrente de atividades relacionadas a: **(i)** exibição de publicidade em plataforma digital para visualização de usuários localizados no Brasil; **(ii)** disponibilização de uma plataforma digital que permita a interação entre usuários, com o objetivo de vender mercadorias ou prestar serviços diretamente entre esses usuários, desde que um deles esteja localizado no Brasil; e **(iii)** a transmissão de dados de usuários localizados no Brasil, coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por eles.¹⁶⁵

Já o Projeto de Lei Complementar nº 131 de 2020,¹⁶⁶ propõe uma solução mais singela, não precisando passar pela criação de novo tributo. Graças à preexistência da Cofins e à autorização constitucional para sua exigência em alíquotas diferenciadas de empresas de determinados segmentos econômicos, pretende-se estabelecer a majoração de alíquota para 10,6% para empresas com “elevadas receitas” que utilizam plataformas digitais.

No bojo da reforma tributária constitucional tributária, pode-se citar a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45 de 2019, que pretende instituir Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), na qual já foram apresentadas três propostas de Emenda para incluir a

¹⁶² ORBITAX. **Draft Bill for Introduction of Digital Services Tax Submitted in Brazilian Parliament**. Disponível em: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Draft-Bill-for-Introduction-of-42049>. Acesso em: 28 jun.2020.

¹⁶³ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Lei Complementar nº 218 de 2020**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2260638>. Acesso em: 25 set. 2020.

¹⁶⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Lei Complementar nº 241 de 2020**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263396>. Acesso em: 25 set. 2020.

¹⁶⁵ ORBITAX. **Draft Bill for Introduction of Digital Services Tax Submitted in Brazilian Parliament**. Disponível em: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Draft-Bill-for-Introduction-of-42049>. Acesso em: 28 jun. 2020.

¹⁶⁶ BRASIL. SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei Complementar nº 131, de 2020**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>. Acesso em: 16 jun. 2020.

possibilidade de criação de Imposto Seletivo, de competência federal, sobre serviços digitais.¹⁶⁷ Além, é claro, do recente Projeto de Lei nº 3.887 de 2020, de autoria do Governo Federal, cujo objetivo é instituir a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços – CBS,¹⁶⁸ que pode vir a alcançar operações digitais.

Considerando esses contornos, verifica-se que as proposições apresentadas na Câmara dos Deputados e Senado Federal circundam a economia digital, seja quando selecionam seus contribuintes (gigantes da tecnologia) seja quando define os eventos passíveis de tributação (publicidade *on-line*, intermediação e coleta de dados de usuários).¹⁶⁹

Nesse viés, as principais propostas em tramitação no Congresso Nacional se somam às medidas provisórias que outros países vêm adotando, no sentido de criar algum tipo de tributo que deva ser instituído com vistas a garantir a tributação adequada da economia digital, especialmente em um cenário de agravamento da situação econômico-financeira de diversos países, e enquanto as principais companhias do setor de tecnologia estão crescendo significativamente, tanto em tamanho econômico – com índices expressivos de crescimento e capitalização de mercado cada vez maiores, quanto em poder político.

No contexto brasileiro, os tributos sendo cobrados sobre a receita, para além de questionamentos sobre a observância de requisitos formais e materiais para que novas contribuições sejam criadas, provocam as mesmas preocupações sobre tributação excessiva, quando combinada com a cobrança de impostos retidos na fonte, além de dúvidas razoáveis sobre sua compatibilidade com os tratados fiscais assinados pelo Brasil.¹⁷⁰

Cabe aos formuladores de políticas públicas estudar e analisar as opções existentes e realizar consultas e audiências públicas com as partes interessadas e representantes relevantes

¹⁶⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. **EMC 5/2019 PEC04519**, pelo Deputado Luís Miranda (DEM-DF). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2215878>. Acesso em: 18 jun. 2020; BRASIL. Câmara dos Deputados. **EMC 11/2019 PEC04519**, pelo Deputado Celso Sabino (PSDB-PA). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2216650>. Acesso em: 18 jun. 2020; BRASIL. Câmara dos Deputados **EMC 60/2019 PEC04519**, pelo Deputado Roberto Pessoa (PSDBCE). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2219394>. Acesso em: 16 jun. 2020.

¹⁶⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta Legislativa nº 3.887 de 2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F3DF4D2687C0ECF5448BB4D09F215357.proposicoesWebExterno2?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em: 28 jul. 2020.

¹⁶⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Digital levy proposed in Brazil amid pressing budget: introducing or increasing digital taxation? **TP News**, June 12, 2020. Disponível em: <https://transferpricingnews.com/digital-levy-proposed-in-brazil-amid-pressing-budget-introducing-or-increasing-digital-taxation/amp/>. Acesso em: 18 jun. 2020.

¹⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Digital levy proposed in Brazil amid pressing budget: introducing or increasing digital taxation? **TP News**, June 12, 2020. Disponível em: <https://transferpricingnews.com/digital-levy-proposed-in-brazil-amid-pressing-budget-introducing-or-increasing-digital-taxation/amp/>. Acesso em: 18 jun. 2020.

do setor sobre esta importante e premente questão, que vem ganhando impulso e importância ao redor do mundo. Destaca-se a importância de o Brasil aproveitar o momento de discussão de uma reforma tributária ampla para atingir o alinhamento necessário entre os Poderes Executivo e Legislativo para definir o caminho que o País pretende trilhar dentro da economia digital.

Apesar de um longo (e incerto) caminho pela frente no Congresso (a maioria das propostas legislativas nunca tem sucesso, especialmente se o Executivo não estiver engajado), há de se aprimorarem as discussões sobre todas as vantagens e desvantagens de escolher opções de curto prazo, pelo que é necessário continuar a trabalhar sobre a abordagem pormenorizada tendente a encontrar uma solução viável para o Brasil e a economia mundial no seu conjunto.

Demonstrada a utilidade do exame proposto, parte-se desse cenário para, em caráter geral, analisar os principais desafios do sistema tributário nacional na era da informação, bem como se a imposição de um novo tributo sobre atividades digitais específicas pode vir a impactar a carga tributária, a competitividade internacional, os custos de desenvolvimento tecnológico e oneração de usuários e consumidores brasileiros.

4.2 Desafios do sistema tributário nacional na era digital

A interpretação da tecnologia vem sendo objeto de profundos debates nos últimos anos e as principais discussões orbitam em torno do tratamento tributário adequado para captar os fatos econômicos inerentes à economia digital, seja no âmbito da tributação direta seja no da indireta.

Não se pode negar as enormes diferenças existentes entre as práticas tributárias ao redor do mundo. Contextos políticos diferentes dificultam a aprovação de qualquer abordagem harmonizada, o que explica o atual momento, em que os principais países do mundo intensificaram a busca por medidas alternativas unilaterais para alcançar a riqueza produzida por empresas tecnológicas que operam à distância.

No âmbito da tributação internacional da economia digital parece haver dois desafios principais para a cobrança de tributos diretos, em particular sobre os impostos de renda. Em primeiro lugar, parte-se da premissa de que as empresas digitais são capazes de acessar mercados estrangeiros sem incorrer na caracterização dos nexos tributáveis previstos pelas regras tradicionais (por exemplo, quando a atividade econômica é explorada por subsidiária local ou há presença física suficiente para configurar um estabelecimento permanente). Em

segundo, presume-se que as empresas digitais possuem maior facilidade para transferir lucros, especialmente em razão de sua capacidade de explorar ativos móveis e intangíveis.¹⁷¹

O maior desafio fiscal relativo à tributação indireta está relacionado ao fato de que empresas altamente digitalizadas são capazes de definir a localização de seus centros de distribuição e pontos de venda em jurisdições com baixa tributação sobre o consumo, a fim de minimizar os pagamentos de tributos, como IVA ou GST, por exemplo, sempre que estes tributos sejam cobrados com base no princípio de origem – uma vez que a obrigação fiscal surge no país onde o fornecedor dos bens ou serviços está localizado.¹⁷²

Diante desses desafios, a solução provisória proposta pela UE pretende endereçar os problemas relacionados à alocação e transferência de lucros para direcionar uma parcela justa (*fair share*) da tributação à jurisdição onde os usuários estão localizados (mercado consumidor). O argumento central é que, embora as empresas tecnológicas operem virtualmente em toda a Europa, seus lucros são tributados apenas no Estado em que possuem estabelecimento físico. A alocação do poder de tributar deve refletir o estágio atual de desenvolvimento econômico, pelo qual essas multinacionais têm acesso a mercados, infraestrutura e instituições regulatórias em toda a UE, mas não são consideradas presentes para fins fiscais.

Além disso, a adoção de medidas para tributar os fatos econômicos decorrentes da economia digital tem o propósito de evitar distorções de concorrência provocadas por companhias que operam na economia digital. Teoricamente essas grandes empresas suportam uma carga tributária menor em comparação com suas concorrentes na economia tradicional, o que contribui para o atual cenário de dominância das gigantes digitais.¹⁷³

Em linhas gerais, esse é o contexto global que incentivou a Europa a propor o regime de ISD. Entender as razões e os efeitos pretendidos pela alteração legislativa proposta pela UE pressupõe o conhecimento prévio da sua *ratio*, de modo que o presente capítulo parte desse panorama para ressaltar as possíveis incompatibilidades entre os dois sistemas.

¹⁷¹ OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation**. ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 08 Apr. 2019, p. 03. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹⁷² OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation**. ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 08 Apr. 2019, p. 04. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹⁷³ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Amanhã no Brasil: os desafios da tributação da economia digital. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 17 ago. 2020.

Deve-se ter em conta, sob a perspectiva do sistema tributário nacional, que o Brasil não adota a regra de estabelecimento permanente para tributar a renda obtida por não residentes que comercializam bens ou serviços a clientes no Brasil, salvo em situações específicas.¹⁷⁴ Para operações B2B (*business-to-business*), a política tributária adotada no País é a de tributar na fonte a renda decorrente de operações transnacionais. Para operações B2C (*business-to-consumer*), o Brasil decidiu impor um imposto sobre operações de câmbio (IOF) para quaisquer pagamentos de produtos ou serviços realizados em moeda estrangeira.¹⁷⁵ Por último, reitera-se que as principais companhias tecnológicas da atualidade optaram por estabelecer subsidiárias locais para explorar o mercado brasileiro.

De plano, chama a atenção o fato de que a utilização do regime de ISD como alternativa à tributação de operações internacionais poderia promover a sobreposição de diferentes tributos sobre essas operações no País. Sob o enfoque internacional, a abordagem escolhida pelo Brasil – impor a cobrança de IRRF e IOF câmbio em quase todos os pagamentos para não residentes – já soluciona em parte os desafios enfrentados na Europa. De todo modo, apesar de ser uma maneira eficiente de tributar a economia digital, parece não ser suficiente a longo prazo, pois esse tipo de abordagem pode se tornar mais desafiador na medida em que as atividades econômicas e os fluxos financeiros se tornam cada vez mais móveis e os ativos intangíveis são explorados como fontes preponderantes de valor.

Uma das críticas à tributação pelo critério da fonte é a tendência de se desconsiderarem as especificidades de modelos de negócios distintos. As formas de criação de valor e as margens de lucro em diversas atividades são diferentes, o que pode provocar um excesso de tributação, ou a dupla tributação para certos tipos de rendimentos, prejudicando a realização da isonomia tributária e da capacidade contributiva.¹⁷⁶ Ademais, a solução adotada com o IOF cobrado sobre operadoras de cartão de crédito ou instituições financeiras também

¹⁷⁴ BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rego (coord.). **Tributação da Economia Digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 16-36, p. 19.

¹⁷⁵ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Amanhã no Brasil: os desafios da tributação da economia digital. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹⁷⁶ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital – Propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, p.13-34, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>. Acesso em: 17 ago. 2020.

pode se tornar inefetiva ao longo do tempo com o aumento da aquisição de bens ou serviços com moedas virtuais.¹⁷⁷

Nos dias atuais, os maiores desafios existentes para tributar novos modelos de negócios digitais no Brasil não estão relacionados à ausência de presença local ou à existência de distorções concorrenciais no mercado brasileiro que justifiquem a imposição do regime de ISD, tal como proposto na Diretiva da UE.

Embora a tributação da economia digital no Brasil apresente desafios que são específicos, devido às características particulares do sistema tributário nacional, de certa forma, refletem os desafios e as mudanças que a economia digital impõe à tributação em todo o mundo. Afinal, conceitos como origem, destino, justiça, segurança, praticidade e simplificação de tributação são tópicos universais que sempre afetaram a tributação.¹⁷⁸

O desafio de ressignificar o sistema tributário nacional para lidar com atividades econômicas em constante mutação implica enfrentar a ausência de certeza de quais serão os tributos mais adequados para se exigir no futuro, uma vez que crescem os indícios de que muitos dos atuais tributos se tornarão obsoletos ou impraticáveis.¹⁷⁹

Nesse contexto, torna-se fundamental analisar os desafios atuais do sistema tributário nacional, especialmente diante das inovações tecnológicas difundidas pela revolução digital e das mudanças que implicam práticas comerciais, a fim de se identificarem as oportunidades de aperfeiçoamento legislativo passíveis de implementação no Brasil.

As maiores dificuldades hoje existentes estão concentradas na discussão federativa de como alocar as receitas tributárias pelos diferentes entes da federação, dada a rigidez constitucional do nosso sistema tributário; os conflitos federativos – ocasionados pela multiplicidade de entes com competência para tributar essas operações (dicotomia entre mercadorias e serviços) e a autonomia financeira dos entes subnacionais.¹⁸⁰

¹⁷⁷ FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Amanhã no Brasil: os desafios da tributação da economia digital. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹⁷⁸ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; PINTO, Felipe Kertesz Renault. Tax Challenges Of The Digital Economy In Brazil: os desafios tributários da economia digital no Brasil. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, v. 13, n. 1, p. 449-466, dez. 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/10262>. Acesso em: 17 ago. 2020.

¹⁷⁹ AFONSO, José Roberto; KHALED PORTO, Lais. Tributos sem futuro. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 72, n. 9, p. 32-35, set. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/78779>. Acesso em: 31 maio 2020.

¹⁸⁰ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadereito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

O primeiro obstáculo está associado a rigidez constitucional e a falta de flexibilidade do nosso sistema. Um problema básico consiste na constitucionalização excessiva da matéria tributária e nas constantes alterações do texto constitucional em vigor, que são muitas vezes desconexas e reativas. Interessante artigo publicado pelo economista e pesquisador José Roberto Afonso e pela advogada Lais Khaled Porto, intitulado “Tributos sem futuro”, demonstra que já foram modificados 11 dos 20 artigos que compõem o capítulo do Sistema Tributário Nacional e também já foram editadas 84 Leis Complementares relacionadas à tributação, que, em comum, viabilizaram aumentos constantes na carga tributária global, sobretudo através de contribuições.¹⁸¹

O ritmo de 108 Emendas à Constituição nos seus primeiros 33 anos de existência, com frequentes mudanças em torno dos tributos, continua crescendo a cada ano.¹⁸² De todo modo, não obstante o número de alterações, a observância dos procedimentos e limites previstos no art. 60 e ss. da CF (votação em dois turnos em cada casa legislativa e aprovação por votos de três quintos dos membros do Congresso Nacional) impõe, na prática, um processo mais rígido e complexo para alterações tributárias substanciais que requeiram modificações constitucionais, além de demandar um elevado grau de consenso ante o quórum necessário para sua aprovação.¹⁸³

Assim, no mais das vezes, o esforço de modernização e adequação da legislação tributária nacional à economia digital – para ajustá-la aos novos tipos de negócios e características da nova economia – exige, em maior ou menor grau, reformar o próprio texto constitucional para contemplar novas materialidades e fatos geradores da economia digital.¹⁸⁴

O segundo entrave advém da própria evolução da economia digital, mas não apenas desta. As bases constitucionais do sistema tributário – e, antes, na década de 1960 com o Código Tributário Nacional (CTN) – partem de premissas inadequadas à nova realidade. Os critérios para definição de competências entre os entes subnacionais foram estabelecidos ao

¹⁸¹ AFONSO, José Roberto; KHALED PORTO, Lais. Tributos sem futuro. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 72, n. 9, p. 32-35, set. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/78779>. Acesso em: 31 maio 2020.

¹⁸² BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emendas Constitucionais**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/quadro_emc.htm. Acesso em: 31 maio 2020.

¹⁸³ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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. 160, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

¹⁸⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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. 161, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

tempo em que a economia se concentrava na produção e no comércio de bens tangíveis. A repartição de competências entre Estados e Municípios, dividindo as operações entre circulação de mercadorias e prestação de serviços, parece não ser sustentável no contexto da economia digital, nem suficiente para lidar com os desafios que se impõem à Administração Tributária Nacional.¹⁸⁵

Para agravar ainda mais o problema, as empresas, que possuem modelos de negócio cada vez mais complexos, veem-se em um quadro de elevada insegurança jurídica, passando a demandar cada vez mais pronunciamentos do Poder Judiciário para examinar questões relacionadas à tributação da economia digital no país.¹⁸⁶

Com isso, verifica-se que o acirramento da disputa de competência tributária entre Estados e Municípios, aliado à indefinição dos Tribunais Superiores sobre questões relevantes e a morosidade legislativa na produção de legislações eficazes também contribuem para agravar o a complexidade dos desafios a serem enfrentados pelo sistema normativo nacional.

Outro fator particular a ser considerado na realidade brasileira diz respeito à dificuldade em buscar o equilíbrio entre a necessidade de se preservar um grau razoável de autonomia financeira e política aos diferentes níveis de governo e, ao mesmo tempo, garantir a necessidade de coordenação e sistematização dos instrumentos fiscais em termos de política tributária nacional.¹⁸⁷

A experiência brasileira tem sido especialmente marcada pela dificuldade em se atingir a compatibilização desses dois objetivos. A rigor, qualquer esforço de unificação e simplificação dos tributos para lidar com os desafios da economia digital no Brasil deve considerar as repercussões diretas nas receitas públicas dos entes subnacionais.¹⁸⁸

Além disso, para enfrentar a crise fiscal provocada pela Covid-19, faz-se necessário que o país, no curto e médio prazo, mantenha a carga tributária próxima do nível atual. A

¹⁸⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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. 162, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

¹⁸⁶ Segundo dados extraídos do Relatório da Gestão 2018-2020 do STF 136 temas de repercussão geral foram julgados durante a gestão do Ministro Dias Toffoli, sendo que 36% desses casos estão relacionados a matéria tributária. (BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Relatório da Gestão 2018-2020**. Brasília, 2020, p. 76. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/relatGestaoDT.pdf>. Acesso em: 5 maio 2020).

¹⁸⁷ VARSANO, Ricardo. **Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro: IPEA, janeiro de 1996. (Texto para Discussão Nº 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/porta/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 3 fev. 2020.

¹⁸⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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. 160, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

revisão do Sistema Tributário Nacional, ou a criação de um novo tributo para aumentar a carga tributária em um cenário de aumento da dívida pública e baixa arrecadação, exige consensos difíceis de serem alcançados em um futuro próximo, especialmente se considerar o contexto político atual, não descartando, contudo, possíveis convergências de opiniões em torno de objetivos relacionados à melhoria da qualidade da tributação.

Equívocos e incoerências à parte, pretende-se demonstrar que não será preciso mudar apenas práticas: a mudança implica repensar a configuração das competências tributárias para se lidar com os desafios a serem enfrentados pelo país na era digital.

4.3 Ajustes necessários para o futuro

Como visto, os esforços para desenvolver princípios políticos e justificativas em apoio a tributos específicos sobre os mercados da economia digital têm sido impulsionados principalmente por europeus, especialmente após o lançamento das diretrizes para criação dos nominados *Digital Services Tax*.

A capacidade da economia digital de permitir que empresas multinacionais realizem operações transfronteiriças, sem estabelecer presença física na jurisdição de mercado e, conseqüentemente, evitar tributos, aliada ao fato de que os dados coletados de clientes e usuários em jurisdições estrangeiras são considerados como uma fonte de criação de valor essencial aos negócios de empresas e aos intangíveis que elas desenvolvem e exploram (publicidade, recomendações, ajustes de preço, etc.), são as principais características comuns que unem diferentes países na defesa dos regimes de ISDs.

Nesse sentido, um dos principais desafios que justificaram a criação do modelo de tributação via ISDs reside no fato de que as *Big Techs* coletam dados brutos em diferentes mercados e, posteriormente, vendem seus serviços e produtos (alavancados pelo conhecimento prévio) sem estabelecer um nexo tributável (físico) sob as regras fiscais existentes nos mercados em que esses dados são coletados.

Ao monitorar a atividade dos usuários e coletar, armazenar e reutilizar dados e informações pessoais, as empresas digitais a um só tempo se beneficiam dos dados fornecidos por usuários locais, bem como ampliam seus acessos a diferentes mercados, valendo-se da infraestrutura desses Estados (rede de telecomunicações, sistema financeiro, instituições regulatórias, etc.) para dela auferir o maior lucro possível, por meio de suas soluções disruptivas, sem qualquer tipo de compensação ou contrapartida pelos dados e benefícios que recebem.

No Brasil, como já exposto, os maiores desafios existentes para tributar novos modelos de negócios digitais não estão relacionados à ausência de presença local ou a existência de distorções concorrenciais, que justifiquem a imposição do regime de ISD, tal como proposto na União Europeia. Isso, graças à preexistência de diversas particularidades como, por exemplo, o critério da fonte de pagamento somado ao rígido controle cambial exercido pelo Banco Central, além da cobrança de IOF câmbio sobre a maioria das transações de câmbio envolvendo BLR – que já funcionam como uma espécie de equalização para vendedores que não tem presença física no País.

Tais incompatibilidades decorrem da existência, entre os dois sistemas, de objetivos e valores manifestamente diversos, de maneira que a separação mostra-se obrigatória. Enquanto a União Europeia e alguns países buscam resolver questões de transferência e alocação de lucros em países com tratamento tributário benéfico, o Brasil deve preocupar-se em resolver seus problemas federativos e, principalmente, a regressividade de seu sistema tributário, para torná-lo mais funcional e dinâmico.

Não obstante, as formas de tributação atuais não parecem ser suficientes nem adequadas para se lidar com a nova realidade econômica e tecnológica que emergem no País.¹⁸⁹ Julga-se que, sem o esforço perene de buscar por novos olhares e diversificando arcabouços de interpretação e mensuração, a escolha por qualquer novo modelo pode se tornar inócua em um futuro próximo.¹⁹⁰

Os modelos de ISDs podem ser utilizados para repensar de forma mais ampla a política tributária adotada pelo Brasil. Buscar inspiração para construir um novo sistema, uma vez que o vigente acumula diferentes disfunções, exige mudanças estruturais, com uma visão estratégica de economia e sociedade.

Compatibilizar a ideia de tributação das principais empresas da economia digital com a instituição de um novo tributo, que considera a criação de valor com base na relevância da participação do usuário, parece ser apropriado à realidade atual, tendo em vista que o Brasil é visto como um *Hub* de grandes empresas tecnológicas para atuação no mercado da América Latina e, principalmente, por considerar que os usuários brasileiros são ativamente partícipes das maiores redes sociais e plataformas de conteúdo digitais do planeta, portanto,

¹⁸⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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. 165, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

¹⁹⁰ ZACKIEWICZ, Mauro. A economia do software e a digitalização da economia. **Revista Brasileira de Inovação**, Campinas, SP, v. 14, n. 2, p. 313–336, 2015. DOI: 10.20396/rbi.v14i2.8649110. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/rbi/article/view/8649110>. DOI: 10.20396/rbi.v14i2.8649110. Acesso em: 8 jul. 2020.

consumidores de serviços, bens e direitos comercializados, bem como fornecedores de dados e conteúdos digitais monetizados por essas grandes empresas internacionais.

Por esses motivos, entende-se que o principal ponto a ser examinado e avaliado no contexto brasileiro deve orbitar em torno da criação de valor com base na relevância da participação do usuário. O Sistema Tributário Nacional precisa ser reinventado para que possa se adequar a essa realidade, e o desafio de se tributarem intensamente os novos negócios e contribuintes sem lhes sobrecarregar demasiadamente não apresenta resposta fácil. De todo modo, parece haver limites claros para a expansão da carga tributária no Brasil, no contexto atual.

Como já mencionado, o Sistema Tributário Nacional acolheu normas rígidas, que limitam sobremaneira a criação de novos tributos. Além de conferir impostos privativos a cada uma das pessoas jurídicas de direito público interno, apenas a União possui competência residual para alcançar novas materialidades não previstas. E mesmo assim, essa faculdade residual foi expressamente limitada material e formalmente pelo Texto Constitucional, uma vez que deverá ser seguido processo legislativo qualificado (necessidade de aprovação por lei complementar), e tais tributos deverão ser não cumulativos, além de estar vedada a utilização de fato gerador ou base de cálculo próprios dos já discriminados na Constituição Federal.

Sobre a questão da divisão federativa dos recursos e, o principal, do poder político, é preciso considerar que a alteração – e, sobretudo, a exclusão – de competências demandará inevitavelmente a instituição de novos mecanismos de preservação da autonomia financeira desses entes, por meio de fundos de compensação, transferências constitucionais obrigatórias ou compartilhamento de bases tributárias, a fim de garantir os recursos que Estados e Municípios necessitam para cumprir com suas atribuições institucionais, cada vez mais crescentes.¹⁹¹

Sobre os objetivos desejáveis de futuras reformas, desenvolver um sistema tributário realmente integrado, harmônico e de caráter nacional, constituído por bases amplas, compatibilizando-se, ainda, mecanismos adequados à utilização de tributos para finalidades extrafiscais, vale dizer, como instrumentos de transformação política, econômica e social; racionalizar e simplificar procedimentos tributários, centralizando a legislação e a administração na esfera federal e estabelecendo mecanismos automáticos de distribuição do

¹⁹¹ BRASIL. SENADO FEDERAL. [Do Sistema Tributário Nacional]. DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view>. Acesso em: 8 jul. 2020.

produto para as outras duas esferas, são pontos de partida importantes para transformar a realidade normativa nacional.¹⁹²

Por fim, é preciso ainda destacar, a falta de sintonia entre os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário nas discussões sobre o tema. Eventuais propostas de encaminhamento da tributação nacional ou internacional de novas tecnologias pelo Brasil devem levar em conta a realidade atual do País e as capacidades institucionais dos órgãos brasileiros para repensar a estrutura atual e as regras existentes.¹⁹³

A transparência será essencial para recalibrar as relações e potencializar sinergias. Não há economia que se restabeleça sem confiabilidade nas relações.

¹⁹² BRASIL. SENADO FEDERAL. [Do Sistema Tributário Nacional]. DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view>. Acesso em: 8 jul. 2020.

¹⁹³ DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital - Propostas doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 6, p. 13-34, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>. Acesso em: 7 dez. 2020.

5 CONCLUSÕES

Com o advento da nova economia, cuja realidade se impõe cada vez com maior velocidade, vive-se a era da informação. Sob o rótulo de disruptivas e amparadas por histórias de sucesso, vende-se à população um modo de vida mais simples, onde o cotidiano é otimizado pelos aplicativos e pelas plataformas digitais.

A despeito de facilitarem inúmeros aspectos da vida contemporânea, o preço pago em retração da atividade econômica, informalização da economia e perda de postos de trabalho ecoa cada vez mais alto em diferentes contextos ao redor do planeta. A riqueza tende a concentrar-se cada vez mais, o fluxo financeiro intensificou-se e tornou-se mais veloz, o capital e as corporações são cada vez mais voláteis.

Com isso, cresce a sensação de que a janela de oportunidade para debater como se quer viver no futuro e qual será a atitude em relação a essas tecnologias está se fechando pouco a pouco. É chegado o momento de fazer as empresas em questão contribuírem para custear a realidade que sua própria tecnologia vem moldando.

A expansão da Internet e dos negócios a ela associados possui claros atributos de imaterialidade. É fundamental considerar esse atributo como o vetor que orienta as inovações responsáveis pela expansão do ambiente virtual. A cada evolução e novo padrão consolidado, novas economias de escala e efeitos de rede tornam-se possíveis.¹⁹⁴

Diante dessas mudanças de paradigma, jurisdições que possuem um mercado consumidor relevante argumentam que o consumo de bens e serviços, bem como a coleta de dados de seus consumidores são os principais fatores que adicionam valor aos negócios digitais.¹⁹⁵

Sendo assim, optou-se por analisar a mineração de dados como um conceito que reflete o processo de criação de valor em diferentes modelos de negócio digitais. Em particular, destacou-se que a mineração de dados consiste em vários processos que, em conjunto, tornam os dados valiosos. Dessa maneira, reconhece-se uma necessidade substancial de mais pesquisas (empíricas) em várias disciplinas para se entender como o valor

¹⁹⁴ ZACKIEWICZ, Mauro. A economia do software e a digitalização da economia. **Revista Brasileira de Inovação**, Campinas, SP, v. 14, n. 2, p. 313–336, 2015. DOI: 10.20396/rbi.v14i2.8649110. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/rbi/article/view/8649110>. DOI: 10.20396/rbi.v14i2.8649110. Acesso em: 8 jul. 2020.

¹⁹⁵ DIAS JÚNIOR. Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital - Propostas doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, São Paulo, n. 6, p. 13-34, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>. Acesso em: 7 dez. 2020.

é criado no ambiente virtual, de modo que seja possível substanciar novos debates sobre como as receitas geradas pelas empresas digitais devem ser tributadas.¹⁹⁶

Se por um lado, as jurisdições de mercado estão buscando alternativas para reformar as normas tributárias internacionais e tributar as receitas das *Big Techs*, independentemente da presença física em suas jurisdições. No extremo oposto, os EUA relutam em se afastar das atuais normas tributárias internacionais no interesse de proteger suas empresas e suas próprias receitas fiscais.

A ideia dos países europeus – para mencionar a principal tentativa feita para aumentar a tributação incidente sobre empresas da economia digital, dando ênfase ao papel do mercado consumidor na criação de valor – sempre são válidas e úteis para rediscutir a divisão de competências tributárias, ainda que tenham sido desvirtuadas em sua aplicação no Brasil. Mas certamente não esgotarão os problemas ou as soluções para os desafios inerentes à informação da economia.

Da perspectiva nacional, a proposta de Diretiva da UE oferece a oportunidade para os formuladores de políticas tributárias e contribuintes refletirem sobre as questões subjacentes da tributação da economia digital e as possíveis consequências de um tributo digital. Vale notar que, diversos países, para assegurar a tributação na fonte sobre a economia digital, vêm implementando normas tanto de imposto de renda na fonte, quanto criando tributo específico para essas operações nos moldes do ISD.

Dentro dessa discussão, é interessante verificar que, mesmo não tendo implementado normas de tributação específica para a economia digital, uma boa parte dos desafios enfrentados pelos países da União Europeia já são superados pelas normas atualmente em vigor no Brasil, muito embora as normas brasileiras não tomem em conta os critérios de tributação com base na participação do usuário para criação de valor dos negócios digitais.

Todavia, a persistir o quadro doméstico atual, com a dualidade de cobrança de ICMS e ISS em operações internas, e a tributação na fonte (IRRF) para operações B2B e IOF câmbio em operações B2C, dificilmente o país será visto como uma jurisdição comprometida com a segurança jurídica e estabilidade dos negócios que aqui se realizam.¹⁹⁷ Há fortes indícios de

¹⁹⁶ OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation**. ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 8 Apr. 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

¹⁹⁷ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 527-547, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 7 dez. 2020.

que muitos dos atuais tributos vão se tornar obsoletos em breve, diante do dinamismo do comércio eletrônico e da nova economia.¹⁹⁸

Em que pese o louvável e oportuno objetivo de buscar instituir novos mecanismos de financiamento para superar o crescimento da dívida pública no País, as proposições apresentadas na Câmara dos Deputados e Senado Federal, mencionam que a base de cálculo da novel contribuição será a receita bruta proveniente da prestação de determinados serviços digitais.

Dessarte, a despeito de atenderem ao requisito formal de veiculação por lei complementar, as contribuições propostas desatendem a exigência material de não incidir sobre bases já tributadas por outras contribuições sociais. É que a Cofins já incide sobre a receita das pessoas jurídicas, consoante autorização prevista no art. 195, I, b da CF. Para além da Cofins, há ainda a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), criada em 1970 e cristalizada no art. 239 da CF, sendo atualmente destinada ao custeio do seguro-desemprego, do abono anual do PIS (percebido pelos trabalhadores com renda abaixo de dois salários-mínimos mensais) e outros programas da previdência social.

A dupla incidência sobre a receita das empresas (Cofins e PIS) é considerada legítima tão-somente pelo fato de existirem duas normas constitucionais distintas que fundamentam cada uma das cobranças (os respectivos arts. 195, I, b e 239). Em outras palavras: se a contribuição para o PIS não estivesse abrigada no art. 239 da CF, não poderia ser cobrada conjuntamente com a Cofins, já que ambas incidiriam sobre a mesma base tributável (receita).

Por tais motivos, entende-se que os PLPs nº 218/2020 e nº 241/2020, pelo fato de proporem a criação de nova contribuição social sobre materialidade já alcançada por contribuições sociais em vigor (Cofins e PIS), não obteria parecer favorável da Comissão de Constituição e Justiça por infringência ao art. 195, § 4º c/c art. 154, I da CF (*bis in idem* na tributação da receita).

Destaca-se, ainda, que as quantias definidas para determinar a sujeição passiva às contribuições propostas pode impactar negativamente o desenvolvimento da economia digital local. No Brasil, um faturamento de BRL 100 MM, por exemplo, é atualmente alcançado por milhares de empresas,¹⁹⁹ o que acabaria sujeitando ao tributo companhias em processo de crescimento e que lutam contra titãs no mundo tecnológico.

¹⁹⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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. 165, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

¹⁹⁹ Ranking 1500. **Estadão**. Disponível em: <https://publicacoes.estadao.com.br/empresasmais/ranking-1500/>

Quanto ao PL nº 2.358/2020, que propõe a instituição da “CIDE-Digital”, partindo da justificação apresentada, e considerando que também é cobrada sobre a receita, levando, por conseguinte, aos mesmos problemas de sobre tributação quando combinada com os mecanismos de retenção na fonte, para além de dúvidas razoáveis sobre sua compatibilidade com as convenções internacionais, considera-se que o aludido projeto não fundamentou adequadamente a razão para intervir neste setor econômico, que ainda está em desenvolvimento no Brasil.²⁰⁰

Nesse panorama, e voltando-se para a pergunta central do presente trabalho, para responder se há necessidade de implementação de tributo específico, que visa arrecadar de grandes empresas da economia digital parte das receitas auferidas considerando-se seus usuários, pode-se concluir pelas razões supraexpostas que parece ser prematuro e perigoso construir uma nova estrutura de tributação que ainda não foi totalmente desenvolvida e compreendida no contexto nacional, especialmente porque o Brasil dispõe de instrumentos para tributar a renda oriunda dos serviços digitais prestados e intangíveis digitais comercializados por empresas localizadas em outros países.²⁰¹

De todo modo, isso não significa dizer que o Brasil não deva tomar medidas imediatas para elevar a tributação das principais empresas da economia digital. Quaisquer iniciativas que simplifiquem o sistema e preservem a soberania tributária sobre a renda e a riqueza gerada a partir dos dados, interações, engajamentos, conteúdos e transações relacionados a usuários domiciliados no Brasil, devem ser avaliadas e examinadas.

O caminho mais adequado, considerando-se as variáveis de eficiência e viabilidade, parece ser a futura criação de um tributo federal sobre a receita bruta de empresas de bens e serviços digitais, que somente deve recair sobre as companhias tecnológicas com presença global, que tenham usuários no Brasil, independentemente de possuírem estabelecimento no País. A criação de tal exação se daria pelo exercício da competência residual da União, elegendo duas características rígidas e necessárias (fato gerador e base de cálculo) como

²⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Digital levy proposed in Brazil amid pressing budget: introducing or increasing digital taxation? **TP News**, June 12, 2020. Disponível em: <https://transferpricingnews.com/digital-levy-proposed-in-brazil-amid-pressing-budget-introducing-or-increasing-digital-taxation/amp/>. Acesso em: 18 jun. 2020.

²⁰¹ Além da Economia Digital. Medidas sugeridas pela OCDE sob o chamado Pilar 2 e tributação brasileira. UTUMI, Ana Claudia. **JOTA**, Coluna da ABDF. Direito Tributário, 1º fev. 2021. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-da-abdf/alem-da-economia-digital-01022021?amp>. Acesso em: 19 mar. 2021.

parâmetros para instituição de novo imposto, conforme previsão expressa do art. 154, inciso I, da Constituição Federal.²⁰²

Essa escolha por um tributo sobre a receita bruta parece ser a mais viável tanto em termos da preservação do pacto federativo quanto em relação ao necessário alinhamento do Brasil às orientações dos países mais avançados em tal temática.

A receita auferida com esse imposto caberia, em partes iguais, à União, ao Fundo de Participação dos Estados e ao Fundo de Participação dos Municípios, o que garantiria, a um só tempo, simplicidade na arrecadação, com a redução dos custos de fiscalização e de *compliance*, bem como o atingimento dos grandes *players* do mercado digital, garantindo-se, também, por essa via, a importância do mercado consumidor.

Na hipótese de empresa sem estabelecimento no país, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do tributo pode ser da instituição financeira que propicia o meio de pagamento para aquisição do bem ou serviço digital. Na hipótese de empresa sem estabelecimento no país que não aufera receitas mediante pagamento direto do usuário, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto pode ser da instituição financeira que fizer a remessa de quaisquer pagamentos do Brasil para a companhia estrangeira ou quem esta última indicar.

Daí, portanto, cogitar-se da criação de um tributo federal sobre operações com bens e serviços decorrentes da economia digital, que seja capaz de assegurar uma arrecadação tributária eficiente e justa, pela retenção dos valores, via instituição financeira, ou na fonte de pagamento, de um ponto de vista amplo.²⁰³

Assim, independentemente do caminho a seguir, precisam-se construir soluções sustentáveis, inclusive do ponto de vista político, e a longo prazo, para que se consiga alcançar a receita das principais empresas da economia digital, sem onerar as demais que competem nesse mercado e estão em estágios menos avançados de desenvolvimento.

²⁰² PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 527-547, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 7 dez. 2020.

²⁰³ PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 527-547, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: 7 dez. 2020.

REFERÊNCIAS ²⁰⁴

AFONSO, José Roberto; KHALED PORTO, Lais. Tributos sem futuro. **Revista Conjuntura Econômica**, Rio de Janeiro, v. 72, n. 9, p. 32-35, set. 2018. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rce/article/view/78779>. Acesso em: 31 maio 2020.

ANSARI, Sam. The big tech “bubble”. **De Econometrist**, 26 May. Disponível em: <http://deeeconometrist.nl/the-big-tech-bubble/>. Acesso em: 6 jun. 2020.

ARSLANIAN, Regis P. **O recurso à seção 301 da legislação de comércio norte-americana e a aplicação de seus dispositivos contra o Brasil**. Brasília: Instituto Rio Branco, 1994. 168 p. (Coleção Relações Internacionais, 23). Disponível em: http://funag.gov.br/biblioteca/download/72-Recurso_a_Secao_301_da_Legislacao_de_Comercio_Norte-Ame_e_a_Apl._de_seus_Dispos._contra_o_Brasil_O.pdf. Acesso em: 18 jun. 2020.

BAUER, Matthias. Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions. **European Centre for International Political Economy (ECIPE)**, Fev. 2018. Occasional paper n. 03 2018. Disponível em: <https://ecipe.org/publications/digital-companies-and-their-fair-share-of-taxes/>. Acesso em: 11 jun. 2020 e 23 out. 2020.

BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rego (coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 16-36.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **EMC 5/2019 PEC04519**, pelo Deputado Luís Miranda (DEM-DF). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2215878>. Acesso em: 18 jun. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **EMC 11/2019 PEC04519**, pelo Deputado Celso Sabino (PSDB-PA). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2216650>. Acesso em: 18 jun. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados **EMC 60/2019 PEC04519**, pelo Deputado Roberto Pessoa (PSDB-CE). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2219394>. Acesso em: 16 jun. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta Legislativa nº 2.358 de 2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=917BB6AC7432537DF8C1FC545FD706AC.proposicoesWebExterno2?codteor=1889339&filename=PL+2358/2020. Acesso em: 18 jun.2020.

²⁰⁴ De acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT NBR 6023:2018).

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta Legislativa nº 3.887 de 2020**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F3DF4D2687C0ECF5448BB4D09F215357.proposicoesWebExterno2?codteor=1914962&filename=PL+3887/2020. Acesso em: 28 jul. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Lei Complementar nº 218 de 2020**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2260638>. Acesso em: 25 set. 2020.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Lei Complementar nº 241 de 2020**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263396>. Acesso em: 25 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2018**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, mar. 2020. Disponível em: <http://www.receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Decreto nº 6.306 de 14 de dezembro de 2007**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm. Acesso em: 19 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Emendas Constitucionais**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/quadro_emc.htm. Acesso em: 31 maio 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei 4.506 de 30 de novembro de 1964**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4506.htm. Acesso em: 19 ago. 2020

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 20 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 21 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei nº 8.894 de 21 de junho de 1994**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8894.htm. Acesso em: 19 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei 10.168 de 29 de dezembro de 2000**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm. Acesso em: 19 ago. 2020. Art. 2º.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei 10.865 de 30 de abril de 2004**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/110.865.htm. Acesso em: 21 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 19 ago. 2020.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídico. **Medida Provisória nº 2.159-70, de 24 de agosto de 2001**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2159-70.htm#:~:text=3%C2%BA%20Fica%20reduzida%20para%20quinze,a%20partir%20do%20in%C3%ADcio%20da. Acesso em: 20 ago. 2020.

BRASIL. SENADO FEDERAL. [Do Sistema Tributário Nacional]. DORNELLES, Francisco. **O sistema tributário da constituição de 1988**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/outras-publicacoes/volume-iv-constituicao-de-1988-o-brasil-20-anos-depois.-estado-e-economia-em-vinte-anos-de-mudancas/do-sistema-tributario-nacional-o-sistema-tributario-da-constituicao-de-1988/view>. Acesso em: 8 jul. 2020.

BRASIL. SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei Complementar nº 131, de 2020**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>. Acesso em: 16 jun. 2020

BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Relatório da Gestão 2018-2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/relatGestaoDT.pdf>. Acesso em: 5 maio 2020.

DAVISON, Laura. Google, Facebook Unite With Trump to Protest French Tech Tax. **Bloomberg**, 19 ago 2019 05: 00 BRT. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2019-08-19/google-facebook-unite-with-trump-to-protest-french-tech-tax>. Acesso em: 18 jun. 2020.

CETIC.TIC. **Domicílios 2019. Principais resultados**. 26 maio 2020. Disponível em: https://cetic.br/media/analises/tic_domicilios_2019_coletiva_imprensa.pdf. Acesso em: 2 set. 2020.

CHRISTOFFERSEN, Poul Skytte. The EU Recovery Plan: Emerging Agreement and Tax Proposals. **Teneo**, 16 June 2020. Disponível em: <https://www.teneo.com/the-eu-recovery-plan-emerging-agreement-and-tax-proposals/>. Acesso em: 16 jun. 2020.

COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho**: chegou o momento de estabelecer uma norma de tributação moderna, justa e eficiente para a economia digital. Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 146 Final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-146-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

COMISSÃO EUROPEIA. **Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu, ao Conselho Europeu e ao Conselho:** rumo a um processo de decisão mais eficaz e mais democrático no âmbito da política fiscal da UE. Estrasburgo, 15 jan. 2019. COM (2019) 8 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2019:0008:FIN:PT:PDF>. Acesso em: 16 jun. 2020.

COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa.** Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 147 final, 2018/0072 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

COMISSÃO EUROPEIA. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais.** Bruxelas, 21 mar. 2018, COM (2018) 148 final, 2018/0073 (CNS). Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>. Acesso em: 29 maio 2020.

CONSELHO DA UNIÃO EUROPEIA. **Dossiê interinstitucional:2018/0073(CNS).** Bruxelas, 29 nov. 2018. 14886/18, FISC 511, ECOFIN 1149, DIGIT 239. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CONSIL:ST_14886_2018_INIT&from=EN. Acesso em: 17 abr. 2020.

CORNELL UNIVERSITY; INSEAD; WIPO. **Global Innovation Index 2020. Who Will Finance Innovation?** 2020. Disponível em: https://www.wipo.int/global_innovation_index/en/2020/. Acesso em: 2 set. 2020.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; 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, set. 2019. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 3 fev. 2020.

CUI, Wei. The Digital Services Tax: A Conceptual Defense. **Tax Law Review**, v. 73, n. 1, p. 69-111, 2019. Social Science Research Network (SSRN), 22 Apr. 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3273641> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3273641>. Acesso em: 11 jun.2020.

CUI, Wei. The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals. **National Tax Journal**, v. 72, n. 4, p. 839-856, 2019. Social Science Research Network (SSRN), July 26, 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3427313> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3427313>. Acesso em: 31 jul. 2020.

DATA REPORTAL. **Brazil: Digital 2020.** 17, Feb. 2020. Disponível em: <https://datareportal.com/reports/digital-2020-brazil>. Acesso em: 18 set. 2020.

DESJARDINS, Jeff. Here's What the Big Companies Know About You. **VISUAL CAPITALIST, Technology**, Nov. 19, 2018. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/heres-what-the-big-tech-companies-know-about-you/>. Acesso em: 11 jun. 2020.

DESJARDINS, Jeff. Visualizing The World's 20 Largest Tech Giants. **VISUAL CAPITALIST, Technology**, July 6, 2018. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/visualizing-worlds-20-largest-tech-giants/>. Acesso em: 9 jul. 2020.

DIAS JÚNIOR, Antônio Augusto Souza. Tributação da Economia Digital – Propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, n. 6, p.13-34, 2019. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-6-2019/tributacao-da-economia-digital-propostas-doutrinarias-ocde-e-o-panorama-brasileiro/>. Acesso em: 17 ago. 2020 e 7 dez. 2020.

DIAS, Yran; Calicchio, Nicola; LOMBARDI, Jordan. Brazil Digital Report – 1ª Edição, **McKinsey Company**, abril de 2019. Disponível em: <https://www.mckinsey.com.br/our-insights/blog-made-in-brazil/brazil-digital-report>. Acesso em: 2 set. 2020.

DWOSKIN, Elizabeth. Tech giants are profiting — and getting more powerful — even as the global economy tanks: the global pandemic gives Silicon Valley titans a once-in-a-lifetime opportunity to expand their power, crush rivals and change their political fortunes. **The Washington Post**, Apr. 27, 2020 at 10:33 a.m. GMT-3. Disponível em: <https://www.washingtonpost.com/technology/2020/04/27/big-tech-coronavirus-winners/>. Acesso em: 14 jul. 2020.

DUGGAN, Wayne. Latest E-Commerce Market Share Numbers Highlight Amazon's Dominance. **YAHOO! FINANCE**, Feb. 4, 2020. Disponível em: <https://finance.yahoo.com/news/latest-e-commerce-market-share-185120510.html>. Acesso em: 13 jul. 2020.

DZIRI, Mehdi. Já não há mercado, apenas clientes. **SuperToast by FABERNOVEL**, 8 mar. 2018. Disponível em: <https://supertoast.pt/2018/03/08/ja-nao-ha-mercado-apenas-clientes/>. Acesso em: 8 mar. 2019.

EUR-Lex. Access to European Union Law. **Document 12016ME/TXT**, Link to document 3. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:12016ME/TXT&from=PT>. Acesso em: 6 abr. 2021.

FAJERSZTAJN, Bruno; SANTOS, Ramon Tomazela. Amanhã no Brasil: os desafios da tributação da economia digital. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky60jpbxjdjq/amanh227-no-brasil-os-desafios-da-tributa231227o-da-economia-digital>. Acesso em: 17 ago. 2020.

FAIRTAXMARK. **The Silicon Six and their \$100 bilion global tax gap**. Disponível em: <https://fairtaxmark.net/wp-content/uploads/2019/12/Silicon-Six-Report-5-12-19.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2020.

FOLIGNO, Camille. Estabelecimento permanente no Brasil à luz das recomendações da OCDE. In: SAUNDERS, Ana Paula; PEPE, Flávia Cavalcanti; UTUMI, Ana Cláudia Akie (org.). **Estudos de tributação internacional**. Edição especial. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Normas Tributárias e a convergência das regras contábeis internacionais**. 2013. 220 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

GALLOWAY, Scott. **Os quatro: Apple, Amazon, Facebook e Google**. Tradução de Cristina Yamagami. Rio de Janeiro: Alta Books, 2019.

GODOI, Marciano Seabra de. Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na proposta de diretiva da União Europeia 2018/0073. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. p. 59-74.

GRECO, Marco Aurélio. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um “SIMPLES” informático. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 780-790.

HARRINGTON, John L. INSIGHT: The Unsurprising Stalemate on Digital Taxation. **Bloomberg Tax**, 8 July 2020, 4:00 AM. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/transfer-pricing/insight-the-unsurprising-stalemate-on-digital-taxation>. Acesso em: 14 jul. 2020.

HOW Disputes Over Big Tech Are Disrupting Global Trade. **The New York Times**, 2019. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2019/12/05/business/dealbook/trade-technology-digital-tax.html>. Acesso em: 18 jun. 2020.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Corporate Taxation in the Global Economy**. Policy Paper No. 19/007, 10 Mar. 2019. 91 p. Disponível em: <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>. Acesso em: 27 jun. 2020.

ISLAM, Faisal. Sunak urges US to back digital services tax. **BBC News**, 18 June 2020. Disponível em: <https://www.bbc.com/news/business-53099785>. Acesso em: 20 jun. 2020.

JOHNSON, Stephanie Soong. OECD Chief Warns of ‘Messy’ Outcome Without Digital Tax Deal. **Taxnotes**, 22 May 2020. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/featured-news/oecd-chief-warns-messy-outcome-without-digital-tax-deal/2020/05/22/2ckb4>. Acesso em: 16 jun. 2020.

JONES, Katie. The Big Five: Largest Acquisitions by Tech Company. **VISUAL CAPITALIST, Technology**, Oct. 11, 2019. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/the-big-five-largest-acquisitions-by-tech-company/>. Acesso em: 8 jul. 2020.

KENNEDY, Joe. Digital Services Taxes: A Bad Idea Whose Time Should Never Come. **ITIF**, May 13, 2019. Disponível em: <https://itif.org/publications/2019/05/13/digital-services-taxes-bad-idea-whose-time-should-never-come>. Acesso em: 31 jul. 2020.

KIM, Young Ran (Christine). Digital Services Tax: a Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. **Alabama Law Review**, v. 72, n. 1, p. 131-185, 2020; University of Utah College of Law Research Paper No. 371. Social Science Research Network (SSRN), 30 Mar. 2020. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3578348. Acesso em: 10 jun. 2020.

KPMG. **Taxation of the digitalized economy**. Developments summary, updated: March 11, 2021. 139 p. Disponível em: <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2021/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2021.

LEVY, Ari. Big Tech is worth over \$5 trillion now that Alphabet has joined the four comma club. **CNBC**, Tech, Jan. 16 2020. Disponível em: <https://www.cnbc.com/2020/01/16/big-tech-worth-over-5-trillion-with-alphabet-joining-four-comma-club.html>. Acesso em: 14 jul. 2020.

LEVY, Ari; KONISHI, Lorie. The five biggest tech companies now make up 17.5% of the S&P 500 — here's how to protect yourself. **CNBC**, Tech, Jan 28 2020. Disponível em: <https://www.cnbc.com/2020/01/28/sp-500-dominated-by-apple-microsoft-alphabet-amazon-facebook.html>. Acesso em: 7 jul. 2020.

MARTELLO, Alexandro. Ministério da Economia espera que o Brasil entre na OCDE em até 2 anos após aval de países membros. **G1 Brasília**, 15/01/2020 15h59, atualizado há um ano. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/01/15/apos-aval-de-membros-ministerio-da-economia-espera-que-brasil-entre-na-ocde-em-ate-2-anos.ghtml>. Acesso em: 18 jun. 2020.

MOORE, Martin; TAMBINI, Damian (ed.). **Digital Dominance: the power of Google, Amazon, Facebook, and Apple**. New York, NY. Oxford University Press, 2018.

NÆSS-SCHMIDT, Helge Sigurd; THELLE, Martin H.; BASALISCO, Bruno; LUMBY, Palle Sørensen Bjarke Modvig. The Proposed EU Digital Services Tax: Effects on welfare, growth and revenues. **Copenhagen Economics**, Sept. 2018. Disponível em: <https://www.copenhageneconomics.com/dyn/resources/Publication/publicationPDF/7/457/1537162175/copenhagen-economics-study-on-the-eu-dst-proposal-13-september.pdf>. Acesso em: 11 jun. 2020.

NOGUEIRA, Rute. **Os desafios da economia digital à tributação do rendimento**. 2017. 118 f. Dissertação (Mestrado em Fiscalidade) – Instituto Politécnico de Lisboa, Instituto Superior de Contabilidade e Administração (ISCAL), Lisboa, abril de 2017.

OCAMPO, José Antonio. Unpopular take: Giant tech companies should pay taxes. **Marketwatch**, Project Syndicate, Opinion, Jan. 29, 2019. Disponível em: <https://www.marketwatch.com/story/unpopular-take-giant-tech-companies-should-pay-taxes-2019-01-25>. Acesso em: 28 jun. 2020.

OECD. **Articles Of The Model Convention With Respect To Taxes On Income And On Capital.** [as they read on 28 January 2003]. Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>. Acesso em: 6 abr. 2021.

OECD; BEPS. **Internacional collaboration to end tax avoidance.** Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/>. Acesso em: 30 maio 2020.

OECD. **Combating international tax avoidance. Ending offshore profit shifting.** Disponível em: <https://www.oecd.org/about/impact/combatinginternationaltaxavoidance.htm>. Acesso em: 30 jun. 2020.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. **Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.** As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 Jan. 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>. Acesso em: 16 jun. 2020.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital.** 2017 (Full Version). Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm>. Acesso em: 26 jun. 2020.

OECD. **OECD presents analysis showing significant impact of proposed international tax reforms.** Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/beps/oecd-presents-analysis-showing-significant-impact-of-proposed-international-tax-reforms.htm>. Acesso em: 19 jun. 2020.

OECD. **OECD releases new guidance on the application of the approach to hard-to-value intangibles and the transactional profit split method under BEPS Actions 8-10.** Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-releases-new-guidance-on-the-application-of-the-approach-to-hard-to-value-intangibles-and-the-transactional-profit-split-method-under-beps-actions-8-10.htm>. Acesso em: 3 ago. 2020.

OECD. **OECD Secretary-General Tax Report To G20 Finance Ministers And Central Bank Governors.** Riyadh, Saudi Arabia, Feb. 2020. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-riyadh-saudi-arabia-february-2020.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2020.

OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. **Taxation in the Digital Economy – Recent Policy Developments and the Question of Value Creation.** ZEW - Centre for European Economic Research Discussion Paper No. 19-010. Social Science Research Network (SSRN), 08 Apr. 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3368092. Acesso em: 11 jun. 2020.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; PINTO, Felipe Kertesz Renault. Tax Challenges Of The Digital Economy In Brazil: os desafios tributários da economia digital no Brasil. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET)**, Brasília, v. 13, n. 1, p. 449-466, dez. 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/10262>. Acesso em: 17 ago. 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Preços de Transferência – o método do Custo mais Lucro – o conceito de custo – o método do Custo mais Lucro e as indústrias de alta tecnologia – como conciliar dispêndios intensivos, com pesquisas e desenvolvimento, com esse método. *In*: SCHOURI, Luis Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira. **Tributos e Preço de Transferência**. São Paulo: Dialética, 1999. v. 2, p. 293-338.

ONU News. **Organização Mundial da Saúde declara novo coronavírus uma pandemia**. Disponível em: <https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881>. Acesso em: 18 jun. 2020.

ORBITAX. **Draft Bill for Introduction of Digital Services Tax Submitted in Brazilian Parliament**. Disponível em: <https://www.orbitax.com/news/archive.php/Draft-Bill-for-Introduction-of-42049>. Acesso em: 28 jun. 2020.

PALMER, Doug. US announces duties on \$1.3B in French goods in digital tax dispute. **Politico**, July 11, 2020 9:44 am. Disponível em: <https://www.politico.eu/article/ustr-announces-duties-on-1-3b-in-french-goods-in-tax-dispute/>. Acesso em: 24 jul. 2020.

PEROLA, Luiz Roberto. Digital tax: faz sentido tributar a tecnologia no Brasil? **Valor Econômico**, 10/10/2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/reforma-tributaria/artigo/digital-tax-faz-sentido-tributar-a-tecnologia-no-brasil.ghtml>. Acesso em: 17 ago. 2020.

PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018.

PISCITELLI, Tathiane. Tributação Indireta da Economia Digital: o Brasil está pronto para aderir às Orientações da OCDE? **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, ano 37, n. 43, p. 527-547, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2019/11/Tathiane-Piscitelli.pdf>. Acesso em: dez. 2020.

PISCITELLI, Tathiane; BOSSA, Giselle Barra (coord.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

REUTEURS. **Google shifted \$23 billion to tax haven Bermuda in 2017 – filing**. Jan. 3, 2019. Disponível em: <https://uk.reuters.com/article/uk-google-taxes-netherlands/google-shifted-23-billion-to-tax-haven-bermuda-in-2017-filing-idUKKCN1OX1G7>. Acesso em: 28 jun. 2020.

RICHTER, Felix. Amazon Leads \$100 billion Cloud Market. **Statista**, Feb 4, 2021. Disponível em: <https://www.statista.com/chart/18819/worldwide-market-share-of-leading-cloud-infrastructure-service-providers/>. Acesso em: 8 jul. 2020.

RICHTER, Wolfram F. **The Economics of Digital Services Tax**. CESifo Working Paper nº 7863. Social Science Research Network (SSRN), 14 Out. 2019. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3467998. Acesso em: 10 jun. 2020.

ROCHA, Sérgio André; CASTRO, Diana R. P de. Plano de ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. *In*: PISCITELLI, Tathiane (coord.). **Tributação da Economia Digital**. São Paulo: Thomson Reuters Revista dos Tribunais, 2018. p. 15-38.

SCHÖN, Wolfgang. **Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy**. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper 2017-11, 21 Dec. 2017. 31 p. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3091496. Acesso em: 5 jun. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Digital levy proposed in Brazil amid pressing budget: introducing or increasing digital taxation? **TP News**, June 12, 2020. Disponível em: <https://transferpricingnews.com/digital-levy-proposed-in-brazil-amid-pressing-budget-introducing-or-increasing-digital-taxation/amp/>. Acesso em: 18 jun. 2020.

SHAVIRO, Daniel. **Digital Services Taxes and the Broader Shift from Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents**. NYU Law and Economics Research Paper No. 19-36. Social Science Research Network (SSRN), Sept. 3, 2019. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3448070> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3448070>. Acesso em: 11 jun. 2020.

STATCOUNTER. **Operating System Market Share Worldwide**. Disponível em: <https://gs.statcounter.com/os-market-share>. Acesso em: 8 jul. 2020.

STATCOUNTER. **Search Engine Market Share Worldwide**. Disponível em: <https://gs.statcounter.com/search-engine-market-share>. Acesso em: 8 jul. 2020.

STATISTA. **Most popular social networks worldwide as of April 2020, ranked by number of active users**. Disponível em: <https://www.statista.com/statistics/272014/global-social-networks-ranked-by-number-of-users/>. Acesso em: 8 jul. 2020.

TANKERSLEY, Jim. How Tech Taxes Became the World's Hottest Economic Debate: A global push to tax the digital services of Silicon Valley giants has raised the specter of a new tariff war and added urgency to international talks. **The New York Times**, 23, Jan. 2020. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2020/01/23/business/tech-taxes-debate.html>. Acesso em: 27 maio 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TRIBUTAÇÃO na era digital: Renda X Consumo. Estudos sobre o assunto no Brasil e no mundo. Grupo de Pesquisa de Tributação na era digital do NEF/FGV Direito SP. **JOTA**, Opinião e Análise. Direito Tributário, 19 out. 2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-19102017>. Acesso em: 30 maio 2020.

UNITED NATIONS. Department of Economic & Social Affairs. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acesso em: 30 jun. 2020.

UNITED STATES. Library of Congress. Congressional Research Service (CRS). **Section 301 of the Trade Act of 1974**. Updated Apr. 20, 2020. Disponível em: <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/IF/IF11346>. Acesso em: 18 jun. 2020.

UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **USTR Initiates Section 301 Investigations of Digital Services Taxes**. June, 02, 2020. Disponível em: <https://ustr.gov/about-us/policy-offices/press-office/press-releases/2020/june/ustr-initiates-section-301-investigations-digital-services-taxes>. Acesso em: 18 jun. 2020.

UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Initiation of Section 301 Investigations of Digital Services Taxes**. Docket No. USTR-2020-0022. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/assets/frn/FRN.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2020.

UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Notice of Action in the Section 301 Investigation of France's Digital Services Tax**. Disponível em: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-frances-digital-services-tax>. Acesso em: 24 jul. 2020.

UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Section 301 – Digital Services Taxes**. Disponível em: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>. Acesso em: 14 mar. 2021.

REGULATIONS.GOV. **Comment from Ministry of Foreign Relations of the Federative Republic of Brazil, Brazil**. July 15, 2020. Disponível em: <https://www.regulations.gov/comment/USTR-2020-0022-0367>. Acesso em: 14 mar. 2021.

THORSTENSEN, Vera; OLIVEIRA, Luciana Maria de (coord.); BADIN, Michelle Ratton Sanchez (org.). **Releitura dos acordos da OMC como interpretados pelo órgão de apelação: efeitos na aplicação das regras do comércio internacional. Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT 1994)**. São Paulo: CCGI-FGV. Disponível em: [https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Com%C3%A9rcio%201994%20\(GATT%201994\)_0.pdf](https://ccgi.fgv.br/sites/ccgi.fgv.br/files/file/2.%20Acordo%20Geral%20sobre%20Tarifas%20e%20Com%C3%A9rcio%201994%20(GATT%201994)_0.pdf). Acesso em: 6 de abr. 2021.

UNITED STATES. Trade Representative. Executive Office of the President. **Status Update on Digital Services Tax Investigations of Brazil, the Czech Republic, the European Union, and Indonesia**. Jan. 14, 2021. Disponível em: <https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>. Acesso em: 14 mar. 2021.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Tecnologia no Brasil: tributando produtos e serviços. **ITR**, Mar. 30 2020. Disponível em: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1ky683fmpvq8k/tecnologia-no-brasil-tributando-produtos-e-servi31os>. Acesso em: 21 ago. 2020.

VARSANO, Ricardo. **Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, janeiro de 1996. (Texto para Discussão Nº 405). Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=3564. Acesso em: 3 fev. 2020.

WALLACH, Omri. How Big Tech Makes Their Billions. **VISUAL CAPITALIST, Technology**, July 6, 2020. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2020/>. Acesso em: 7 jul. 2020.

WEICHENRIEDER, Alfons. Digitalization and taxation: Beware ad hoc measures. **SAFE**, House of Finance, Goethe University, Policy Letter No. 64, Jan. 2018. Disponível em: https://safe-frankfurt.de/fileadmin/user_upload/editor_common/Policy_Center/SAFE_Policy_Letter_64.pdf. Acesso em: 11 jun. 2020.

WHAT European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. **Tax Foundation**, 14 Oct. 2020. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>. Acesso em: 22 out. 2020.

WORLD BANK GROUP. **Doing Business 2020**: comparing Business Regulation in 190 Economies. Disponível em: <https://portugues.doingbusiness.org/pt/reports/global-reports/doing-business-2020>. Acesso em: 2 set. 2020.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário Internacional do Brasil. Tributação das Operações Internacionais**. 7 ed. São Paulo: Forense, 2010.

ZACKIEWICZ, Mauro. A economia do software e a digitalização da economia. **Revista Brasileira de Inovação**, Campinas, SP, v. 14, n. 2, p. 313–336, 2015. Disponível em: <https://periodicos.sbu.unicamp.br/ojs/index.php/rbi/article/view/8649110>. DOI: 10.20396/rbi.v14i2.8649110. Acesso em: 8 jul. 2020.