

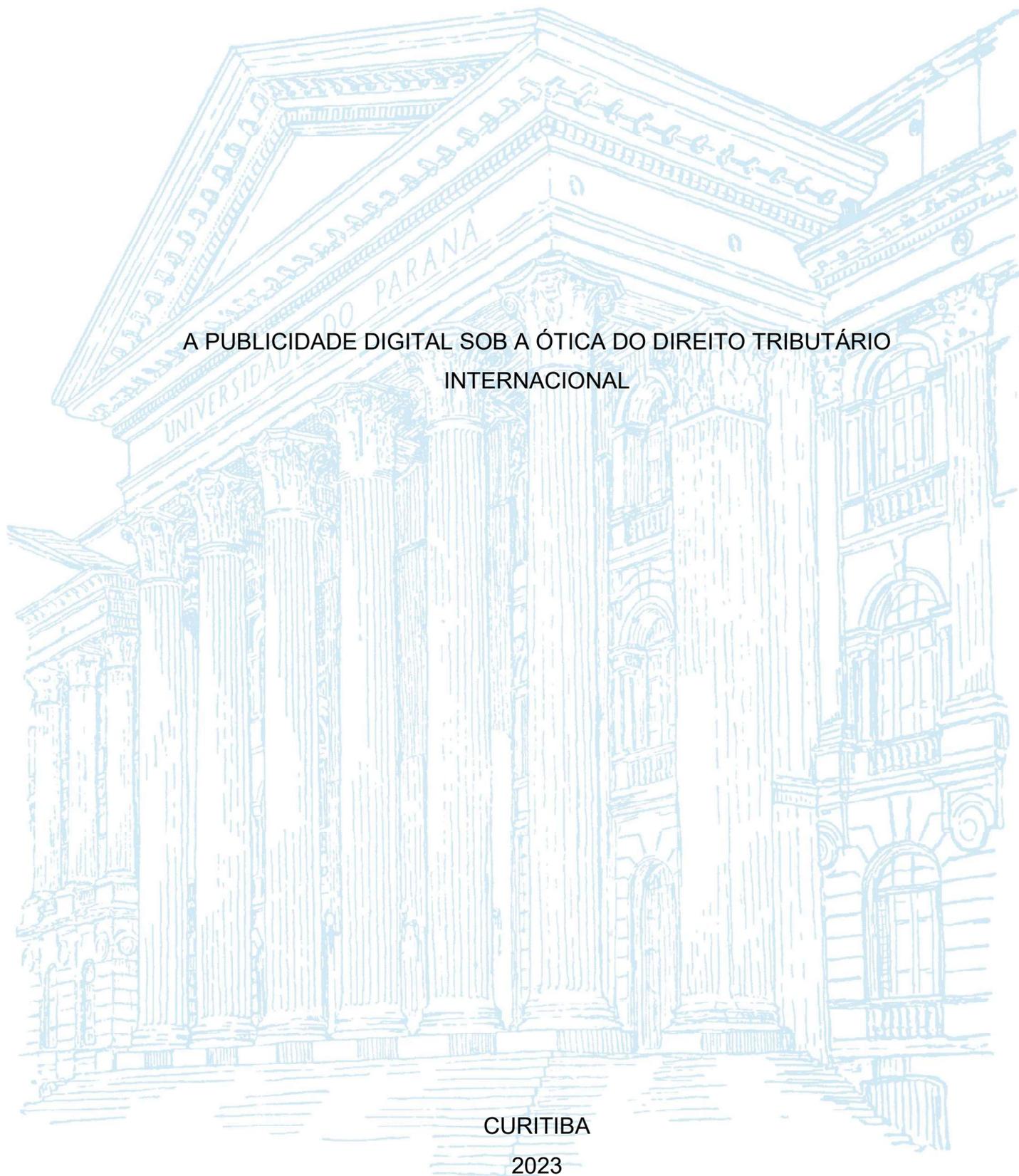
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

PEDRO LUCAS DE FREITAS MALACRIDA

A PUBLICIDADE DIGITAL SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO
INTERNACIONAL

CURITIBA

2023



PEDRO LUCAS DE FREITAS MALACRIDA

A PUBLICIDADE DIGITAL SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO
INTERNACIONAL

Artigo apresentado como requisito parcial à
obtenção do título de bacharel no Curso de Direito,
Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal
do Paraná

Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher

CURITIBA

2023

TERMO DE APROVAÇÃO

A PUBLICIDADE DIGITAL SOB A ÓTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

PEDRO LUCAS DE FREITAS MALACRIDA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

DocuSigned by:



428D82714D42410...

Betina Treiger Gruppenmacher
Orientador

DocuSigned by:



375786AA47EB4A3...

Coorientador

Anne Caroline Marciquevik Alves
1º Membro

DocuSigned by:



565B8D72049B4ED...

Dayana Uhdre
2º Membro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todos que de alguma forma me suportaram nessa jornada, família, amigos, colegas e fundamentalmente aos meus instrutores. Além disso me soa impossível seguir sem menção especial aos meus sábios pais, minha mãe, professora, que desde muito cedo tem me ensinado sobre a vida. Ao meu pai, fiel confidente e fonte de vasta cultura. E à minha irmã, que todos os dias me ensina sobre paciência.

RESUMO

Este trabalho examina a interseção entre a publicidade digital e a legislação tributária internacional, destacando os desafios e as mudanças necessárias para adaptar-se à economia digital em rápida evolução ao enfatizar o crescimento exponencial da publicidade digital e a necessidade emergente de estruturas tributárias que acompanhem o fenômeno. São abordadas as fontes do direito tributário internacional, com ênfase nos tratados bilaterais que tem o objetivo de mitigar a dupla tributação e a evasão fiscal; a influência dos princípios de fonte e residência e seu papel em moldar as convenções tributárias internacionais; os desafios específicos impostos pela economia digital às legislações tributárias; a digitalização acelerada, catalisada pela pandemia de COVID-19, que exacerba a necessidade de reformas tributárias que acompanhem o ritmo das mudanças; o projeto BEPS da OCDE e sua abordagem para combater a evasão fiscal por multinacionais, evidenciando a urgência de uma reforma sistêmica no contexto tributário internacional. Ao fim, a tese aponta sobre a tributação da publicidade digital, explorando a complexidade de tributar empresas que operam globalmente na esfera digital, propondo métodos para tributar de maneira eficiente essas empresas com base na localização dos usuários e na natureza da receita gerada pela publicidade digital.

Palavras-chave: tributação internacional, projeto BEPS, publicidade digital, economia digital.

ABSTRACT

This work examines the intersection between digital advertising and international tax legislation, highlighting the challenges and necessary changes to adapt to the rapidly evolving digital economy by emphasizing the exponential growth of digital advertising and the emerging need for tax structures that keep pace with the phenomenon. It addresses the sources of international tax law, with an emphasis on bilateral treaties aimed at mitigating double taxation and tax evasion; the influence of source and residence principles and their role in shaping international tax conventions; the specific challenges posed by the digital economy to tax legislation; the accelerated digitalization, catalyzed by the COVID-19 pandemic, which exacerbates the need for tax reforms that keep up with the pace of change; the OECD's BEPS project and its approach to combating tax evasion by multinationals, highlighting the urgency of systemic reform in the international tax context. In the end, the thesis points to the taxation of digital advertising, exploring the complexity of taxing companies that operate globally in the digital sphere, proposing methods for efficiently taxing these companies based on the location of users and the nature of revenue generated by digital advertising.

Key words: international taxation, BEPS project, digital advertising, digital economy.

LISTA DE SIGLAS

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

DST - Digital Service Taxes

EC - European Commission

EU - União Europeia

OBA - Online Behavioural Advertising

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	10
2.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL	12
3 DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DIGITAL	14
3.1 TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS DIGITAIS: TENDÊNCIAS GLOBAIS.....	15
3.1.1 Projeto BEPS e os pilares I e II.....	16
3.1.2 Digital Service Taxes.....	18
4 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E A PUBLICIDADE DIGITAL.....	19
4.1 A NATUREZA DA PUBLICIDADE DIGITAL	21
4.1.1 Tipos de publicidade digital	22
5 CONCLUSÃO	24

1 INTRODUÇÃO

A propaganda tem suas raízes entrelaçadas à origem do comércio, desempenhando papel fundamental na instrumentalização do mercado ao prover informação ao consumidor sobre novos bens ou oportunidades¹. Conforme a tecnologia avança, a propaganda se torna cada vez mais imaterial, tomando corpo nos mercados digitais, que é o setor do mercado que tange a economia digital, por vezes denominado mercado da plataforma digital.

O crescimento setorial é tão sensível que no Reino Unido, entre 2010 e 2019, a receita destinada à publicidade digital progrediu de 25% para 60% do total do investimento no mercado de propaganda. Sendo que cerca de 7 bilhões das 14 bilhões de libras esterlinas destinadas à propaganda digital são inerentes aos anúncios de pesquisa ², em termos econômicos, seria incorreto companhias como Google e Facebook terem suas atividades classificadas como comunicação, um nicho independente da publicidade surge com essas gigantes que, em 2017, já ocupavam o ranking da Forbes dentre as maiores 2000 companhias do mundo³. Assim, é sensível a corpulência do mercado, a WARC (plataforma de assinatura digital global que oferece e analisa práticas de publicidade das maiores empresas do mundo) estima que em 2024 o volume de operações relacionadas à publicidade digital ultrapassará um trilhão de dólares americanos⁴.

Para além do publicidade virtual, a transformação das relações de circulação de bens e serviços preconizada pela ampliação dos meios de comunicação implica em um verdadeiro desafio para que Estados mensurem o intangível a fim de tributar e acompanhar o desenvolvimento da economia digital, que arvorou produtos e transações que sequer foram cogitados pelos “Quatro Economistas”⁵ (Bruins, Einaudi, Seligman e Stamp) no momento do relatório da Liga das Nações, 1923, que

¹ OCDE, 2020, p. 8.

² COMPETITION COMMITTEE OF DIRECTORATE FOR FINANCIAL AND ENTERPRISE AFFAIRS. Summary of discussion of the roundtable on Digital advertising markets and competition. Annex to the Summary Record of the 70th meeting of Working Party 2 on 30 November 2020. 28 October 2021. Disponível em: [chrome-extension://efaidnbmnnnibpcajpcgclefindmkaj/https://one.oecd.org/document/DAF/COMP/WP2/M\(2020\)2/ANN1/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/DAF/COMP/WP2/M(2020)2/ANN1/FINAL/en/pdf)

³ FUCHS, 2018, p. 4.

⁴ WARC, 2023.

⁵ GALENDI JR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme Silva, 2016. p. 285-317.

estruturou os alicerces da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Note-se que a legislação tributária é estruturada nacionalmente enquanto a economia digital e a publicidade online operam em nível global, assim, mudanças legislativas devem ser tomadas antes de poderem ser tributadas as empresas como Google e Facebook. Segundo o professor Christian Fuchs, apenas o Google e o Facebook mantêm controle de dois terços da receita da publicidade mundial, ao dominar o mercado da propaganda online na forma de um duopólio, evitando o pagamento adequado de tributos⁶.

Assim, visando equiparar o racional da tributação internacional ao contexto da revolução da informação, a OCDE – e alguns países, autonomamente, implementaram medidas que contemplem a economia digital e seus instrumentos. Entender essa abordagem no contexto específico da publicidade digital é o objeto do presente trabalho.

Este último, estruturado através da revisão de doutrina referente ao tema e da análise das orientações da OCDE sobre a Política de Concorrência na Era Digital e sobre Concorrência nos Mercados de Publicidade Digital.

2 FONTES DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Preliminarmente, cabe compreender sob a luz da melhor doutrina da professora Betina Treiger Grupenmacher que no contexto da ciência do direito, o termo “fonte” é utilizado para designar os meios através dos quais nasce a norma jurídica, ainda, “segundo a teoria kelseniana, que estuda a ciência jurídica desvinculando-a de qualquer aspecto extranormativo eventualmente relacionado com o direito, “fonte” é o fundamento de validade da norma jurídica”⁷.

Partindo para o nicho específico do trabalho, a doutrina, à exemplo de Alberto Xavier, define como a principal instrumento introdutório de normas tributárias do direito tributário internacional os tratados internacionais. “Estes tratados são, geralmente, tratados bilaterais. Os tratados coletivos ocupam no direito tributário

⁶ FUCHS, Christian, 2018. p. 4.

⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger, 1999. p. 54.

internacional um lugar decididamente secundário.”⁸ Mesmo que a prática das convenções internacionais há muito seja celebrada, são posteriores à 1ª guerra mundial os tratados que buscam eliminar ou atenuar a dupla tributação e a evasão fiscal, assim como disciplinar a colaboração administrativa entre estados em matéria de impostos, sendo o tratado entre Alemanha e Itália, em 1925, o primeiro de cerca de 20 tratados que tratam da matéria até o início da 2ª guerra mundial⁹.

Uma melhor aproximação da natureza desses tratados é invocada pela professora Betina Treiger Grupenmacher¹⁰, ao invocar a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados, que dita em seu art. 2º, I, a, que o tratado “significa um acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional, que consta, ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

Ainda, a professora supera um entrave doutrinário que, ao apoiar-se na obrigatoriedade do “referendum” do Congresso Nacional¹¹ não vê nos tratados fontes do direito. Hipótese descabida vez que cabe ao Congresso apenas a aprovação ou rejeição do compromisso anteriormente firmado pelo Poder Executivo. É oportuno citar o excerto produzido pela professora:

o decreto não “cria” o direito, não inova a ordem jurídica na apontada hipótese, apenas aprova ou não direitos e deveres anteriormente criados pelos tratados internacionais, ou seja, quem introduz o elenco de direitos e deveres na ordem jurídica interna é o próprio tratado internacional e não o decreto legislativo que o aprova. ¹²

Com menção especial aos tratados modelo da OCDE e da ONU, a evolução das convenções convergiu em dois princípios na tributação internacional: o da fonte e da residência¹³, que serão examinados mais à frente. Ainda de acordo com o professor Alberto Xavier, os tratados podem ser aplicados em quatro âmbitos: às pessoas, aos impostos, ao território e à sucessão de estados. Sendo que quanto às pessoas, ocorre em função do critério da residência e não nacionalidade, com especial atenção, no caso de personalidades jurídicas aos estabelecimentos

⁸ XAVIER, Alberto, 2010. p.67

⁹ Ibidem.

¹⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger, 1999. p. 60.

¹¹ Constituição Federal, art. 84 [...] VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional

¹² GRUPENMACHER, Betina Treiger, 1999. p. 61.

¹³ XAVIER, Alberto. Op cit. p. 67.

permanentes; aos impostos, sobre o total ou parcelas do rendimento e da fortuna; ao território, na exclusão ou inclusão de áreas; e à sucessão de estados, na hipótese específica do art. 34 da convenção de Viena que estabelece:

Quando uma parte ou partes do território do estado se separam para formar um ou mais estados, quer o estado predecessor continue ou não a existir, qualquer tratado em vigor à data da sucessão de estados em relação ao território integral do estado predecessor continua em vigor com relação a cada sucessor. Todavia, isto não aplica se (a) o estado em causa acorda de outro modo; (b) ou resulta do tratado ou se estabelece de outro modo que a aplicação do tratado quanto ao estado sucessor seria incompatível com o objeto e propósito do tratado ou modificaria radicalmente as condições para a sua aplicação.¹⁴

O professor Paulo de Barros Carvalho opta pela terminologia instrumentos primários e secundários, sendo os primários a lei e os estatutos normativos que têm vigor de lei, e os secundários ou derivados todas as normas que regem a conduta humana e que têm sua juridicidade vinculada, condicionada à Lei.¹⁵

Note-se também, a existência de outras fontes formais, primárias e secundárias, no direito tributário internacional, tais quais: tratados de outra natureza sobre matéria tributária, costume, jurisprudência, procedimento amigável, arbitragem, o direito comunitário e especificamente no contexto brasileiro, o bloco econômico da Mercosul¹⁶.

2.1 PRINCÍPIOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

De acordo com o professor Luís Eduardo Schoueri, são três os princípios fundamentais do direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. Ainda, o autor, ao citar a escola de Colônia, traduz os três princípios na figura da igualdade e a relativização dela, a igualdade é o verdadeiro pilar do estado de direito –entre as limitações ao poder de tributar (art. 150 da Constituição Federal), a par da previsão genérica de isonomia (incluída no art. 5º do texto constitucional)¹⁷.

¹⁴ Ibidem. p. 112.

¹⁵ Apud. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 44. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger, 1999. p. 59.

¹⁶ Ibidem. p. 68.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo 2005. p. 324.

A territorialidade é princípio que se relaciona com o aspecto espacial da hipótese de incidência do tributo. É fato que não existe Estado sem território e a noção de territorialidade tem relação com a evolução da teoria do Estado e suas relações internacionais, dele decorre o poder dever de os estados tributarem apenas fatos que guardem um elemento de conexão com seu território. No Brasil, quando incidente sobre o consumo, o princípio é métrica para definir se a tributação ocorre no país do produtor do bem (origem) ou de seu consumidor (destino)¹⁸.

Já o princípio da fonte, endossa um critério adotado por diversos ordenamentos jurídicos nacionais para a definição do alcance da lei tributária a partir do seu aspecto objetivo, o que significa que o estado tributará todo rendimento cuja origem esteja localizada em seu território. No entanto, não deve confundir-se com o princípio da territorialidade em razão do princípio da fonte basear-se em conteúdo enquanto o princípio da fonte é baseado em continente. Assim, o princípio da fonte atenderá à territorialidade sem esgotá-la¹⁹. À exemplo, note-se o debate do binômio *fonte versus residência*, quem deve tributar? O país da fonte do rendimento ou o país em que reside seu beneficiário? O professor Schoueri defende que se deve seguir a última hipótese²⁰. Ainda, traz a inconsistência apresentada pelo doutrinador clássico do direito tributário internacional Klaus Vogel que apresenta que o termo fonte, por si, não é consistente e inequívoco entre diferentes jurisdições ou mesmo em diferentes óticas da mesma jurisdição ("*source is not self-defining*")²¹.

Quanto ao princípio da universalidade, é somente graças a ele que se possibilita o alcance da norma tributária a situações que ultrapassam o território do Estado tributante, vez que o princípio da territorialidade limitaria a tributação apenas aos residentes e situações internas dos Estados. É mister ressaltar que apesar de confrontar a territorialidade pura, o princípio da universalidade não importa a exclusão do princípio da territorialidade em si, note-se a exigência de um elemento de conexão pessoal com o estado tributante, sendo aplicado então o critério da fonte implicando uma limitação do alcance da lei tributária²².

¹⁸ Ibidem, p. 326.

¹⁹ Ibidem, p. 342.

²⁰ Ibidem, p. 343.

²¹ Apud em Schoueri, 2005. p. 343. World-wide vs. Source Taxation of Income – A Review and Reevaluation of Arguments, in Influence of Tax Differentials on International Competitiveness, Amsterdam Kluwer, 1989, p. 127

²² Op. cit. ibidem, p. 355.

3 DESAFIOS NA TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DIGITAL

Já no fim dos anos 90, a OCDE ressalta o descompasso entre o desenvolvimento da economia digital, com a superação das fronteiras físicas, e a adaptação da legislação tributária doméstica e internacional²³. Desde então já era demonstrada certa preocupação no deslocamento da carga tributária para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação²⁴.

A partir de então, a OCDE conduz diversos estudos para o enfrentamento de desafios tributários decorrentes da expansão do comércio eletrônico, culminando primeiramente no relatório “Are The Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?” divulgado em 2004, que promove uma avaliação crítica dos acordos de bitributação à luz do comércio eletrônico, e somente dez anos depois, sem avanços concretos, é publicado o Relatório Final da Ação n. 1 do Projeto BEPS.

Assim, diversas multinacionais se aproveitam da lacuna normativa deixada pelo direito tributário internacional estruturando seus negócios com vistas a reduzir a efetiva carga tributária, prática que recebeu em peso reprovação popular e, em conjunto com a crise financeira de 2008, desembocou no projeto BEPS²⁵. Desde a crise financeira de 2008, esforços multilaterais vêm sendo empreendidos pelos Estados em busca de possibilidades de reforma na conjuntura do sistema tributário internacional, vez que enfrentam problemas em comum estruturados pela digitalização.

Apesar de os estudos para combater esses desafios trazidos pela digitalização terem iniciado no fim dos anos 90, o quadro, que já era crítico é posto diante de um abismo, vez que o mundo sofreu uma digitalização forçada pela COVID-19, que trouxe impactos econômicos não só negativos, como também ápices de receitas de multinacionais especializadas em serviço digitalizados ou de alta tecnologia. Receita que não foi dividida igualmente²⁶.

²³ OCDE, 1998.

²⁴ PIGNATARI, 2023. p. 216.

²⁵ Ibidem. p. 217.

²⁶ CHRISTIANS, 2020. p. 435.

Frente à economia digital, a arrecadação doméstica deixa de contar com os princípios da fonte e residência vez que algumas companhias, como as apelidadas “FAANGs” – Facebook, Amazon, Apple, Netflix, Google, e outras gigantes do mercado mundial, recebem valores significativos transfronteiriços sem necessariamente contratar nacionais ou repercutir uma competição doméstica. Além disso, essas FAANGs costumam estar sediadas em países desenvolvidos com altíssima receita, como o Shopify no Canadá²⁷.

Segundo a professora Allison Christians, da Universidade McGill, no Canadá, essas companhias tendem a tomar sem de fato fomentar a economia local, elas não se envolvem nas bases locais de operação, apenas acessam a população como tomadores de serviços online e consumidores de publicidade digital, sem de fato incrementar o mercado de trabalho ou potenciais de lucro locais. Ainda, a própria disseminação da companhia através da propaganda deixa de fomentar o mercado doméstico dando espaço para companhias estrangeiras de publicidade digital com plataformas digitais de processamento da renda, concentrando a renda em países que ofereçam vantagem no investimento da sofisticação digital, como os Estados Unidos da América, que apresentam notável resistência na realocação dessa receita, indicando inclusive seu interesse em frear, por prazo indeterminado, os trabalhos da OCDE em desenvolver uma solução multilateral na questão da economia digital²⁸.

3.1 TRIBUTAÇÃO DE EMPRESAS DIGITAIS: TENDÊNCIAS GLOBAIS

O objetivo de se estabelecer uma significativa presença econômica é trazer negócios de não residentes para a rede de tributação interna, expandindo o nexo como na regra da presença econômica significativa nos aproximarmos de um estabelecimento permanente digital, primeiramente mencionado pela OCDE em 2015 no seu relatório final sobre a Ação 1, que endereça os desafios apresentados pela economia digital.

Quando direcionou seus esforços em confrontar os desafios da tributação da economia digital, o grupo de 24 (G24), acordou em propor a regra de presença

²⁷ Ibidem, p. 439.

²⁸ CHRISTIANS, Alisson, 2020. p. 440.

econômica significativa. O Relatório sobre a Ação 1, define a significativa presença econômica como qualquer negócio com uma plataforma automatizada ou digital que possua uma propositada e sustentada interação com a economia doméstica. Diversos fatores, no entanto, são pertinentes para definir essa presença econômica, tais quais o montante total gerado pela operação, o grau de interação entre a plataforma e os consumidores locais, a integração das formas de pagamento locais com as plataformas digitais²⁹.

3.1.1 Projeto BEPS e os pilares I e II

O projeto BEPS, por sua vez, consiste em uma postura internacional para evitar a erosão da base de cálculo tributável e distribuição de lucros para países mais vantajosos que, segundo a OCDE, implicam em prejuízo fiscal que gira em torno de 100 e 240 bilhões de dólares anuais. Essa postura se traduz em mais de 140 países e jurisdições implementando 15 ações para combater a evasão fiscal, visando um ambiente internacional mais transparente que enderece os desafios para tributar a digitalização e globalização da economia³⁰.

Ainda, frente à urgência imposta pela comissão europeia e outros países em estabelecer normas efetivas que possam de fato abarcar o modelo de comércio latente, uma “aproximação unificada” sobre a questão foi elaborada pela OCDE em uma solução de dois pilares sobre a tributação da economia digital.

O primeiro pilar propõe um novo entendimento dos conceitos de participação do usuário, mercado de intangíveis, presença econômica significativa, ou de uma combinação desses conceitos; já o segundo pilar, visa a criação de uma alíquota mínima global, fixada em 15%, que reduziria a competição entre países por abrigar as companhias vez que em todos os lugares as empresas enfrentariam uma tributação efetiva, evitando, por consequência, a sustentação de asilos fiscais. À luz do que expõe a professora Allison Christians, a solução em dois pilares fomentada pela OCDE é uma resposta à falta de consenso nas medidas para combater a erosão fiscal e distribuição de lucros³¹.

²⁹ Ibidem, p. 444.

³⁰ OCDE, Understanding Tax Avoidance. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/>.

³¹ CHRISTIANS, Alisson, 2020. p. 440.

A ação 1 do projeto BEPS, que endereça os desafios tributários gerados pela digitalização, considera que apesar dos benefícios inerentes ao espraiamento da economia digital, tais quais o desenvolvimento geral das empresas, dos empregos e do bem-estar, implica em uma série de desafio para os Estados, que se estendem para além das fronteiras domésticas e do direito internacional público, incorporando também áreas como o direito internacional privado e proteção de dados, além do direito regulatório e contabilidade³².

Para efetivo confronto, três alternativas gerais são apresentadas no relatório:

- (i) Nexos: a ausência de necessidade de um estabelecimento físico para instrumentalizar as operações, combinada com os efeitos gerados pela interação com os consumidores através da rede, implica em relativizar as normas atuais que definem o nexo das companhias com as jurisdições para fins tributários.
- (ii) Dados: O crescimento da sofisticação da tecnologia da informação permitiu as companhias inseridas na economia digital a reunir e utilizar informação além das fronteiras domésticas em escalas singulares. O que implica em uma necessidade de atribuir valor para os dados auferidos de produtos e serviços digitais, assim como caracterizar para efeitos fiscais o fornecimento de dados por uma pessoa ou entidade numa transação, por exemplo, como um fornecimento gratuito de um bem, ou uma transação de permuta.
- (iii) Caracterização: A digitalização de produtos e de meios de entrega de serviços implica em uma relativização necessária para adequadamente caracterizar pagamentos feitos no contexto dos novos modelos de negócio (especialmente na área da computação em nuvem).

Além das 15 ações idealizadas pelo projeto BEPS, foi proposta uma solução em dois pilares para o mapeamento de uma tributação adequada ao século XXI. O objetivo geral dos pilares é definir uma postura colaborativa de fiscalização e contabilidade de benefícios por grupo, o controle permite que os países em que o serviço é tomado e o país da fonte sejam capazes de repartir uma arrecadação equitativa.

³² OCDE, 2015. p. 98.

A doutrina apresenta-se pessimista na possibilidade de sua instrumentalização, no entanto, o pilar 1 busca definir um novo nexo de tributação, diferentemente do pilar 2, que visa uma alíquota mínima global, o pilar 1 identifica regras de localização de negócio, buscam identificar um estabelecimento permanente digital, através de presença econômica significativa. Assim, os países repartem a receita entre os países em que foram prestados serviços (tais quais aquisição, visualização, entre outros)

3.1.2 Digital Service Taxes

Frente à mora no estabelecimento de medidas efetivas contra a bitributação propostas pela OCDE, uma gama de países adota medidas unilaterais para abordar a tributação do mercado digital, à essas medidas dá-se o nome de “*Digital Service Taxes*” (DST), ao invés de aguardar a adaptação da normativa internacional através de acordos multilaterais, esses países optam por arrecadar tributos de grandes operações baseado em suas rendas derivadas de certos serviços digitais providos para usuários ou consumidores que são nacionais de seus próprios territórios³³.

Ainda, houve em 2018 uma tentativa, frustrada, da Comissão Europeia impor uma tributação sobre todas as sociedades que sustentassem uma significativa presença digital na alíquota de 3% sobre toda a renda fruto de publicidade digital, negócios online, e comercialização de dados tomados nos países da União Europeia³⁴. A medida, apesar de não ter sido aprovada unanimemente permitindo sua instrumentalização, alerta a OCDE que, caso não alcance um acordo, a UE retornará seu trabalho para abordar a tributação da economia digital³⁵.

No entanto, mesmo que a medida multilateral europeia aparente ter sido frustrada, são ricos os exemplos de países que adotam os Digital Service Taxes, desde janeiro de 2020, a Áustria definiu a dedução de 5% das receitas auferidas através da publicidade on-line. Definindo ainda, como requisitos a configuração do contribuinte como fornecedor de publicidade online, que é quem fornece ou contribui para serviços de publicidade online e sustenta o volume mínimo de operação em um ano fiscal de €750 milhões no mercado mundial e €25 milhões no mercado

³³ BUNN, ASSEN e ENACHE, 2020. p. 18.

³⁴ EC, 2018.

³⁵ BUNN, ASSEN e ENACHE, 2020. p. 18.

doméstico³⁶. Quando proposta no parlamento, esperava-se um superávit na arrecadação de €25 milhões já em 2020, com progressão gradual até €34 milhões em 2023³⁷.

Outros países também propõem a tributação dos serviços digitais, tais quais: Brasil, Bielorrússia, Canadá, Índia, Israel e outros 23 países³⁸, no entanto, deve-se dar especial atenção a regulação argentina, que adota o nexo de presença econômica significativa, para a tributação de serviços digitais prestados por não residentes, que concorda com a doutrina apresentada pelo professor Christian Fuchs, da Universidade de Westminster.

4 DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E A PUBLICIDADE DIGITAL

Confrontam-se duas questões que dificultam a tributação da publicidade digital, a primeira toca no ponto do local da ponta do serviço da publicidade digital, o consumidor da propaganda localiza-se em todo o globo, por exemplo: o comércio publicitário do google toma posição em lugar nenhum na internet, não em um país específico. A comercialização da publicidade não ocorre em um país específico, todavia em um algoritmo de leilão que é operado por algoritmos cuja localização física não é especificamente definida³⁹.

Com os demais conceitos consolidados, resta compreender a real natureza da publicidade digital e a razão que torna a modalidade de propaganda pauta nos esforços multilaterais para a tributação eficaz do mercado do século xi, a propaganda é praxe do mercado há centenas, senão milhares de anos⁴⁰, em menos de trezentos anos a publicidade evolui dos jornais (anos 1600), para os anúncios em revista (início dos anos 1800) e já no fim dos anos 1800 consolida-se em publicidade por correspondência direta. O ritmo acelerado dessa evolução corresponde ao papel fundamental que a publicidade incorporou ao mundo corporativo, com o advento do rádio e televisão na era de ouro da propaganda – entre os anos 1960 e 1980, o

³⁶ ÁUSTRIA, 2019.

³⁷ BUNN, ASSEN e ENACHE, 2020. p. 20.

³⁸ PIGNATARI, Leonardo, 2023. p. 228-234.

³⁹ *“Google’s advertising trade takes place in the placeless Internet, not in a particular country. Advertising sales do not take place in a specific country, but via an auction algorithm that is operated by algorithms whose physical location is not clearly defined.”*. FUCHS, 2018. p. 9

⁴⁰ Apud, Marketing Mind, citado por: OECD (2020), **Competition in digital advertising markets**. p. 9.

mercado pôde entender rapidamente seus consumidores e moldar sua publicidade para melhor atendê-los em tempo real⁴¹.

O professor Christian Fuchs, da universidade de Westminster, em Londres, aponta como questão o duopólio da publicidade sustentado pelo Google e Facebook, apresentando a estimativa de que o Google controla 55,2% de toda a receita destinada à publicidade no mundo em 2016⁴².

Assim, essas grandes corporações teriam meios para conduzir estratégias de evasão fiscal, por tratar-se de uma receita invisível, um descompasso absoluto é apresentado entre a receita gerada e os impostos devidamente pagos, Fuchs apresenta como estratégias, por exemplo, a do Facebook, que instrumentaliza sua propaganda apenas através de algoritmos, não conduz uma operação física condizente com a virtual; ou o Google, que não é efetivamente tributado no Reino Unido por ter sua sede fixada na República da Irlanda.⁴³

Fuchs, ainda cita o questionamento de Richard Murphy: “whether it was ‘morally right that a company can Hoover up £1.25 billion of revenues from the UK in a single year and pay back just £600,000 of tax?”⁴⁴

Assim, o professor Christian Fuchs determina ser possível a tributação de empresas digitais através de uma significativa presença econômica no local onde o serviço seria tomado. A teoria do trabalho digital permite o estabelecimento de um método para determinar onde, e quanto, as empresas que vendem anúncios online devem ser tributadas. Para isso, também é necessário notar que os consumidores da propaganda personalizada (custo por visualização) e os que clicam nos anúncios (custo por clique) criam o valor de mercado dos anúncios online, com isso, a operação deveria ser tributada no local em que os usuários alvos estão localizados, a acomodação territorial torna-se muito mais fácil neste modelo. Modelo em que, pressupõe-se que se aplica legislação fiscal nacional específica se, por exemplo, você, como utilizador, estiver neste país e clicar num anúncio online.

Ou seja, se você estiver na Alemanha, a legislação tributária alemã se aplica. Para viabilizar a publicidade online em termos fiscais, a localização não da

⁴¹ OECD (2020), **Competition in digital advertising markets**. p. 9.

⁴² FUCHS, Christian, 2018, p. 7.

⁴³ FUCHS, Christian, 2018, p. 24.

⁴⁴ “Se haveria direito moral em uma companhia que arrecada 1.25 bilhões de libras de rendimentos britânicos em apenas um ano recolher apenas 600,000 libras em tributos”. WATTS, 2009.”

empresa online, mas do utilizador é fundamental; é o local onde o serviço é prestado, os dados e o conteúdo são criados e onde a tributação devem ocorrer⁴⁵.

4.1 A NATUREZA DA PUBLICIDADE DIGITAL

Apesar de gozarem de objetivo comum, a publicidade digital diverge da publicidade tradicional, acarretando uma série de desafios na sua delimitação teórica e tributação. Ao utilizar da internet como meio para endereçar e entregar mensagens publicitárias para os consumidores, o novo método oferece larga vantagem sobre a propaganda tradicional. Enquanto o método tradicional envolve pagamentos por exibição de anúncios por certos períodos, com pouca responsividade e coleta de dados do efetivo consumo dessa publicidade, a propaganda digital arbitra um elevado número de novos métodos de pagamento, sejam “*cost-per-mille*” (CPM), onde os anunciantes pagam a cada mil exibições de sua campanha; “*cost-per-click*” (CPC), onde a remuneração é baseada por clique nos dispositivos publicitários; e “*cost-per-action*” (CPA), onde os anunciantes pagariam somente após realizada uma ação específica pelo usuário, como a compra⁴⁶.

À exemplo, desenvolveram-se diversos métodos sofisticando a individualização de interesses dos consumidores, arvorando uma entrega muito mais precisa de propaganda, ampliando sua eficácia⁴⁷. Observemos o seguinte trecho do livro Neuromarketing:

Por exemplo, o rastreamento de olhos (*eye-trackers*) pode monitorar para onde as pessoas estão olhando numa tela, que aspectos de um design atraíram mais atenção, e em sequência. O rastreamento de olhos é usado há anos em pesquisas comerciais, mas o preço da tecnologia caiu o suficiente a ponto de torna-la mais acessível para uma variedade mais ampla de pessoas e empresas. Além disso, o rastreamento de olhos pode ser feito pela *web*, através das próprias *webcams* dos usuários.

⁴⁵ FUCHS, Christian, 2018. p. 13-15.

⁴⁶ OCDE, 2015. p. 59.

⁴⁷ OCDE, 2015. p.58.

As *webcams* também podem ser usadas num processo denominado *codificação de ação facial (Facial Action Coding – FAC)*. A câmera é utilizada para captar a atividade muscular facial do usuário, que serve de base para a inferência de sete emoções básicas (expressões faciais universais que parecem presentes em todas as culturas). Nova medição que também se obtém com *webcams* é a ampliação de vídeo euleriana (*eulerian vídeo magnification*). Consiste em ampliar mudanças minúsculas na tonalidade da pele do rosto, em função de variações nos batimentos do coração, de modo a detectar e medir o ritmo cardíaco.⁴⁸

Para além da publicidade em si, na propaganda virtual o consumidor encontra-se rastreado também pelo OBA (Online Behavioural Advertising), que arvora a sistematização de uma publicidade infinitamente mais nichada. Esse sistema consiste na prática de monitorar o comportamento online do consumidor e utilizar esses dados para individualmente endereçar uma publicidade mais eficaz⁴⁹, um exemplo de quando isso acontece é quando permitimos o acesso aos cookies, e por consequência, histórico de navegação ao surfar em um novo domínio eletrônico.

Ainda, em 2015, com a publicação da ação 1 do projeto BEPS, a OCDE identifica a publicidade digital em um contexto que envolve “*web publishers*”, que concordam em adicionar a propaganda em seu conteúdo publicado em troca de remuneração, publicitários, que produzem a propaganda à ser integrada no conteúdo base e “*network intermediaries*”, que servem como ponte para conectar “*web publishers*” e “*advertisers*”.⁵⁰

4.1.1 Tipos de publicidade digital

É mister diferenciar as formas de publicidade digital praticadas pelo mercado. Primeiramente, analisemos a publicidade por busca (“*Search advertising*”), indicada pela própria OCDE⁵¹ como a forma mais eficaz de conversão (compras como resultado pela propaganda), aqui, o consumidor ao navegar pela internet irá criar um padrão de comportamento e indicação de interesses, que permitirão aos vendedores coletar indicativos sólidos de propensão de compra, os anunciantes terão uma indicação precisa das necessidades e interesses, sendo a abordagem mais popular para a publicidade desde antes das ferramentas de pesquisa e data

⁴⁸ BRIGDER, Darren, 2018. P. 28.

⁴⁹ “*the practice of monitoring people’s online behavior and using the collected information to show people individually targeted advertisements*” OCDE, 2020, p. 11.

⁵⁰ OCDE, 2015. p. 59.

⁵¹ OCDE, 2020. p. 13.

requeridas para o endereçamento da propaganda tomarem lugar comum no universo da publicidade digital.

Ainda, coexiste no mercado a publicidade por exibição digital (“*digital display advertising*”), que consiste basicamente nas caixas de propaganda, nos banners, presentes na quase totalidade dos sites navegáveis, podendo conter texto, imagens ou vídeos. Apesar de menos eficaz – sustentando uma taxa de cliques aproximada de 0,05%, em 2016, nos Estados Unidos da América (eMarketer, 2016 48 – digital marketing) esse modelo de propaganda teve investimentos superiores aos despendidos em *Search advertising*, vez que os anunciantes visam um reconhecimento da marca ao tornar ela costumeira aos olhos do consumidor. De acordo com a OCDE, a precificação deste serviço ocorre ou através de indicadores fixos ou baseado em leilão:

Fees can be based on the number of: ads posted, or thousand “impressions”, called “cost per mile” (CPM); “viewable” impressions (vCPM) (i.e. where 50% of the ad can be seen for at least one second), which overcomes the problem that 56% of all ads are not seen (Google, 2014^[57]); clicks, called “cost per click” (CPC); acquisition or act, called “cost per act” (CPA), and; views, called “cost per view” (CPV), for video ads. Auction based sales are generally facilitated with “programmatic advertising”, that is, the algorithmic purchase and sale of advertising space through auctions that occur in real time, usually through real time bidding.⁵²

Além disso, de acordo com a OCDE e conforme, a publicidade em mídias sociais está sendo cada vez mais utilizada para alcançar públicos-alvo específicos, aproveitando dos abastados conjuntos de dados acumulados por essas plataformas (concomitantemente no que tocam os dados pessoais fornecidos por um usuário quanto os dados fornecidos por outros usuários em sua rede)⁵³. Trata-se, portanto, de uma propaganda personalíssima, que se refina e sofisticada até o encontrado nos nossos smartphones. Ani Petrosyan, em agosto de 2023 concluiu que a média de consumo de dados móveis cresceu de 39 para 155 minutos diários entre 2011 e 2021, conforme o gráfico:

⁵² Idem, p. 14.

⁵³ OCDE, 2020. p. 15.

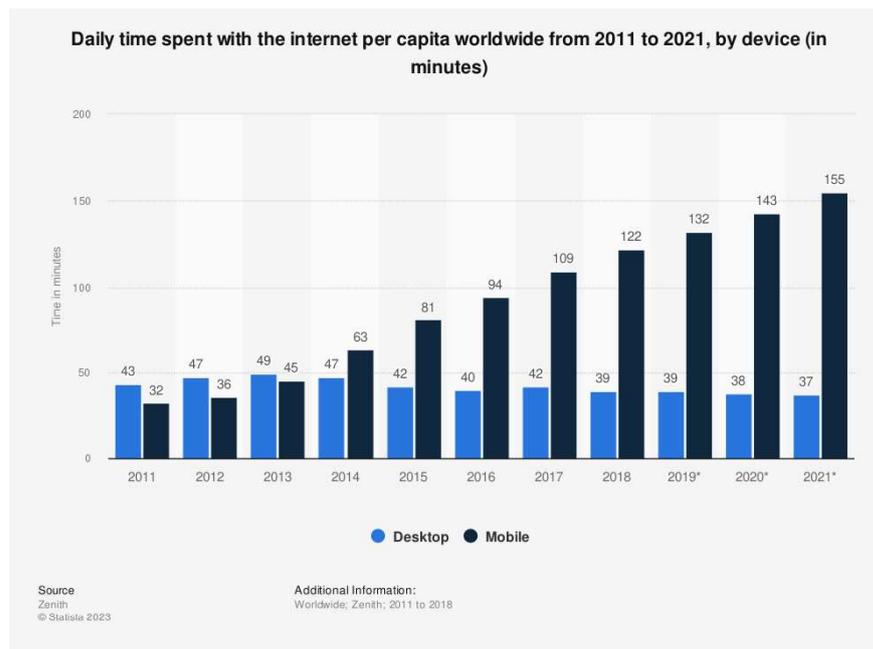


Figura 1 – Tempo diário gasto com a internet por pessoa entre 2011 e 2021, por dispositivo (em minutos). <https://www.statista.com/statistics/319732/daily-time-spent-online-device/>

5 CONCLUSÃO

Após consolidar lastros para o desenvolvimento do presente trabalho, torna-se cristalino que a economia digital criou um desafio para que os Estados exerçam suas soberanias na definição de políticas tributárias, desenvolve-se também que o descompasso tenta ser abordado unilateralmente ou multilateralmente através de políticas internacionais, promovidas principalmente pela OCDE. Nesse contexto, compilam-se os apontamentos da doutrina internacional em endereçar medidas para confrontar os desafios arvorados pela economia digital como um todo, com evidente fulcro no mercado da publicidade digital.

Com a pesquisa restou claro que o direito tributário internacional já voltou sua atenção para a tributação da publicidade digital. Sendo que, por hora, as medidas unilaterais dos DSTs têm logrado maior êxito em abarcar o nicho em sua base tributável, vez que o progresso da implementação do projeto BEPS e suas ações, principalmente a ação 1, assim como a introdução de seus dois pilares, tem se apresentado majoritariamente teórica.

Como apontamento, sugere-se que a postura mais efetiva para tributação dessa receita, converge na doutrina internacional, à exemplo do professor britânico

Christian Fuchs e da professora canadense Allison Christian, além do elaborado pela OCDE, é através do estabelecimento de uma nova política tributária que melhor enderece os desafios arvorados pelo mercado digital.

Fundamentalmente, ressaltam-se as medidas de identificação de um novo nexos entre a atividade da companhia e a jurisdição que tributa, por intermédio da identificação de estabelecimentos digitais permanentes, ou, ao menos, a utilização do critério da presença econômica significativa, o que não necessariamente conflita com os princípios clássicos do direito tributário internacional, mas se apresenta como um desenvolvimento, e que é mister para a adaptação das legislações ao sofisticado mercado da publicidade digital.

REFERÊNCIAS

ÁUSTRIA. Lei n. 91/2019 – **Digital Tax Act**. Disponível em: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>. Acesso em 20/11/2023.

BRIDGER, Darren. **Neuromarketing**: como a neurociência aliada ao design pode aumentar o engajamento e a influência sobre os consumidores. São Paulo: Autêntica Business, 2018.

CHRISTIANS, Allison. **International Tax in the Digitalized Economy Era**. In: SHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19. São Paulo: IBDT, 2020.

EC, **Proposal for a Council Directive on the Common System of a Digital Services Tax on Revenues Resulting from the Provision of Certain Digital Services**, Bruxelas: 2018, Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf. Acesso em 20 de novembro de 2023.

FUCHS, Christian, **THE ONLINE ADVERTISING TAX**: A Digital Policy Innovation. Londres: University of Westminster Press, 2018.

FUCHS, Christian. **The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet**: A CAMRI Extended Policy Report. Londres: University of Westminster Press, 2018. <http://www.jstor.org/stable/j.ctv5vddk0>. Acesso em 16 de novembro de 2023.

GALENDI JR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme Silva. **Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição**. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2016. p. 285-317.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

KARNOSH, Katherine E., **The Application of International Tax Treaties to Digital Services Taxes**. Chicago Journal of International Law: Vol. 21: No. 2, Article 8. Disponível em: <https://chicagounbound.uchicago.edu/cjil/vol21/iss2/8>. Acesso em 19 de outubro de 2023.

OCDE, **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy**, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 1 de dezembro de 2023.

OCDE, **Competition in digital advertising markets**. Paris, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/competition/competition-in-digital-advertising-markets-2020.pdf>. Acesso em 19 de outubro de 2023.

OCDE, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. Paris, 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>. Acesso em 19 de outubro de 2023.

OCDE, **OECD Handbook on Competition Policy in the Digital Age**. Paris, 2022. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/competition-policy-in-the-digital-age/>. Acesso em 17 de outubro de 2023.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. **O Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e os Digital Service Taxes**. Série Doutrina Tributária Vol. LIII. São Paulo: IBDT, 2023. p. 216-289.

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

SCHOUERI, Luís Eduardo; SHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. **Novas Fundações do Direito Tributário Internacional? A OCDE, Seus Pilares I e II e a Covid-19**. In: SHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; DA SILVEIRA, Rodrigo Maito. Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19. São Paulo: IBDT, 2020. p. 63-82.

TAMAHANA, Rodolfo Tsunetaka. **Tributação e Economia Digital: Análise do Tratamento Tributário dos Rendimentos da Computação em Nuvem**. Série Doutrina Tributária Vol. XXX. São Paulo: IBDT, 2020. p. 209-317.

WARC, **Global advertising to top \$1 trillion in 2024, as big five attract most spending**. Londres, 2023. Disponível em: <https://www.warc.com/content/feed/global-advertising-to-top-1-trillion-in-2024-as-big-five-attract-most-spending/en-GB/8558>. Acesso em 23 de novembro de 2023.

WATTS, Robert. **Google Avoids £100m UK Tax; The Website Hailed as a 'Paragon' is Accused of Adding to the Public's Burden**. Londres: The Sunday Times, 2009. Disponível em: <https://www.thetimes.co.uk/article/google-avoids-100m-uk-tax-frm3bw3x9b>. Acesso em 23 de novembro de 2023.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2010.