

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

VICTOR GUILHERME ESTECHE FILHO

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NOS MODELOS DE NEGÓCIO BASEADOS EM
DADOS, O PILAR 1 E OS *DIGITAL SERVICES TAXES*

CURITIBA
2024

VICTOR GUILHERME ESTECHE FILHO

A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NOS MODELOS DE NEGÓCIO BASEADOS EM
DADOS, O PILAR 1 E OS *DIGITAL SERVICES TAXES*

Dissertação apresentada ao curso de Pós-Graduação em Direito, na Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito do Estado.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher.

CURITIBA

2024

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO (CIP)
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SISTEMA DE BIBLIOTECAS – BIBLIOTECA DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

Esteche Filho, Victor Guilherme

A tributação da renda nos modelos de negócio
baseados em dados, o Pilar 1 e os Digital Services Taxes /
Victor Guilherme Esteche Filho. – Curitiba, 2024.

1 recurso on-line : PDF.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do
Paraná, Setor de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-
graduação em Direito.

Orientadora: Betina Treiger Grupenmacher.

1. Direito tributário. 2. Impostos. 3. Economia digital. I.
Grupenmacher, Betina Treiger. II. Título. III. Universidade
Federal do Paraná.

Bibliotecária: Eglem Maria Veronese Fujimoto – CRB-9/1217

ATA DE SESSÃO PÚBLICA DE DEFESA DE MESTRADO PARA A OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE EM DIREITO

No dia vinte e um de junho de dois mil e vinte e quatro às 19:00 horas, na sala de Defesas - 317, Prédio Histórico da UFPR - Praça Santos Andrade, 50, foram instaladas as atividades pertinentes ao rito de defesa de dissertação do mestrando **VICTOR GUILHERME ESTECHE FILHO**, intitulada: **A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NOS MODELOS DE NEGÓCIO BASEADOS EM DADOS, O PILAR 1 E OS DIGITAL SERVICES TAXES**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER. A

Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná, foi constituída pelos seguintes Membros: BETINA TREIGER GRUPENMACHER (UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ), SERGIO ANDRÉ ROCHA GOMES DA SILVA (UNIVERSIDADE ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO), CARLOS RENATO CUNHA (PUC/LONDRINA, PR). A presidência iniciou os ritos definidos pelo Colegiado do Programa e, após exarados os pareceres dos membros do comitê examinador e da respectiva contra argumentação, ocorreu a leitura do parecer final da banca examinadora, que decidiu pela APROVAÇÃO. Este resultado deverá ser homologado pelo Colegiado do programa, mediante o atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca dentro dos prazos regimentais definidos pelo programa. A outorga de título de mestre está condicionada ao atendimento de todos os requisitos e prazos determinados no regimento do Programa de Pós- Graduação. Nada mais havendo a tratar a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, BETINA TREIGER GRUPENMACHER, lavrei a presente ata, que vai assinada por mim e pelos demais membros da Comissão Examinadora.

Observações: A banca não recomenda a publicação.

CURITIBA, 21 de Junho de 2024.

Assinatura Eletrônica

03/07/2024 17:08:10.0

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

03/09/2024 21:14:56.0

SERGIO ANDRÉ ROCHA GOMES DA SILVA

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO)

Assinatura Eletrônica

03/07/2024 17:10:17.0

CARLOS RENATO CUNHA

Avaliador Externo (PUC/LONDRINA, PR)

TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação DIREITO da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **VICTOR GUILHERME ESTECHE FILHO** intitulada: **A TRIBUTAÇÃO DA RENDA NOS MODELOS DE NEGÓCIO BASEADOS EM DADOS, O PILAR 1 E OS DIGITAL SERVICES TAXES**, sob orientação da Profa. Dra. BETINA TREIGER GRUPENMACHER, que após terem inquirido o aluno e realizada a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua APROVAÇÃO no rito de defesa.

A outorga do título de mestre está sujeita à homologação pelo colegiado, ao atendimento de todas as indicações e correções solicitadas pela banca e ao pleno atendimento das demandas regimentais do Programa de Pós-Graduação.

CURITIBA, 21 de Junho de 2024.

Assinatura Eletrônica

03/07/2024 17:08:10.0

BETINA TREIGER GRUPENMACHER

Presidente da Banca Examinadora

Assinatura Eletrônica

03/09/2024 21:14:56.0

SERGIO ANDRÉ ROCHA GOMES DA SILVA

Avaliador Externo (UNIVERSIDADE ESTADUAL DO RIO DE JANEIRO)

Assinatura Eletrônica

03/07/2024 17:10:17.0

CARLOS RENATO CUNHA

Avaliador Externo (PUC/LONDRINA, PR)

AGRADECIMENTOS

Essa pesquisa foi realizada com muito esforço, em meio a percalços, mas também contou com o incentivo de várias pessoas, sem as quais não seria possível concluir esse trabalho. Minha expectativa é que essa dissertação seja uma reflexão digna do apoio e encorajamento que recebi.

E tudo começa com a minha mãe, Isabel, para quem devo gratidão por estar sempre ao meu lado, com conselhos, broncas e compreensão, em algo em que se resume no mais sincero amor maternal, e que sei que deixei com saudade ao me mudar este ano para São Paulo.

Agradeço ao meu pai, Victor, a quem devo o apreço pelo Direito, que também sempre esteve me apoiando nas minhas decisões mais difíceis, quem eu vejo como exemplo de resiliência e dedicação. Sou muito grato à vó, Elzira, a primeira a trilhar o caminho da educação em meio à uma realidade difícil, tornou-se professora e pode prover para a nossa família sendo um exemplo incomensurável de determinação. Devo também agradecer pelas suas sempre onipresentes orações por mim e pelo bem dos meus irmãos, Eloisa, a quem admiro tanto a coragem e seu espírito batalhador. Agradeço também ao meu irmão, Caio, pela inegável influência pelo desenvolvimento da minha perspectiva crítica, que iria desembocar um dia, no gosto pela produção acadêmica.

Além disso, devo agradecer muito à professora Betina, por desde a graduação me ensinar tanto sobre Direito Tributário, com seu bom humor e didática referencial, pela generosidade em acolher as minhas reflexões, sempre com um viés de criticidade sadio. Também por ser a responsável pela construção de uma cultura de gosto pelo Direito Tributário na UFPR. Como anedota, em nossa primeira interação, lembro-me de ela chamar a minha atenção em aula, com carinho, por eu estar com um semblante tenso, fechado - sem saber que eu sou rabugento mesmo - e dizer que a última aluna que estava assim virou sua orientanda, e fico muito grato por ter sido exatamente isso o que me aconteceu.

Devo agradecer ao amigo Lucas de Lima, que abriu muitas portas para mim tanto no âmbito profissional quanto acadêmico, e pelos constantes debates e ensinamento sobre Direito Tributário Internacional e sobre mundo da tecnologia e,

em especial, inteligência artificial. Também, agradeço ao amigo Felipe Azzi, por sempre ter palavras sóbrias e positivas, disposto a ensinar, pelo grande coração e acolhimento, sempre me incentivou a buscar mais conhecimento e a trilhar o caminho acadêmico.

Não poderia deixar de agradecer a Kamylla de Paula e a Bruna Rocha, por comporem comigo um grupo de estudos para o ingresso no PGGD da UFPR. Sempre com ótimos debates, nossa equipe teve 100% de aproveitamento e fico muito orgulhoso do que fizemos.

Também, presto agradecimentos ao grande amigo Pablo de Souza, pela estimada amizade e por ter me ajudado nesse processo de entrada no mestrado. Ao amigo, hoje em terras estrangeiras, Daniel Simioni, pelas sempre interessantes conversas, gosto pela música, futebol, filosofia e Direito Tributário.

Por fim, agradeço aos amigos que participaram e certamente contribuíram para a minha trajetória até hoje, Matheus Kauan, Marcelo Piacecki, Pedro Barioni, Robert Tomal, Yunnes Hamoud, Vinicius Cidral, Lívia Meireles e João Vitor Carneiro.

RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo analisar os desafios que a economia digital impõe à tributação global relativa à renda de entidades não residentes deste ramo. O estudo perpassa o agravamento da erosão da base de cálculo promovida pelas características da economia digital, diante da insuficiência das regras e princípios vigentes no ordenamento internacional para tributar a renda das *BigTechs*. Para tanto, adotou-se uma metodologia baseada em revisão bibliográfica e análise documental das propostas da OCDE sobre o tema até a criação do *Inclusive Framework* no âmbito da solução conjunta de transferência tributária ativa inserida pelo Pilar 1. Em conjunto, o estudo analisa os modelos de negócio mais relevantes da economia digital e a ausência de registros contábeis de operações no Brasil, bem como a possibilidade de aferimento da renda auferida a partir da atuação ativa de usuário brasileiros nas plataformas não residentes. Por fim, o estudo inclui a análise de medidas unilaterais adotadas por países para a tributação desses valores, como o *Digital Services Tax* (DST). No Brasil, o estudo inclui as propostas unilaterais do Congresso para endereçar o problema, como a Cide-Digital e a adesão ao *Inclusive Framework*. Conclui-se que a adoção de um DST no Brasil pode representar uma solução mais simples, porém arriscada do ponto de vista político, enquanto a implementação do Pilar I da OCDE pode oferecer uma solução mais harmoniosa sob a perspectiva das relações internacionais, muito embora mais complexa, para a tributação das empresas digitais.

Palavras-chave: Economia Digital. Tributação Internacional. Pilar 1 da OCDE. Tributação de Serviços Digitais. Projeto BEPS.

ABSTRACT

This dissertation aims to analyze the challenges that the digital economy imposes on global taxation of the income of non-resident entities in this field. The focus is on the worsening erosion of the tax base caused by the characteristics of the digital economy, given the insufficiency of the rules and principles in force in the international legal system to tax the income of BigTechs. To this end, a methodology was adopted based on a literature review and documentary analysis of the OECD's proposals on the subject up to the creation of the Inclusive Framework as part of the joint active tax transfer solution included in Pillar 1. Together, the study analyzes the most relevant business models of the digital economy and the absence of accounting records of operations in Brazil, as well as the possibility of measuring the income earned from the active activity of Brazilian users on non-resident platforms. Finally, the study includes an analysis of unilateral measures adopted by countries to tax this income, such as the Digital Services Tax (DST). In Brazil, the study includes unilateral proposals by Congress to address the problem, such as Cide-Digital and adherence to the Inclusive Framework. It concludes that the adoption of a DST in Brazil may represent a simpler but politically risky solution, while the implementation of OECD Pillar I may offer a more harmonious but complex solution to the taxation of digital companies.

Keywords: Digital Economy. International Taxation. OECD Pillar 1. Digital Services Taxation. BEPS Project.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	12
2.	Atos da OCDE para o combate da erosão da base de cálculo	14
2.1.	O Relatório Harmful Tax Competition	14
2.2.	O relatório da conferência ministerial de Ottawa.....	16
2.3.	O Contexto de criação da criação do Projeto BEPS da OCDE	17
2.4.	O Relatório BEPS da OCDE	20
2.5.	O <i>Inclusive Framework</i> e o Relatório Interino de 2018.....	21
2.6.	<i>Policy Note</i> aprovada pelo <i>Inclusive Framework</i>	30
2.7.	O Pilar 1 e o Pilar 2 da ocde.....	33
2.7.1.	O Pilar 1.....	33
2.7.2.	Panorama sobre o Pilar 2.....	41
3.	Modelos de Negócio da Economia Digital e a Tributação da Renda	43
3.1.	O modelo de negócio do Google	43
3.2.	O modelo de negócios da Amazon.....	46
3.3.	O modelo de negócios do Facebook	48
3.4.	O modelo de negócios da Apple	50
3.5.	Outros negócios da economia digital.....	51
4.	Estruturas Jurídicas Utilizadas pelas <i>BigTechs</i> para Exploração do Mercado Brasileiro	55
4.1.	Apresentação Contábil da Exploração dos Mercados Brasileiros/Latino-Americanos	67
4.1.1.	O Reconhecimento dos Resultados com a Exploração do Mercado Brasileiro.....	68
4.1.2.	A Origem dos Números: Formulários 10-K na <i>Securities and Exchange Commission</i> e Análise Cruzada com Dados Públicos de Usuários	69
4.1.3.	A Dificuldade em Correlacionar Informações Contábeis com a Localização Geográfica das Receitas	71
4.1.4.	Informações de valores do Trâmite do Projeto de Lei n. 2.358/2020 (Cide-Digital)	74
4.2.	Perfil da Participação Brasileira na Criação de Valor por Usuários	79
4.2.1.	A Utilização dos Dados Como Mecanismos para Exercício de Atividade Econômica	79
4.2.2.	O Problema da Criação de Valor	82
5.	Os <i>digital services taxes</i>	86
5.1.	A Diretiva da União Europeia	86
5.2.1.	O DST na França	94
5.2.2.	O DST na Espanha	103

5.2.3. DST no Reino Unido	SUMÁRIO	104
5.3. Investigações da <i>Section</i> 201 do Ato de Comércio de 1974 dos Estados Unidos		107
5.4. perspectivas sobre a Natureza do DST		112
5.5. a PRATICABILIDADE DA IMPLEMENTAÇÃO DO DST		117
5.6. As Propostas Brasileiras DE DST		124
5.6.1. Projetos de Lei sobre Tributos Digitais em Tramitação no Congresso Nacional.....		124
5.6.2. O Projeto de Lei n. 2.358/2020 (Cide-Digital)		125
5.6.3. O Projeto de Lei Complementar n. 218/2020.....		126
5.6.4. O Projeto de Lei n. 3.887/2020.....		127
6. Considerações Finais.....		133
REFERÊNCIAS		136

1. INTRODUÇÃO

O fenômeno da consolidação das empresas no âmbito digital ensejou a criação da economia digital, que é constituída de operações financeiras que envolvem as plataformas digitais e que estão presentes, atualmente, na vida das pessoas de modo geral.

O ambiente dos *smartphones*, *tablets*, e usuários de computadores e afins proporcionou a troca do espaço físico para o digital na compra e venda de bens tangíveis, como roupas, comida e carros. Também, possibilitou o consumo de bens intangíveis, ou seja, incorpóreos, via *download* ou *streaming*. Exemplos disso são a contratação de assinaturas *de streaming* de filmes e séries, músicas e jogos digitais.

Ao se observar as empresas mais valorosas do mundo, vê-se que todas atuam na economia digital: Apple, Amazon, Microsoft e Alphabet. Além disso, os números estimados pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), publicados no Relatório Final da Ação 1 do BEPS apontaram, ainda para 2018, a monta de dois trilhões de dólares do mercado digital figurado pela compra e venda entre empresas e consumidores, conhecida como *business-to-consumer* (B2C).

Assim, os debates relativos à tributação da economia digital rapidamente revelaram-se necessários e foram iniciados no âmbito de organizações de alcance mundial, tais como a OCDE, com a criação do plano Erosão de Base e Transferência de Lucros (BEPS), a União Europeia (EU), bem como o Grupo dos 20 (G20) e o Grupo dos 7 (G7).

A partir dos estudos ventilados pelas organizações mundiais, nesse contexto da sociedade informacional, constatou-se a existência de vasta base tributável que pode gerar receitas vultosas aos erários das nações, mediante tributação direta, como o imposto sobre a renda, e indireta, sobre o consumo.

Além disso, a criação de oligopólios é observada em um mercado digital bilionário, em que as empresas, por meio de arrojado planejamento fiscal, direcionam o deslocamento da base tributável para jurisdições com tributação favorecida. Do mesmo modo, é constatada a dificuldade dos Estados de tributar a renda obtida em suas jurisdições em que o lucro é destinado às empresas com sede no exterior.

Isto é, as empresas utilizam da elisão fiscal na economia digital ao não promoverem presença física ou estabelecimento permanente na jurisdição da fonte, consumidora, tendo em vista que as operações podem ser realizadas pela *internet*.

Por esta razão, a análise das propostas brasileiras para tributar a renda de tais empresas de modo unilateral, bem como a possibilidade de adesão do Brasil ao Pilar 1, proposta conjunta de transferência de capacidade tributária ativa da OCDE, é de extrema importância para a compreensão da abordagem fiscal brasileira sobre a economia digital, pois se trata de um momento que representa a possibilidade da implementação de uma tributação própria desse fenômeno, bem como de alinhamento do sistema tributário pátrio com as práticas fiscais do mundo.

Um estudo importante a se destacar é o realizado em outubro de 2015, mediante a publicação do Relatório Final da Ação 1 do BEPS, em que foram expostas as principais características da economia digital, a sua expansão e a ascensão de novos modelos de negócios em decorrência da proliferação da tecnologia da informação e comunicação (TIC).

Dentre os modelos de negócio apresentados, para o debate em questão, deve-se destacar as propagandas *online*. Nesses casos, um perfil de consumidor é gerado a partir dos dados gerados e filtrados pelo uso das plataformas. Assim, empresas interessadas em alavancar suas propagandas procuram as empresas que regem as plataformas digitais para comprar pacotes de propaganda direcionados ao perfil de consumidor desejado. Exemplos disso são as mídias sociais e os motores de busca *online*, como Facebook e Google.

A celeuma acerca da tributação na economia digital gira em torno da soberania estatal, que se desdobra na soberania fiscal, e os elementos de conexão que permitem a tributação de determinada materialidade.

Os elementos de conexão derivam dos princípios da territorialidade e da personalidade, ou seja, território e povo. Há os elementos de conexão subjetivos e objetivos. Os subjetivos são: nacionalidade e residência. Já os objetivos são: fonte de produção ou pagamento de renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente e o lugar da celebração de um contrato.

Isto é, ao não constituir o elemento de conexão “estabelecimento permanente”, empresas que obtêm, por exemplo, renda através das propagandas

online provendo mídias sociais, escapam da determinação do art. 7º da Convenção Modelo da OCDE. Assim, o Estado da fonte de pagamento ou geração de riqueza não pode tributar seus rendimentos.

Assim, vê-se que o debate se dirige para a possibilidade de o Estado da fonte tributar os rendimentos de uma empresa com sede em Estado estrangeiro. Em 2019, a OCDE buscou enfrentar a questão por uma abordagem com dois pilares. O Pilar 1, o qual ataca mais diretamente a questão ao prover a capacidade tributária ativa para jurisdições de fonte e o Pilar 2 estabelece um imposto mínimo global.

Com base no exposto, propõe-se a investigação do debate realizado em nível mundial sobre a tributação da economia digital. A princípio, o estudo da produção dos órgãos como a OCDE, *BEPS* e UE, tem como objetivo a compreensão do desenvolvimento histórico, conceitual e prático da tributação no âmbito digital.

A dissertação desenvolvida tem como metodologia a pesquisa bibliográfica e documental, sob classificação qualitativa-quantitativa, com a utilização da técnica de análise de conteúdo. Assim, ocorrerá o estudo da legislação escolhida, artigos publicados em periódicos e revistas nacionais e internacionais.

2. ATOS DA OCDE PARA O COMBATE DA EROÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

2.1. O RELATÓRIO HARMFUL TAX COMPETITION

Naturalmente, a legislação tributária não foi atualizada no mesmo ritmo em que ocorreram os progressos da economia digital, bem como teve de buscar a se adaptar ao movimento de globalização cada vez mais pujante a partir do fim do século XX. Deste modo, já em 1996, houve a identificação desse descompasso pela OCDE, momento em que a organização convocou ministros dos países participantes para elaborar medidas para a conter a competição tributária dos Estados relativa aos investimentos e às decisões financeiras, iniciativa essa necessária para combater a erosão das bases de cálculo das nações.

O relatório, intitulado *harmful tax competition: an emerging global issue*, foi finalizado em 1998, com foco em atividades geograficamente móveis, como serviços

financeiros, dentre outros.¹ Os *tax havens* e *harmful preferential tax regimes* já eram apresentados pela OCDE como instrumentos utilizados para a atração de investimentos por meio da incidência de alíquotas reduzidas e benefícios fiscais, bem como pela ausência de transparência legislativa, operacional ou administrativa², o sigilo, e *ring fencing*.³ Outras questões catalisadoras de erosão de base de cálculo foram apontadas, como a ausência da aplicação de princípios internacionais de preço de transferência, a falta de tributação na residência de renda auferida no exterior, pela possibilidade de negociação de alíquota ou base de cálculo, bem como a definição artificial desta, o acesso à uma grande variedade de tratados⁴ e regimes que são promovidos como veículos de minimização de impostos, assim como regimes que incentivam operações ou acordos puramente orientados por motivos fiscais.

Foi neste momento, sob o contexto de aceleração da globalização, que a OCDE começou a se assenhorar da função de influenciar a política tributária dos países. Parte dessa busca pelo protagonismo na elaboração das diretrizes da política tributária internacional é evidenciada no mencionado relatório, que também dispõe de uma série de recomendações para tratar dos problemas mencionados. Assim, recomendou práticas relacionadas à legislação, práticas nacionais, tratados fiscais e

¹ OCDE. **Harmful Tax Competition**: an emerging global issue. Paris: OECD Publishing. 1998b p. 26-27. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2023.

² OCDE. **Harmful tax Competition**: an emerging global issue. Paris: OECD Publishing. 1998b p. 23. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2023.

³ Nesse contexto, *ring-fencing* ou “barreira de proteção” podem ser regimes fiscais preferenciais que são parcial ou totalmente isolados dos mercados internos dos países que os implementam. A necessidade de proteger a economia doméstica desses regimes, por meio de medidas como exclusão de residentes ou restrições às atividades de empresas beneficiadas, sinaliza um potencial de efeitos negativos que podem se espalhar. Essas ações de são adotadas para evitar consequências indesejadas, como evasão fiscal ou desequilíbrios no mercado interno, sugerindo a possibilidade de impactos prejudiciais decorrentes desses regimes fiscais especiais. OCDE. **Harmful tax competition**: an emerging global issue. Paris: OECD Publishing. 1998b p. 26-27. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2023.

⁴ Apesar deste ponto ser aparentemente contraditório, pois a OECD incentiva países a ampliar suas redes de tratados para eliminar a bitributação e promover a cooperação entre autoridades fiscais, é exposta a perspectiva de que uma ampla rede de tratados pode disponibilizar regimes fiscais com benefícios cujos efeitos são prejudiciais (erosão de base tributária) a um maior número de países, o que pode levar a abusos. Estender tratados com medidas de autodefesa, como definições claras de residência e cláusulas anti abuso, pode reduzir a vulnerabilidade. O impacto desses tratados depende dos tipos de regimes e do conteúdo dos tratados. Certos regimes podem ser excluídos com base em comparações de alíquotas de impostos ou seções específicas da legislação tributária, e cláusulas de troca de informações podem proteger a base de receitas de um país. A importância desses fatores varia de acordo com as políticas de tratados dos países. OCDE. **Harmful tax competition**: an emerging global issue. Paris: OECD Publishing. 1998b p. 33. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>>. Acesso em: 8 jun. 2023.

a intensificação da cooperação internacional em resposta à concorrência tributária prejudicial.

Além disso, há recomendações de natureza prática para a resolução dessas políticas tributárias prejudiciais ao sistema tributário internacional, como a restrição da dedução de pagamentos a entidades em paraísos fiscais; imposição de retenção de impostos sobre determinados pagamentos a residentes de países envolvidos em concorrência tributária prejudicial; regras de residência; aplicação de regras e diretrizes de preços de transferência; regras de subcapitalização; monitoria de práticas decorrentes da inovação financeira e implementação de práticas de auditoria.

Nesse sentido, a identificação de tais questões em conjunto com a recomendação de determinadas práticas para o enfrentamento da competição tributária nociva podem ser considerados um passo inicial para a posterior elaboração do BEPS nos anos seguintes.⁵

2.2. O RELATÓRIO DA CONFERÊNCIA MINISTERIAL DE OTTAWA

Nos dias 7 e 9 de outubro de 1998, ministros da OCDE, observadores de países não membros da OCDE, chefes de organizações internacionais, líderes empresariais e representantes de interesses trabalhistas, de consumidores e sociais se reuniram para articular planos para promover o desenvolvimento do comércio eletrônico digital de modo ordenado.⁶

Assim, além de estabelecer uma agenda pós-Ottawa, houve o intuito de determinar as regras iniciais para os *marketplaces* digitais, bem como os princípios que deveriam ser adotados, quais sejam: neutralidade, eficiência, certeza, simplicidade, efetividade, justiça e flexibilidade.⁷ Tais princípios foram detalhados no

⁵ MOREIRA, Francisco. **A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados de Usuários Brasileiros e o Modelo de Digital Services Tax**. São Paulo - SP. IBDT. Série Doutrina Tributária 51. p. 114. 2023.

⁶ OCDE. **A borderless world: Realizing the potential of global electronic commerce**. OECD Ministerial Conference, Ottawa, 7-9 Oct. 1998. Conference conclusions. Paris: OECD Publishing, 1998a. Disponível em: <[https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf)>. Acesso em: 15 de jun.

⁷ OCDE. **A borderless world: Realizing the potential of global electronic commerce**. OECD Ministerial Conference, Ottawa, 7-9 Oct. 1998. Conference conclusions. Paris: OECD Publishing, 1998a. Disponível em: <[https://one.oecd.org/document/SG/EC\(98\)14/FINAL/en/pdf](https://one.oecd.org/document/SG/EC(98)14/FINAL/en/pdf)>. Acesso em: 15 de jun.

estudo divulgado ainda na conferência em Ottawa, intitulado "*Electronic commerce: taxation framework conditions*" que, de modo geral, também apontou uma estrutura necessária para a tributação do comércio eletrônico, cujos pontos são relacionados com a administração, fiscalização e eficácia da incidência dos tributos sobre o consumo.

Em 2001 houve a divulgação do relatório chamado *Taxation and eletronic commerce: Implementing the Ottawa taxation framework conditions*, cujo intuito era seguir a esteira do debate realizado em Ottawa e elaborar uma série de recomendações internacionais sobre questões como a tributação do consumo e a incidência de acordos de dupla tributação sobre o comércio eletrônico. Como bem aponta Francisco Lisboa Moreira, deve-se dar atenção para os *Technical Advisory Groups* (TAGs), que já nesse relatório trazem considerações sobre a busca pela definição do local do consumo para fins de tributação.⁸ Nesse sentido, já havia conclusões no sentido de que, no caso dos serviços intangíveis B2B, o local do recipiente do serviço deveria ser considerado como o local do consumo. No advento de mais de um estabelecimento do recipiente, o local a ser considerado seria o domicílio da empresa que efetivamente contratou o serviço.

O *status* das iniciativas e medidas introduzidas e progressos na implementação do *framework* advindos da conferência de Ottawa foi averiguado pela OCDE em 2003, momento em que divulgou o relatório *Implementation of the Ottawa taxation framework conditions*.⁹

A tônica do relatório foi voltada para a cautela na implementação das medidas tributárias, a fim da neutralidade e equidade das práticas. A simplificação, atenção ao posicionamento da jurisdição do consumo foram tema das recomendações feitas no relatório.

2.3. O CONTEXTO DE CRIAÇÃO DA CRIAÇÃO DO PROJETO BEPS DA OCDE

Em sua tese de doutorado, Francisco Lisboa Moreira traz atenção ao impacto que os acontecimentos em anos anteriores tiveram à criação do Projeto BEPS da

⁸ MOREIRA, Francisco. Op Cit. p. 116.

⁹ OCDE. **Implementation of the Ottawa taxation framework conditions**. Paris: OCDE Publishing, 2003. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en>. Acesso em: 30 set. 2023.

OCDE. De fato, a atenção a esses eventos deve ser levada em conta para a compreensão do fenômeno normativo ensejado pela OCDE para o combate da erosão da base de cálculo no horizonte tributário mundial.¹⁰

Em 2008, o mundo foi arrebatado por uma crise bancária incomensurável desde 1929. A maioria dos países sofreu com questões fiscais e monetárias, o que exigiu o lançamento de pacotes de recuperação às instituições financeiras a fim de evitar o colapso do sistema bancário, o qual ocasionou baixas consideráveis ao erário – em especial aos dos países europeus.¹¹ A tentativa de resolução da questão, a curto prazo, passou por uma redução artificial da base de cálculo do imposto de renda. Nos anos seguintes, a ausência da tributação, advinda de artificialidades similares a essa, persistiu.

Desta forma, veio à tona a exposição do planejamento tributário realizado por multinacionais para reduzir a carga tributária incidente nas operações. Consequentemente, as técnicas utilizadas por conglomerados norte-americanos como Apple, Microsoft e o Google foram alvo dos holofotes dos juristas do direito tributário internacional.¹²

Muito embora a realocação de estruturas societárias para jurisdições de tributação reduzida ou ausente tenha ganhado maior atenção no caso das BigTechs, no contexto norte-americano, esse tipo de reorganização corporativa é bastante comum entre empresas que realizam atividades econômicas tangíveis, por meio do diferimento dos lucros, os quais não são tributados, até a distribuição às controladoras.

Dentre os casos emblemáticos envolvendo a economia digital, deve-se citar a estrutura empregada pelo Google Inc., conhecida como “*Double Irish, Dutch Sandwich*”. Nesta estrutura, uma subsidiária residente na Irlanda adquiriu os direitos sobre a tecnologia e outros bens intangíveis do grupo econômico para a exploração da atividade em países da Europa, Oriente Médio e África (região chamada de

¹⁰ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 118. 2023.

¹¹ BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; et al. 2009. **The 2008 Financial Crisis**. Brazilian Journal of Political Economy. Vol n. 29. p. 133-149. Disponível em: <<https://centrodeeconomiacpolitica.org/repos/index.php/journal/article/view/474>>. Acesso em: 30 set 2023.

¹² BRAUNER, Yariv. **What the BEPS**. 16 Fla. Tax Rev. 55 (2014), p. 57. Disponível em: <<http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>>. Acesso em: 30 set. 2023.

EMEA), financiada por meio de um contrato de rateio de custos (*cost sharing*) pactuado junto à empresa controladora.

Em razão da regra irlandesa que determina que a empresa constituída no país, mas que é gerida e controlada por empresa sediada em outra jurisdição, não possui residência fiscal na Irlanda, a subsidiária foi convertida em uma empresa com dupla residência tributária. Desta forma, em razão das normas locais, restou dispensado o recolhimento de Imposto de Renda pela subsidiária na Irlanda.

Além disso, a subsidiária na Irlanda licenciou os direitos de tecnologia para outra empresa residente na Holanda, a qual, por sua vez, sublicenciou tais direitos para outra empresa na Irlanda, e configurou, no imaginário do nome dado pelo mercado à estrutura, um “sanduíche”, com dois “pães” irlandeses e o “recheio” holandês.

Assim, por conta das regras de liberdade de estabelecimento da União Europeia, as distribuições realizadas pelas subsidiárias residentes nos países europeus à Google Irlanda não estavam sujeitas à nenhuma retenção tributária. A vantagem da controladora, Google Inc., do ponto de vista tributário, chega ao ápice em virtude da regra “*check-the-box*”, norte-americana, que possibilita que a empresa coligada estrangeira opte para que seja desconsiderada para fins tributários dos EUA. Desta forma, sob essa sistemática de *controlled foreign company* (CFC), não há o reconhecimento automático dos lucros das subsidiárias da Irlanda e da Holanda pela Google Inc., sendo diferido, até distribuição efetiva, a incidência de imposto de renda.¹³

Conforme James F. Albertus, o motivo para a postura de permissividade por parte dos EUA com relação à esse tipo de estruturação se deu, provavelmente, em razão de uma política com intentos extrafiscais, visto que há uma correlação direta entre o diferimento do pagamento de imposto de renda e o investimento em Pesquisa e Desenvolvimento (P&D).¹⁴

Deste modo, nesse contexto em que de um lado havia empresas que tiravam proveito do planejamento fiscal para alavancar negócios bilionários e de outro havia

¹³ DUNBAR, Amy E. and Duxbury, Andrew, **The Effect of 'Check the Box' on U.S. Multinational Tax Rates**. (June 28, 2015). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2630738> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2630738>>. Acesso em: 14 out. 2023.

¹⁴ ALBERTUS, James F. **Does foreign tax arbitration promote innovation?** SSRN, 1 ago. 2019. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2691064>>. Acesso em: 14 out. 2023.

Estados que não possuam as ferramentas para alcançar a renda de tais empresas, o Projeto BEPS da OCDE, em 2013, foi iniciado para combater a erosão da base e realocação de renda.

2.4. O RELATÓRIO BEPS DA OCDE

Apesar do contexto que o ensejou, o relatório "*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*" da OCDE não parte do pressuposto de que houve uma redução na arrecadação ao longo do tempo de modo sistemático. Conforme o relatório, o imposto sobre a renda representava, em 1965, 8.8% da tributação total dos países participantes da OCDE. Após uma queda para 7,6% em 1975, subiu paulatinamente até 10.6% em 2007. Com a crise mundial, declinou para 8.6% em 2010.¹⁵ Conforme cita Francisco Moreira,¹⁶ os estudos utilizados para embasar esse posicionamento são inclusivos, visto que, em um estudo elencado no relatório, é demonstrado que a arrecadação se manteve estável nestes países a despeito da redução das alíquotas do imposto de renda corporativo, realizada com o fim de estimular a competitividade das multinacionais.¹⁷

No entanto, apesar de não restar comprovada uma correlação direta entre a queda na arrecadação e a participação desta queda na construção do PIB dos países da OCDE, o relatório sugere que o BEPS pode ter impactado nas decisões de investimentos internacionais (*Foreign Direct Investment* ou FDI).¹⁸ Essa sugestão está embasada no fato de que jurisdições com tributação favorecida receberam, bem como investiram, um montante do FDI global desproporcional em relação à jurisdições de impacto econômico maior.

É interessante notar a correlação entre as alíquotas nominais de imposto de renda, as quais as multinacionais estão sujeitas conforme previsão na legislação, e

¹⁵ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2013, p.17. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: 14 out. 2023.

¹⁶ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. 2023. p. 123.

¹⁷ A arrecadação do imposto de renda se manteve na média de 2,0% a 3,0% do Produto Interno Bruto (PIB) dos países participantes da OCDE no período entre 1965 e 2011. (OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2013, p.17. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: 14 out. 2023)

¹⁸ O FDI é compreendido como o investimento feito por investidores de um país em ativos situados em outras jurisdições com o objetivo de permanência no longo prazo. (Ibidem).

as alíquotas efetivas. Em teoria, quanto mais próximas as duas, mais alinhado estará o lucro contábil com o lucro tributável. A esse respeito, o relatório da OCDE baseia-se em estudos realizados até 2013, sem citá-los expressamente, e chega à conclusão de que houve aumento considerável da segregação entre o local da atividade econômica, o local do aporte de investimentos e o local da contabilização dos lucros. Esse apartamento de etapas pode gerar a diferença entre a alíquota nominal e a alíquota efetiva, descrevendo um caso potencialmente indicativo de BEPS.

Porém, devido às diferentes metodologias disponíveis para o cálculo das alíquotas efetivas, o relatório não pôde concluir se as alíquotas às quais as multinacionais estariam sujeitas decorria de fato de práticas de BEPS.

Deve-se trazer ao debate a observação feita por Francisco Moreira, o qual ressalta que o Brasil, com a sua abordagem à tributação internacional e preços de transferência, segue, historicamente, padrões distintos daqueles utilizados pelos países-membros da OCDE. O país não participa ativamente das cadeias mundiais de *supply chain*, exceto como fornecedor de matérias-primas ou consumidor de produtos finais.¹⁹ Esta postura reflete uma abordagem única do Brasil em relação à tributação internacional, que pode não se enquadrar nesse cenário descrito pelo relatório.²⁰

2.5. O *INCLUSIVE FRAMEWORK* E O RELATÓRIO INTERINO DE 2018

O *Inclusive Framework* da OCDE foi criado, então, com a principal função de monitorar e revisar a implementação de padrões mínimos e sugestões para o combate ao BEPS.²¹

¹⁹ OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2013, p.18 e anexo B.).

²⁰ Deve-se ressaltar que essa é a posição histórica do Brasil sobre o tema e que, apesar da edição da Lei 14.596/2023, que dispõe sobre regras de preços de transferência relativas ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que em tese se aproxima das regras da OCDE, ainda, é uma mudança recente para observar seus efeitos. MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 123.

²¹ OCDE. Tax changes arising from digitalization – **Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS**. OECD/G2- Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2018, p.4. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>>. Acesso em 20 de ago. 2023.

O relatório interino de 2018, produzido por este grupo, focou no processo de criação de valor na economia digital, especialmente nas características dos mercados digitais. O relatório destaca a importância dos ganhos de escala, o uso de ativos intangíveis e a propriedade intelectual na coleta de dados e na interação dos usuários com plataformas digitais. Há uma variedade de opiniões entre os membros do *Inclusive Framework* sobre o papel da "participação dos usuários" nas cadeias de criação de valor. Alguns consideram essa participação como central para a geração de valor e outros a dizem contrabalançada pela oferta de serviços gratuitos, com hospedagem de dados, acesso a conteúdo, acesso a redes sociais, serviços cunhados como *non-financial compensation* debate que permeia a doutrina de modo pujante.

Este debate reflete a complexidade de alcançar um consenso sobre como a participação dos usuários e a monetização dos dados devem influenciar as políticas de tributação na economia digital. Assim, o relatório de 2018 representa um passo importante na busca por soluções equitativas e eficazes no contexto global.

O relatório ainda ressalta a adoção de medidas unilaterais para tributar a renda auferida pelas multinacionais de tecnologia a partir da criação de valor realizada pelos usuários. A reavaliação de conceitos tradicionais de estabelecimento permanente é um exemplo, com a inclusão de fatores de presença digital em algumas legislações nacionais. Um exemplo é a "presença econômica significativa" implementada por Israel, que considera, por meio da análise de fatores como o número de contratos celebrados online, elementos de constatação de estrutura digital e receita advinda de fonte israelense, a atividade digital para configurar um estabelecimento permanente, conceito este antes baseado predominantemente na presença física da empresa.²²

Sob a premissa de que a regra distributiva concede ao país da fonte o direito de exercer sua competência tributária, com direito residual ao país da residência, o relatório aponta a inclusão de exceção que permite o exercício da competência tributária para reter tributos na fonte sobre os rendimentos advindos de operações com produtos e serviços *online*, nas legislações internas das nações. Apesar de ser

²²OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 137. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>. Acesso em: 23 ago. 2023.

prática comum no Brasil, a aplicação da exceção de retenção na fonte neste caso significou uma expansão do conceito historicamente aplicado a rendas passivas como dividendos, juros e *royalties*.²³

Além disso, alguns países adotaram medidas para tributar a receita bruta de empresas não residentes, especialmente aquelas que geram receitas predominantemente de publicidade online. Isso inclui iniciativas como o *equalization levy* da Índia e o tributo sobre transações digitais. Essas medidas visam equalizar o campo de atuação entre empresas residentes e não residentes, garantindo uma base tributável mais justa e equilibrada.²⁴

O relatório assim, debruça-se sobre o *modus operandi* de modelos de negócio da economia digital. Nesse sentido, as características estruturais dos modelos que se valem da participação dos usuários permitem diferentes modos de extração de valor a partir da participação desses. Exemplo disso são os efeitos diretos e indiretos de "rede", onde plataformas como redes sociais e de conversa instantânea dependem de uma adesão maciça para crescer e gerar valor. Quanto maior o número de usuários, maior é o sucesso da plataforma e seu valor agregado. Os efeitos indiretos surgem pelo fato de que quanto maior a quantidade de usuários, maior a interação destes com os patrocinadores, que aceitam pagar mais para anunciar em razão do alto engajamento das redes.²⁵

Outro aspecto importante é a economia de escala. Produtos digitais intangíveis podem ser ofertados em massa sem aumento significativo de custos de produção ou fabricação. Nesse sentido, pode-se citar os livros digitais, que permitem a eliminação da editora enquanto intermediária. Além disso, há custos de "mudança" associados à troca de plataformas ou sistemas operacionais, o que pode levar os usuários a fazer compras de aplicativos e novas funcionalidades dentro de um mesmo ecossistema.²⁶

²³OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 139. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 23 ago. 2023.

²⁴MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 130.

²⁵OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 137. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2023.

²⁶OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD

O relatório da OCDE também aborda a possibilidade de plataformas digitais obterem receitas além da mera operação de revenda de produtos ou da prestação de serviços, ou seja, agregar a esses negócios o oferecimento de produtos diferenciados em conjunto com a redução de custos. No entanto, ainda não apresenta um conceito definitivo da cadeia de valor gerada a partir destas atividades sequenciais organizadas numa função de produção.

Por fim, o relatório identifica outra categoria de medidas legislativas com o objetivo de atingir grandes multinacionais: os regimes especiais que têm como alvo empresas específicas. Estas medidas refletem uma resposta à natureza cada vez mais digital e globalizada da economia. Assim, busca capturar o valor gerado pelos usuários e assegurar uma tributação justa e eficaz sobre as grandes empresas digitais não residentes.²⁷

A ampliação das regras de nexo para a economia digital tem sido uma resposta às características específicas desse setor. Países como Hungria e França, por exemplo, implementaram critérios baseados na apresentação de conteúdo no idioma local e na destinação final da audiência, respectivamente. Além disso, há uma crescente tendência de países que desejam impor tributos na fonte sobre serviços técnicos, mesmo quando prestados sem presença física no Estado da fonte. Isso é evidenciado pela alteração no modelo da ONU de 2017, que ampliou o escopo para abranger serviços como *TaaS* e *SaaS*. Assim, essas implementações nas legislações internas intentam expandir a aplicação do estabelecimento permanente de serviços para capturar mais efetivamente a geração de valor digital.²⁸

Estas mudanças refletem a evolução contínua e a necessidade de adaptação dos sistemas tributários à economia digital e o desafio de alcançar conformidade e adequação na administração desses tributos, especialmente quando direcionados a empresas não residentes. O relatório menciona que esse movimento foi cunhado pelo termo "*leveling the playing field*", uma expressão que sugere a necessidade de

Publishing, 2018, p. 138. Disponível em: <<https://fhwww.oecd.org/tax/bepsirevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2023.

²⁷ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 139. Disponível em: <<https://fhwww.oecd.org/tax/bepsirevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2023.

²⁸ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 161. Disponível em: <<https://fhwww.oecd.org/tax/bepsirevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2023.

equilibrar as condições entre as administrações fiscais e as grandes empresas no setor digital. Também ressalta a importância de desenvolver regulamentações específicas para prevenir práticas abusivas que visam, principalmente, reduzir a base tributável. Exemplos notáveis de tais medidas incluem o *Diverted Profits Tax* (DPT), implementado pelo Reino Unido e pela Austrália, a abordagem italiana expandida para identificar estabelecimentos permanentes, e o *Base Erosion and Anti-Abuse Tax* (BEAT) dos Estados Unidos.²⁹

Além disso, o relatório aponta para um crescimento no número de países que adotam medidas similares, todas com o propósito de proteger suas bases tributáveis de serem comprometidas. Foi antecipado que esta tendência de implementação de medidas semelhantes continuaria até a realização de um acordo definitivo no contexto do *Inclusive Framework*. Até a conclusão do relatório, não havia um consenso estabelecido sobre a possibilidade e a maneira de tributar a criação de valor pelos usuários. Observa-se que diferentes países-membros do *Inclusive Framework* adotam distintas abordagens e, para a OCDE, existe um sistema tributário internacional com regras fundamentais que atualmente estão sob questionamento e necessitam de revisão.³⁰

Uma das principais regras a ser reconsiderada é a definição de nexo para determinar a jurisdição competente para tributar empresas não residentes. A Convenção Modelo da OCDE estabelece que os lucros de uma empresa devem ser tributados exclusivamente em seu país de residência, exceto quando as atividades geradoras de lucro ocorrem no país de origem dos rendimentos, ou país da fonte, por meio de um estabelecimento permanente. A definição de um estabelecimento permanente baseia-se no nível de conexão dessa atividade com o país da fonte, e deve abarcar a substância econômica e critérios predefinidos, como a presença de um local fixo de negócios ou a atuação de um agente dependente. Este critério é o que está atualmente em processo de reavaliação, dada a natureza mutável das operações comerciais na economia digital.

²⁹ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 153. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2023.

³⁰ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 167. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2023.

Na economia digital, os critérios tradicionais que determinam a jurisdição tributável podem ser facilmente contornados, principalmente quando as atividades de exploração de mercados ocorrem à distância. Isso levanta a necessidade de revisão dessas normas. Outro princípio sob intensa discussão e que requer revisão é o do *arm's length*, crucial para a alocação de lucros. Esse princípio orienta a distribuição de lucros entre entidades relacionadas em diferentes jurisdições, conforme riscos assumidos, funções realizadas e ativos utilizados na atividade, refletindo a atividade econômica real e a criação de valor na transação.

Desenvolvido para a economia tradicional, o princípio do *arm's length* também necessita de adaptação para as peculiaridades da economia digital. O relatório enfatiza que as regras para a alocação de competência tributária, baseadas nas atividades econômicas de uma empresa, dependerão de um alinhamento entre o local onde os lucros são atualmente tributados e o local onde as atividades econômicas são realmente realizadas. Isso sugere uma mudança significativa na abordagem tributária para refletir as realidades da economia digital globalizada.

A transição de vários modelos de negócios para o formato digital destaca a urgência em atualizar as regras tributárias existentes. Isso é especialmente relevante na obtenção de informações e na identificação dos novos modelos de negócios digitais, sejam eles produtos ou serviços digitais ou simplesmente ativos intangíveis. Outro aspecto crucial é o fenômeno do "aumento de escala sem massa", que afeta significativamente a capacidade dos países de origem de exercerem suas competências tributárias plenamente.³¹

Além disso, a questão dos dados gerados e a participação efetiva dos usuários é outro ponto de preocupação. Especificamente, como esses elementos são valorizados e remunerados, e se eles podem ser considerados parte do processo de criação de valor de uma entidade, independente dos algoritmos utilizados para processar as informações e dados gerados pelos usuários. O problema se intensifica quando a propriedade jurídica e econômica dos algoritmos está em uma jurisdição, enquanto os usuários estão em outra, o que desafia as regras de alocação tributária existentes.

³¹ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS**: Action 10. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 170. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

Estas questões são extremamente intrincadas e, em certa medida, suscetíveis a influências políticas. A dimensão política, de forma lógica, deriva do fato de que as nações beneficiárias das tecnologias e dos modelos de negócios digitais observam o aumento do valor de mercado de suas empresas e, naturalmente, um aumento na geração de receita em suas respectivas jurisdições. Trata-se, essencialmente, de uma disputa entre países em busca de maiores receitas fiscais.

Este ponto é reconhecido pela própria OCDE, que mencionou as diferentes posturas adotadas pelos mais de 110 países que compõem o *Inclusive Framework*.³² Um primeiro grupo admite o desalinhamento provocado pelos novos modelos de negócios digitais, porém, afirma que isso não necessariamente decorre das práticas de BEPS, mas sim das características intrínsecas dessa nova economia que não são adequadamente consideradas pelo sistema tributário internacional. É crucial mencionar que os países que apoiam essa perspectiva rejeitam a ideia de que o mercado de usuários por si só proporcionaria uma justificativa suficiente para atrair uma competição tributária sobre essa renda.³³

Um segundo conjunto de países argumenta que ocorrerá uma evolução que levará à digitalização de toda a economia, não se limitando a um grupo específico de empresas. Isso, por si só, requer uma revisão completa das regras e princípios fundamentais do sistema tributário internacional, já que essas empresas podem explorar mercados com pouca ou nenhuma presença local, o que impõe dificuldades à atribuição de lucros a uma jurisdição específica. Além disso, alguns países desse grupo também discordam do conceito de criação de valor pelos usuários com base nos dados coletados e em suas interações, de maneira semelhante ao primeiro grupo.³⁴

Por outro lado, um terceiro conjunto de países está alinhado com as medidas propostas pelo Projeto BEPS e considera que essas medidas já abordam as

³² OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 171. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

³³ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 172. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

³⁴ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 172. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

questões de "dupla não tributação". Além disso, não há consenso dentro desse grupo sobre a questão dos dados e o envolvimento dos usuários no processo, nem se isso deve ser passível de tributação entre os países que compõem esse grupo.³⁵

Dada a dificuldade em alcançar um acordo, o relatório conclui, em seu Capítulo 6, que atualmente não é viável recomendar medidas provisórias para uma solução potencial dos problemas do BEPS, pois isso poderia ter impactos na economia de forma geral. Isso poderia afetar investimentos e inovação, prejudicar o bem-estar social, resultar na transferência dos encargos tributários para consumidores e empresas, possibilitar tributação excessiva, enfrentar desafios na implementação de um imposto como medida provisória, além de incorrer em custos relacionados à conformidade e administração dessas medidas.³⁶

No entanto, no caso de um país considerar a implementação de uma medida provisória temporária, enquanto aguarda a obtenção de um consenso, o relatório destaca algumas considerações que devem ser analisadas com extrema cautela.

A primeira consideração está relacionada à conformidade com as obrigações internacionais já assumidas. Para a introdução de qualquer novo imposto destinado a capturar rendimentos dentro de sua jurisdição tributária, é essencial levar em consideração as obrigações internacionais já existentes. Isso inclui considerar as obrigações da OMC, bem como acordos em blocos econômicos mencionados no relatório, como a União Europeia e a Área Econômica Europeia (AEE). Entende-se que essas preocupações podem tornar bastante desafiadora a implementação de qualquer medida provisória.

É importante ressaltar a grande preocupação do relatório em relação aos acordos para evitar a dupla tributação já assinados. O relatório destaca a necessidade de observar a estrutura de tributação dos lucros das empresas e a exceção que impede o Estado de origem de tributar essa renda, a menos que esteja vinculada a um estabelecimento permanente ou estável.³⁷

³⁵ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 172. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

³⁶ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 179. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

³⁷ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD

Para mais, o relatório considera a extensão desses acordos e se eles são suficientes para abranger ou não os impostos que possam ser introduzidos como medidas provisórias. Ainda, enfatiza a aplicação dos acordos a tributos "sobre a renda" ou "elementos da renda", independentemente da forma de cobrança, conforme estabelecido pelo artigo 2 da Convenção Modelo da OCDE. Além disso, o relatório destaca a necessidade de respeitar as legislações internas dos países em relação a esse aspecto do acordo. Aqui, fica evidente a preocupação da OCDE com a criação de impostos que incidam sobre a receita bruta ou sobre pagamentos e suas retenções na fonte, bem como os possíveis conflitos com os acordos para evitar a dupla tributação sobre a renda.³⁸

Outro ponto de grande importância está relacionado à aplicação do princípio da não discriminação e às potenciais medidas provisórias aplicadas aos não residentes. Isso é uma preocupação manifesta dos Estados Unidos, conforme expresso no *Inclusive Framework*, mesmo que não seja explicitamente mencionada no relatório. Sobre este tema, o relatório faz referência ao artigo 24(1) da Convenção Modelo (que trata da não discriminação baseada na nacionalidade) e ao artigo 24(4), ao argumentar que a restrição na dedutibilidade de pagamentos a não residentes poderia ser vista como uma medida discriminatória.³⁹

No contexto da União Europeia, o relatório enfatiza a necessidade de conformidade com sua legislação comunitária, especialmente com as liberdades fundamentais estabelecidas nos tratados que compõem o bloco. Além disso, ele menciona a OMC e reitera a preocupação com a discriminação entre agentes nacionais e estrangeiros.

As medidas unilaterais, de natureza temporária, são apresentadas como sendo de caráter transitório, com a expectativa de serem eliminadas assim que uma solução global seja alcançada, com o comprometimento dos países-membros do *Inclusive Framework*. Além disso, essas medidas devem ser direcionadas de

Publishing, 2018, p. 183. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

³⁸ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 183. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

³⁹ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 183. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

maneira eficaz e aplicáveis apenas aos modelos de negócios que representem os maiores riscos para a redução da arrecadação local. Isso supostamente visa minimizar os impactos econômicos decorrentes de sua implementação. Nesse contexto, o relatório menciona atividades e modelos de negócios que podem ser alvo de medidas provisórias, caso os países optem por adotá-las, com ênfase na publicidade na internet e em serviços de intermediação.⁴⁰

Uma observação importante é que o relatório reconhece que, em situações em que a publicidade é direcionada para um território específico, a jurisdição onde o público-alvo da publicidade está localizado será considerada o local da prestação do serviço. Isso também se aplica a serviços de intermediação de negócios, nos quais o cliente/consumidor está localizado em uma jurisdição diferente daquela onde o vendedor do serviço de publicidade está efetivamente localizado. Esse ponto é relevante para modelos de negócios nos quais o servidor e o comprador do serviço de publicidade estão fora do território onde a publicidade será veiculada, ou em situações em que a intermediação ocorre na internet, com o vendedor situado em um país e o comprador na jurisdição da fonte do serviço, um tipo de modelo que ganha tração em popularidade atualmente.⁴¹

A medida provisória em questão deve ser projetada para minimizar a onerosidade da tributação e prezar pela manutenção da neutralidade. O relatório menciona um exemplo de medida provisória na forma de um imposto indireto sobre o montante bruto, uma situação que poderia levar a uma possível dupla tributação.

Além disso, essa medida também deve ser concebida de maneira a reduzir os impactos sobre empresas em estágios iniciais, como *startups*, bem como sobre pequenas e médias empresas e o empreendedorismo como um todo. Por fim, o relatório enfatiza que a medida deve ser projetada de forma a minimizar os custos de conformidade e não deve ser excessivamente complexa.

2.6. *POLICY NOTE APROVADA PELO INCLUSIVE FRAMEWORK*

⁴⁰ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 184. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

⁴¹ OCDE. **Revised guidance on the application. of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10.** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 186. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/bepsrevised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>>. Acesso em: 30 ago. 2023.

Em janeiro de 2019, um novo documento foi divulgado pela Força-Tarefa da Economia Digital (*Tusk Force on the Digital Economy* - TFDE), com o objetivo de apresentar os avanços nas pesquisas e debates realizados após a divulgação do Relatório Provisório de 2018. A nota de política tributária apontou um caminho mais próximo de um consenso, que envolve a solução de "dois pilares". O primeiro pilar abordaria questões específicas de alocação de resultados na economia digital e em operações transfronteiriças, enquanto o segundo lidaria com problemas relacionados a abusos e transferência de lucros entre jurisdições em busca de cargas tributárias mais baixas. Isso ocorre em situações em que a jurisdição com competência tributária original (normalmente o Estado de residência) não exerce essa competência ou o faz com alíquotas menores que as praticadas pelos demais Estados.⁴²

Ao final da *Policy Note*, foi concedido o mandato para a elaboração de um "programa de trabalho" com instruções detalhadas, com o intuito de introduzir uma solução até o fim de 2020. Após a divulgação da *Policy Note*, a OCDE iniciou uma consulta pública em 2019. As partes interessadas foram convidadas a enviar seus comentários sobre o texto da consulta para a divisão de política tributária e estatística da organização.

Na consulta pública, foram apresentadas três propostas para a revisão das regras de atribuição de renda a determinado país ou jurisdição e alocação de lucros:

(i) participação do usuário; (ii) intangíveis de marketing; e (iii) presença econômica substancial. A primeira proposta, que envolve a participação do usuário, considera que o envolvimento e a participação ativa dos usuários desempenham um papel importante na "geração de valor" dos modelos de negócios altamente digitalizados.⁴³

Confrontamo-nos com entidades que possuem pouca ou nenhuma presença física nas jurisdições de seus consumidores, onde se considera que a autorização dos usuários para coleta de dados deve ser valorizada como um ativo devido ao

⁴² OCDE. **Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy** — Policy Note. OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019, p. 2. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 07 set. 2023.

⁴³ OCDE. **Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy**: Public consultation document. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 12. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 10 set. 2023.

potencial de monetização. Tais informações são cruciais para plataformas de mídia social, ferramentas de busca e *marketplaces online*. Contudo, falta uma metodologia para alocar uma porção dos impostos gerados pelos lucros dessas plataformas aos países dos usuários.

A segunda perspectiva, focada em intangíveis de *marketing*, também apoia a ideia de direcionar uma fração do lucro para locais onde entidades digitais não têm presença física. Sugere-se que grupos multinacionais poderiam explorar mercados remotos através de tecnologias intangíveis, com a obtenção de lucro nessa interação. Intangíveis como a marca poderiam criar uma imagem positiva entre os consumidores, enquanto os dados dos usuários e listas de clientes poderiam incrementar a receita. Nessas situações, tais ativos seriam considerados localizados na jurisdição dos usuários.⁴⁴

A terceira proposta relaciona-se com a formulação de um "estabelecimento permanente digital". É perceptível que certos indicadores de conexão, mesmo que digital, com um território específico, justificariam a alocação de determinados valores. Isso incluiria receitas consistentes, a existência de uma base sólida de clientes, um grande volume de dados provenientes dessa jurisdição, transações na moeda local, sites em idiomas locais e cumprimento de obrigações regulatórias.

A entrega final aos consumidores, juntamente com atividades de *marketing* e promoção para atrair clientes, representa a primeira vertente de ação, o Pilar 1. A segunda envolve a sugestão de implementação coordenada e global de estratégias para prevenir a erosão da base tributária, o Pilar 2. Essas estratégias poderiam incluir regras semelhantes às existentes quanto às *Controlled Foreign Corporations* (CFC) ou a aplicação de um tributo (ou a não dedutibilidade) sobre pagamentos que visem a diminuição da base tributária. Esta abordagem transcende a digitalização econômica, sendo aplicável também a modelos de negócios que se aproveitam das discrepâncias nas legislações dos países e que abusam da rede de tratados existente.⁴⁵

⁴⁴ OCDE. **Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy**: Public consultation document. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 16. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 10 set. 2023.

⁴⁵ OCDE. **Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy**: Public consultation document. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 24. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 10 set. 2023.

A consulta pública revela que alguns membros da Iniciativa Fiscal Internacional consideraram as propostas do plano BEPS até então apresentadas como insuficientes para conter a transferência artificial de lucros para outras jurisdições. Em resposta, reconhecem a soberania fiscal dos países em exercerem seu direito de tributação, e assegura, porém, o direito de outro país em exercer seus direitos "remanescentes" caso o país originalmente competente não tenha atuado de forma adequada.

2.7. O PILAR 1 E O PILAR 2 DA OCDE

Na busca por avanços rumo a uma solução consensual até o final de 2020, foi introduzida uma metodologia unificada, conhecida como *Unified Approach*, para a implementação do Pilar 1. Esta abordagem foi submetida à consulta pública antes da reunião aberta de novembro de 2019, o que demarcou um momento significativo por ser a primeira estruturação prática para a implantação do Pilar 1.⁴⁶

O documento estabelece que as várias propostas para o Pilar 1 possuem características comuns, incluindo: (i) a realocação de direitos tributários para as jurisdições dos mercados em modelos de negócios altamente digitalizados; (ii) a irrelevância da presença física para estabelecer um vínculo (*nexus*) com a jurisdição do mercado; (iii) o afastamento do princípio do *arm's length* e uma visão consolidada dos grupos empresariais; e (iv) a busca por simplicidade e segurança jurídica.

Ideias iniciais, como a alocação de competência tributária através da criação de um *nexus* independente de presença física, focadas em determinados modelos de negócios e novas regras para a distribuição de lucros, foram propostas para discussão e desenvolvimento posterior pela Iniciativa Fiscal Internacional em seus documentos e declarações subsequentes.

2.7.1. O Pilar 1

⁴⁶ OCDE. **Secretarial proposal for a “unified approach” under Pillar One**: Public consultation document. OECD/G20 Base Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document--secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2023.

Em 2020, um documento de consulta pública (*blueprint*) foi divulgado, com o detalhamento dos aspectos fundamentais do Pilar 1 e o convite às análises do público em geral. As propostas apresentadas para avaliação abrangeram modelos de negócios altamente digitalizados e propuseram a implementação de uma nova regra denexo, que não dependeria de presença física, mas sim de critérios como vendas e alcance. Além disso, a proposta visou introduzir mecanismos para garantir maior certeza nas operações envolvidas.

Conforme o relatório inicial, a implementação do Pilar 1 passaria por três fases distintas: primeiro, o Valor A (*Amount A*), o qual estabelece uma nova competência tributária para os países de origem. Esta etapa aplica-se ao lucro residual, ou seja, ao lucro que excede a remuneração padrão *arm's length* no país de origem, definido através de uma fórmula específica. Em seguida, o Valor B (*Amount B*), que representa uma remuneração fixa atribuída às atividades de *marketing* e distribuição. E, em terceiro, o Valor C (*Amount C*), que visa fornecer certeza e simplicidade aos processos de alocação dos resultados das empresas na economia digital.⁴⁷

Conforme descrito no documento da OCDE, o Valor A implica a implementação de uma nova competência tributária sobre a distribuição tradicional de lucros entre países de origem e residência, a fim de proteger os lucros das empresas no país de residência. Basicamente, transações com lucratividade denominada excessiva, favorecendo tais entidades, abririam espaço para a aplicação desta nova competência tributária. Duas categorias de negócios digitais se enquadram no escopo do Valor A: serviços digitais automatizados (ADS) e atividades de fornecimento direto aos consumidores (CFB).⁴⁸

Na nova proposta, uma parte da remuneração "residual" destinada aos ADS e CFB seria realocada para a jurisdição de origem, conforme o consenso obtido dentro do IF sobre como determinar tal montante. Seria estabelecido um valor mínimo de faturamento com estruturas de *safe harbors*, com a ênfase na necessidade de fortalecer o interesse das jurisdições dos mercados consumidores

⁴⁷ OCDE. Tax challenges arising from digitalization — **Report on Pillar One blueprint**: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Acesso em: 25 set. 2023.

⁴⁸ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 149.

por meio da criação deste novo elemento de conexão, baseado em regras predefinidas e uma fórmula para a determinação do montante residual.⁴⁹

Prevê-se também um mecanismo de compensação de prejuízos fiscais para assegurar a aplicabilidade do Valor A em empreendimentos e operações que sejam efetivamente lucrativas. Quanto ao Valor B, sua implementação, que se baseia em uma regra de remuneração fixa para operações envolvendo distribuidores locais, dependerá igualmente do consenso no âmbito do IF, especialmente no que diz respeito a possíveis regras de simplificação. Conforme explicitado no *Report on Pillar One*, o Valor B visa atingir dois objetivos principais: o primeiro é a simplificação e, o segundo, estabelecer critérios para remunerar funções de distribuição e *marketing* na jurisdição do mercado consumidor, a fim do aprimoramento da segurança nas operações entre o fisco e o contribuinte.⁵⁰

É importante observar que essa remuneração fixa ainda seria influenciada por fatores externos, como a busca por comparabilidade em análises com comparáveis externos, através do uso do método de preços de transferência das Transações por Margem Líquida (*Transaction Net Margin Method* - TNMM).⁵¹ Este método implica na divisão da lucratividade global de uma transação ou linha de negócios, baseando-se nos riscos e funções assumidos por cada entidade envolvida na transação. As definições visam minimizar a subjetividade, estabelecendo uma remuneração padrão para distribuidores que realizem atividades de *marketing* ordinárias e de distribuição. Estas atividades seriam aquelas realizadas por entidades que adquirem de partes relacionadas e vendem para partes independentes, de modo a desempenhar funções rotineiras de um distribuidor, e seriam definidas a partir de uma "lista positiva".⁵²

O Pilar 1 também estipula a aplicação de novas regras de nexo e alocação de resultados para entidades multinacionais com um faturamento global superior a 20 bilhões de euros e uma lucratividade antes dos impostos sobre a receita superior a 10% (dez por cento). Esta aplicação exclui as atividades relacionadas à indústria

⁴⁹ OCDE. Tax challenges arising from digitalization — **Report on Pillar One blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 13. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Acesso em: 25 set. 2023.

⁵⁰ OCDE. Tax challenges arising from digitalization — **Report on Pillar One blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 13. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Acesso em: 25 set. 2023.

⁵¹ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 150.

⁵² OCDE. Tax challenges arising from digitalization — **Report on Pillar One blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 14-15. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Acesso em: 25 set. 2023.

extrativa e aos serviços financeiros. A nova regra de nexo determina a alocação de uma parte do Valor A à jurisdição do mercado consumidor onde a empresa digital alcançar um faturamento de pelo menos 1 milhão de euros, ou 250 mil euros, caso o PIB do país do mercado seja inferior a 40 bilhões de euros.

Estes montantes serão alocados com base em um "teste de atividade", que identifica a realização de atividades específicas, principalmente os "serviços digitais automatizados" ou ADS. Estes serviços devem estar: (i) na lista positiva, ou (ii) serem serviços automatizados que requeiram mínima interação humana e sejam digitais, desde que não estejam incluídos na lista negativa.⁵³

A lista positiva, que automaticamente considera certos serviços como ADS, inclui propaganda *online*, venda ou alienação de dados de usuários, serviços de busca *online*, plataformas de mídia social, plataformas de intermediação, serviços de conteúdo digital, jogos *online*, ensino *online* e serviços de computação na nuvem.⁵⁴

Por outro lado, a lista negativa abrange serviços profissionais personalizados, ensino *online* customizado, venda *online* de produtos ou serviços que não sejam ADS, receitas de venda de bens físicos, independentemente da conectividade do dispositivo ou sistema à "internet das coisas", e serviços que oferecem acesso à internet ou outras redes eletrônicas.

A quantificação do Pilar 1 é de 25% do lucro residual, definido como o lucro que excede 10% do faturamento obtido. Este valor será alocado às jurisdições dos mercados consumidores com base em critérios proporcionais à receita total. Para fins de alocação, serão considerados os destinos finais dos produtos ou serviços vendidos.⁵⁵

A base de cálculo deve ser derivada do lucro contábil financeiro ajustado e, caso tais lucros já tenham sido tributados na jurisdição do mercado, serão permitidas salvaguardas (*safe harbors*) para os lucros decorrentes de atividades de *marketing* e distribuição, que serão excluídos do cálculo final. Também será permitida a compensação do imposto pago na jurisdição do mercado, seja pelo método da fonte ou pelo método da isenção.

⁵³ OCDE. Tax challenges arising from digitalization — **Report on Pillar One blueprint**: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 29-32. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Acesso em: 25 set. 2023.

⁵⁴ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 152.

⁵⁵ Ibidem.

O documento final ressalta significativamente as medidas unilaterais, um dos maiores pontos de preocupação da OCDE desde o início dos trabalhos. Foi acordado pelos membros do IF que todos os signatários da Convenção Multilateral devem eliminar os *Digital Services Taxes* (DST) e quaisquer outras medidas similares de suas legislações nacionais, comprometendo-se a não mais criá-los ou implementá-los. O documento especifica que a metodologia para a remoção dos DSTs será determinada após a devida coordenação entre os países.

Em 20 de dezembro de 2022, a OCDE divulgou um esboço da "Convenção Multilateral" sobre os DSTs e outras medidas relevantes, que incluirá, entre outras coisas, as medidas administrativas necessárias para a implementação do Valor A. Ainda não existe uma data definida para a assinatura. A abordagem da OCDE inclui a adição dos artigos 37 (Remoção de Medidas Existentes) e 38 (Eliminação dos Direitos de Alocação de Resultados dentro do Montante A para jurisdições que impuserem DSTs ou outras medidas similares) ao texto da Convenção Multilateral já existente.⁵⁶

Em 19 de fevereiro de 2024, a OCDE publicou relatório sobre o Valor B, incorporado nas Diretrizes da OCDE sobre preços de transferência, o qual busca prever uma abordagem simplificada e racionalizada da aplicação do princípio de *arm's length*, que não está sujeito a um limite de receita e pode ser aplicável a uma grande gama de empresas multinacionais, após o dia primeiro de janeiro de 2025.⁵⁷

O relatório aponta para a diversidade de contextos entre as nações, dentre eles aquele em que a jurisdição possui dificuldades de identificar fontes confiáveis de informação para a aplicação do princípio de *arm's length*. Neste caso a abordagem simplificada e racionalizada sugerida poderia ser aplicada e será considerada como um método equivalente ao do princípio em comento ao contrário das jurisdições que não adotarem tal método.⁵⁸

⁵⁶ OCDE. Public Consultation Document - **Pillar One** — Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Similar Measures. OECD/ G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, Paris, 2022. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ax/beps/public-consultation-document-draft-mlc-provisions-on-dsts-and-other-relevant-similar-measures.p>>. Acesso em: 10 out. 2023.

⁵⁷ OCDE (2024), **Pillar One** - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>>. Acesso em 20 de abr. 2024. p. 6.

⁵⁸ OCDE (2024), **Pillar One** - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>>. Acesso em 20 de abr. 2024. p. 14.

Uma jurisdição que escolha adotar a abordagem simplificada e racionalizada tem duas opções para implementá-la. Na primeira opção, a jurisdição pode permitir que as partes testadas residentes em seu território optem por aplicar essa abordagem. Na segunda opção, a jurisdição pode exigir que a abordagem simplificada e racionalizada seja obrigatoriamente aplicada pela administração fiscal e pelas partes testadas residentes na jurisdição. Nesse caso, a administração fiscal pode especificar que os contribuintes devem utilizar a abordagem simplificada e racionalizada sempre que os critérios de delimitação forem atendidos, e a administração fiscal seria obrigada a aplicá-la em circunstâncias semelhantes. Tanto as autoridades competentes quanto os contribuintes devem levar em consideração as implicações relevantes para evitar a dupla tributação, independentemente da opção escolhida por uma jurisdição entre as duas opções mencionadas. É importante que ambas as partes compreendam e avaliem as consequências relacionadas à mitigação da dupla tributação, a fim de garantir uma aplicação adequada e justa das regras fiscais. Isso pode envolver a análise de acordos de tratados fiscais internacionais, a coordenação entre as jurisdições envolvidas e a consideração dos impactos sobre os contribuintes afetados.

Ao apresentarem suas declarações fiscais em jurisdições que não adotam a abordagem simplificada e racionalizada, os contribuintes não devem utilizar essa abordagem como justificativa para tratar um resultado como sendo um resultado em condições normais de concorrência. Isso também se aplica a depósitos na jurisdição da contraparte, caso essa jurisdição não tenha adotado a abordagem simplificada e racionalizada. Mesmo que a parte testada esteja em uma jurisdição que tenha adotado essa abordagem, ela não deve aplicá-la se a jurisdição em que deposita não a tenha adotado. É importante que os contribuintes estejam cientes das regras e regulamentos fiscais específicos de cada jurisdição em que operam e sigam as diretrizes estabelecidas pelas autoridades competentes.⁵⁹

O relatório elenca duas operações elegíveis para a abordagem simplificada e racionalizada: (i) transações de compra e venda de marketing e distribuição, em que o distribuidor compra mercadorias de uma ou mais empresas associadas para distribuição por atacado a partes não relacionadas; e (ii) transações de agência de

⁵⁹ OCDE (2024), **Pillar One** - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>>. Acesso em 20 de abr. 2024. p. 15.

vendas e comissões, em que o agente de vendas ou comissionista contribui para a distribuição por atacado de mercadorias de uma ou mais empresas associadas a partes não relacionadas.⁶⁰

O relatório também traz uma matriz de precificação, que busca a aproximação ao princípio do *arm's length* com a observação dois fatores: intensidade dos ativos de exploração líquidos (OAS), a qual se refere à proporção de ativos operacionais líquidos em relação à receita líquida, expressa como uma porcentagem. e intensidade das despesas de exploração (OES), o qual se refere à proporção de despesas operacionais em relação à receita líquida, expressa como uma porcentagem.

Os métodos para calcular o OAS e OES são disciplinados no relatório e as alíquotas aplicáveis variam conforme o percentual obtido de OAS e OES, e o grupo industrial em que a empresa é classificada conforme o agrupamento industrial proposto no relatório, qual seja:

“Grupo 1 – alimentos perecíveis, mercearia, consumíveis domésticos, materiais e suprimentos de construção, materiais de encanamento e metal. Grupo 2 - Hardware e componentes de TI, componentes elétricos e consumíveis, rações para animais, suprimentos agrícolas, álcool e tabaco, alimentos para animais de estimação, roupas, calçados e outros artigos de vestuário, plásticos e produtos químicos, lubrificantes, corantes, produtos farmacêuticos, cosméticos, produtos de saúde e bem-estar, produtos domésticos eletrodomésticos, eletrônicos de consumo, móveis, materiais para casa e escritório, impressos, papel e embalagens, joias, têxteis, couros e peles, veículos domésticos novos e usados, peças e suprimentos para veículos, produtos mistos e produtos e componentes não listados no Grupo 1 ou 3.

Grupo 3 — máquinas médicas, máquinas industriais, incluindo veículos industriais e agrícolas, ferramentas industriais, componentes industriais e suprimentos diversos.”⁶¹

Desta forma, em que o retorno sobre as vendas é utilizado como indicador de lucro líquido para estabelecer os resultados de preços de transferência para transações dentro do escopo, em que as alíquotas para fins de *arms length* variam de 1,50% a 5,50%, veja-se:

⁶⁰ OCDE (2024), **Pillar One** - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>>. Acesso em 20 de abr. 2024. p. 12.

⁶¹ OCDE (2024), **Pillar One** - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>>. Acesso em 20 de abr. 2024. p. 12.

Tabela 1 – Matriz de preços

Grupo de Indústria	Grupo 1	Grupo 2	Grupo 3
Fator de Intensidade			
(A) OAS 45% or maior, qualquer nível de OES	3.5%	5%	5.5%
(B) OAS 30% até 44.99%, qualquer nível de OES	3%	3.75%	4.5%
(C) OAS 15% até 29.99%, qualquer nível de OES	2.5%	3%	4.5%
(D) OAS menor que 15%, OES de 10% ou maior	1.75%	2%	3%
(E) OAS menor que 15%, OES menor que 10%	1.5%	1.75%	2.25%

Fonte: elaborada pelo autor⁶²

É necessário também realizar uma verificação cruzada, das despesas operacionais (*cap-and-collar*) como uma barreira de proteção na qual o indicador principal de lucro líquido, o retorno sobre as vendas, é aplicado. Caso a relação entre as despesas operacionais e o Lucro Antes de Juros e Impostos (EBIT) do distribuidor, calculada com base na matriz de preços, esteja acima do limite máximo, o EBIT será ajustado de forma apropriada, as taxas são as seguintes:

Tabela 2 – Cap-and-collar

Intensidade do fator	Taxas máximas padrão	Taxas máximas alternativas para jurisdições qualificadas	Taxa de colarinho
Alta OEA [A]	70%	80%	10%
Média OEA [B + C]	60%	70%	
Baixa OEA [D + E]	40%	45%	

⁶² Dados divulgados pela OCDE. OCDE (2024), **Pillar One** - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>>. Acesso em 20 de abr. 2024.

Fonte: Ernst & Young.⁶³

Por fim, também é estabelecido um mecanismo de disponibilidade de dados, que tem como objetivo lidar com casos em que não há dados suficientes ou nenhuma informação disponível no conjunto de dados global para uma determinada jurisdição da parte testada, mas essa jurisdição é considerada qualificada – os critérios de qualificação da jurisdição ainda serão publicados, segundo o relatório.

Ainda, haverá uma atualização no Artigo 25 do Modelo de Convenção Tributária da OCDE, que incluirá linguagem específica sobre segurança fiscal e eliminação da dupla tributação. Isso garantirá que a opcionalidade seja preservada em todos os mecanismos de resolução de disputas para jurisdições que não adotam o Valor B.

Além disso, está em andamento o desenvolvimento de um critério opcional adicional de definição de escopo qualitativo, que as jurisdições podem escolher aplicar. Serão desenvolvidos acordos entre autoridades competentes para serem utilizados em tratados fiscais bilaterais, onde o Valor B é aplicado por jurisdições de baixa capacidade para evitar a dupla tributação e a dupla não tributação.

Um quadro será estabelecido para coletar informações sobre a aplicação prática do Valor B, uma vez que estiver em funcionamento por um período de tempo. Esse quadro será desenvolvido durante 2024 pelo Quadro Inclusivo. Também serão realizados trabalhos adicionais sobre a interdependência entre o Valor B e o Valor A do Pilar 1 antes da assinatura e entrada em vigor da Convenção Multilateral para o Valor A.⁶⁴

2.7.2. Panorama sobre o Pilar 2

O Pilar 2 também é apresentado como uma recomendação de política tributária, e sugere a implementação, nas legislações nacionais, de uma série de regras. As chamadas regras GloBE, incluem uma regra de inclusão de renda, que deverá tributar a empresa matriz (*parent entity*) em relação ao lucro pouco ou não

⁶³ Dados divulgados pela OCDE, tabela elaborada pela Ernst & Young. ERNST & YOUNG. **OECD releases final guidance on Pillar One Amount B on baseline distribution**. 22 Feb 2024. Disponível em: <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-final-guidance-on-pillar-one-amount-b-on-baseline->. Acesso em 20 de abr. 2024..

⁶⁴ ERNST & YOUNG. **OECD releases final guidance on Pillar One Amount B on baseline distribution**. 22 Feb 2024. Disponível em: <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-final-guidance-on-pillar-one-amount-b-on-baseline->. Acesso em 20 de abr. 2024.

tributado, conforme os parâmetros determinados; e uma regra também para pagamentos pouco ou não tributados, que proibirá a dedutibilidade de tais pagamentos ou exigirá um ajuste na base de cálculo caso a entidade receptora não esteja sujeita à regra de inclusão.⁶⁵

Uma das regras propostas a ser inserida nos acordos de dupla tributação envolve a permissão para que as jurisdições da fonte imponham um imposto retido na fonte sobre pagamentos a partes relacionadas que estejam sujeitos a esta regulamentação. Esta medida visa assegurar uma maior equidade na tributação de transações internacionais, com foco especial naquelas transações entre entidades relacionadas que possam ser utilizadas para minimizar obrigações fiscais através de estratégias de planejamento tributário.

Uma regra adicional contempla a imposição de um tributo sobre pagamentos sujeitos a uma tributação abaixo de uma alíquota mínima, sendo este tributo creditável. Uma diferença crucial entre os Pilares 1 e 2 é que o Pilar 2 é apresentado como um padrão, cuja adoção não é obrigatória, mas fortemente sugerida e recomendada. Caso os países optem por sua implementação, devem fazê-lo de forma consistente com o texto aprovado pelo IF, e aceitar tais regras caso suas contrapartes no IF também optem por adotá-las.

As regras serão aplicáveis às entidades obrigadas a realizar o *Country-by-Country Reporting* (Declaração País a País). A regra de inclusão de renda se aplicará em situações de controle compartilhado quando a propriedade for menor que 80% do capital da empresa investida. Há também uma exclusão para pagamentos pouco ou não tributados das bases das multinacionais em "período inicial de sua expansão", definidas como possuindo cerca de 50 milhões de euros em ativos tangíveis e operação vigente em não mais que cinco jurisdições, limitado a um período de cinco anos (a exclusão).⁶⁶

A aplicação das regras GloBE considerará um teste de alíquota efetiva calculado por jurisdição, mantendo uniformidade entre os países que as adotarem. A alíquota mínima aplicável, tanto para a regra de inclusão de renda quanto para a regra de pagamentos não tributados, será de 15%. Há exceções para atividades com baixa ou nenhuma receita em certas jurisdições, como aquelas com receitas

⁶⁵ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 153.

⁶⁶ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 154.

inferiores a 10 milhões de euros anuais e lucratividade inferior a 1 milhão de euros, que estarão isentas.

3. MODELOS DE NEGÓCIO DA ECONOMIA DIGITAL E A TRIBUTAÇÃO DA RENDA

O paradigma operacional das corporações predominantes no setor digital desafia a configuração jurídica convencional de entidades controladoras e subsidiárias, a qual tem sido historicamente empregada pelo Brasil para assegurar o registro de receitas e lucros dentro do território nacional. Esta mudança é principalmente atribuída à capacidade desses modelos de negócios de operar de maneira direta através de uma única filial no exterior, a qual gerencia a exploração do mercado consumidor brasileiro.

Diversos especialistas argumentam que essa questão seria restrita somente às transações que envolvem consumidores individuais, ou seja, pessoas naturais e companhias internacionais. No entanto, será esclarecido e comprovado que essa percepção não condiz com a realidade, e que as estruturas comerciais das entidades digitais igualmente simplificam a identificação de receitas internacionais em transações de negócios para negócios (B2B).

A estratégia comercial do Google, a primeira a ser examinada neste contexto, exemplifica a inovação no setor digital. Renomado por ser o motor de busca mais utilizado globalmente, atrai incontáveis usuários mensalmente. Originária do Vale do Silício, a empresa desenvolveu um vasto leque de tecnologias e algoritmos sofisticados, capazes de discernir as preferências dos usuários para exibir publicidade *online* altamente personalizada.

3.1. O MODELO DE NEGÓCIO DO GOOGLE

(i) Google Ads

Este serviço é utilizado para posicionar anúncios em uma variedade de *websites*. Estes sites oferecem espaços, comumente referidos como *banners*, que o Google aluga para a divulgação de publicidade. O algoritmo do Google,

fundamentado no histórico de navegação do usuário, é capaz de determinar qual propaganda seria mais apelativa em um determinado momento. Por exemplo, uma pessoa que buscou por um tênis *online* verá anúncios relacionados à roupas ou lojas do ramo, o que denota uma estratégia de *marketing* direcionado altamente eficaz.

(ii) Youtube

Portal de hospedagem de vídeos de média duração mais popular do planeta, os usuários podem carregar vídeos abrangendo um espectro extenso de temas. Os criadores de conteúdo, conhecidos como YouTubers, podem estabelecer um canal e, ao alcançar certos critérios de visualização e número de inscritos, tornam-se elegíveis para obter uma parcela da receita gerada pela plataforma com os vídeos.

A monetização na plataforma do YouTube ocorre de duas maneiras principais: a primeira é por meio da exibição de anúncios, direcionados efetivamente pelo algoritmo com base em fatores como o tipo de vídeo assistido e o histórico de buscas no próprio Google. A segunda maneira é através do YouTube *Premium*, um serviço de assinatura que permite aos usuários assistir aos vídeos sem interrupções de anúncios. Ambas as modalidades de monetização envolvem a distribuição das receitas entre a plataforma e os criadores de conteúdo, calculada com base na audiência dos vídeos e na retenção de espectadores.

Nos Estados Unidos, os criadores de conteúdo precisam se registrar no sistema de pagamentos e no programa de parcerias do Google, conhecido como Google AdSense. Os pagamentos são realizados em dólares e devem ser transferidos para o Brasil por meio de contratos de câmbio.⁶⁷

Os anunciantes se inscrevem na mesma plataforma, Google Ads, para contratar a exibição de seus anúncios. Há um sistema de leilão que determina a atenção do cliente, onde os anunciantes estipulam quanto estão dispostos a pagar por essa atenção. Em outras palavras, é possível "comprar" cinco segundos do início de um vídeo que um possível cliente verá através de pagamentos na plataforma.

Geralmente, os anunciantes definem um orçamento para suas campanhas publicitárias, que é utilizado ao longo da campanha. Os pagamentos são feitos antecipadamente através de transações com cartão de crédito, não havendo

⁶⁷ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 157.

contratação de remessas para o exterior. Esses pagamentos não estão sujeitos ao Imposto de Renda Retido na Fonte, CIDE, PIS/Cofins-Importação ou ISS, mas apenas à incidência do IOF devido à natureza internacional da transação.

(iii) Google Storage

O Google Storage fornece espaço de armazenamento na nuvem para usuários, sejam eles indivíduos ou empresas, permitindo que armazenem seus arquivos de maneira segura em servidores acessíveis a qualquer momento, incluindo cópias de segurança adequadas. Os pagamentos são realizados via cartão de crédito em transações internacionais diretamente com o Google. É como se o cliente contratasse os serviços diretamente do exterior. Em transações entre pessoas físicas e o Google, a única incidência tributária é o IOF, devido à transação internacional.⁶⁸

(iv) Gmail

Gmail é o serviço de e-mail do Google, que disponibiliza aos usuários um serviço gratuito com uma capacidade inicial de armazenamento de 5 gigabytes, que é bastante considerável. Com o tempo, o espaço disponível aos usuários aumenta gradualmente, o que é uma característica atrativa para quem adota o serviço. O apelo de *marketing* do Gmail é enfatizar a conveniência, prometendo aos usuários que nunca mais precisarão excluir e-mails para liberar espaço de armazenamento.

Anúncios também são exibidos no Gmail, com a seleção e apresentação destes sendo automatizadas pelo algoritmo do Google, contribuindo assim para a monetização do serviço.

Além do Gmail, o Google disponibiliza uma série de outros serviços, muitos dos quais seguem o modelo *freemium*, ou seja, oferecidos gratuitamente com a opção de recursos adicionais pagos. Serviços como o Google Analytics, Google Chrome, Google Sheets e Google Docs, entre outros, quando utilizados e sincronizados com as contas dos usuários, permitem a coleta de dados e preferências. Essa coleta de informações é processada pela inteligência artificial da empresa, o que permite ao algoritmo entender melhor as preferências dos usuários

⁶⁸ Ibidem.

e apresentar anúncios mais direcionados em outras plataformas do Google, como o Google Ads e o YouTube.

3.2. O MODELO DE NEGÓCIOS DA AMAZON

(i) Amazon Marketplace

O conceito de *marketplace* da Amazon é uma plataforma *online* que oferece a vendedores e revendedores a oportunidade de listar seus produtos diretamente no *site* da Amazon. Sob as garantias e regulamentos estabelecidos pela Amazon, os comerciantes ganham acesso a um dos maiores ecossistemas de varejo *online* do mundo, enquanto os consumidores contam com a segurança de ter a Amazon como intermediária da transação. Lançada em novembro de 2000, a plataforma inicialmente possibilitava a venda de produtos raros, usados ou colecionáveis em categorias como livros, música, vídeos, DVDs, videogames, eletrônicos, dentre outros.⁶⁹

Ao longo do tempo, a padronização dos serviços culminou no desenvolvimento do programa *Fulfillment by Amazon* (FBA), um selo de garantia de qualidade da Amazon. No FBA, os varejistas enviam seus produtos aos centros logísticos da Amazon, que então gerenciam toda a distribuição para os consumidores finais. Esse processo confere à venda um caráter muito mais eficiente e ágil.

A implementação do *marketplace* foi um vetor crucial para o crescimento acelerado da empresa, o qual, por sua vez, gerou novos produtos e soluções para os revendedores no próprio ambiente da plataforma, como é o caso da Amazon Web Services (AWS).

(ii) Amazon Web Services (AWS)

Originalmente concebida para oferecer serviços de infraestrutura online aos varejistas do marketplace da Amazon, a AWS busca proporcionar uma economia significativa de recursos para esses revendedores. Ela permite que eles tenham

⁶⁹ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p.159.

acesso a equipamentos de alta performance a custos de aquisição e utilização competitivos, algo que seria inviável se tivessem que adquiri-los individualmente.

Conforme explicado em seu *site*, a AWS oferece acesso a serviços por preços reduzidos, mediante a cobrança de apenas o que é efetivamente utilizado. Os serviços primários incluem hospedagem de aplicativos e *sites*, estruturas de *backup* e armazenamento, tecnologia da informação corporativa, entrega de conteúdo e gestão de bancos de dados.

(iii) Kindle Direct Publishing (KDP)

A Amazon introduziu o Kindle, um dispositivo semelhante a um tablet projetado para facilitar a leitura e o armazenamento de livros eletronicamente. O Kindle viabilizou a popularização da leitura digital, reduzindo drasticamente os custos associados à impressão e distribuição de livros físicos.

O desenvolvimento do Kindle catalisou a formação de um vínculo direto entre autores e a Amazon, de modo a mitigar a necessidade de uma editora como intermediária. Essa mudança permitiu que os autores vendessem suas obras diretamente na plataforma Kindle, o que, por sua vez, aumentou significativamente seus ganhos por meio de royalties advindos das vendas.

Com a introdução do Kindle Direct Publishing (KDP), escritores brasileiros ganharam a oportunidade de comercializar seus livros internacionalmente, alcançando leitores em países como Portugal e os Estados Unidos. Quanto aos pagamentos, ao se registrar no KDP, o autor brasileiro fornece os detalhes de sua conta bancária no Brasil e é informado de que suas transações financeiras serão reportadas à Receita Federal do Brasil. Além disso, fica ciente da retenção de 30% em impostos sobre os rendimentos originados nos Estados Unidos, conforme a regulamentação fiscal americana para pagamentos a beneficiários estrangeiros.

É notável que o escritor brasileiro pode receber royalties tanto por vendas realizadas dentro do Brasil quanto por aquelas efetuadas no exterior. Os pagamentos internacionais são recebidos em moeda estrangeira e sujeitos às regulamentações cambiais vigentes.⁷⁰

⁷⁰ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 161.

(iv) Amazon Prime

Trata-se de um serviço abrangente que oferece entrega rápida (geralmente dentro de 24 horas) sem custo adicional para produtos elegíveis. Inclui também vantagens como descontos especiais e assinaturas de serviços de streaming como Amazon Prime Video e Amazon Prime Music. No Brasil, o cliente paga um valor fixo mensal para desfrutar desses benefícios. Os pagamentos são realizados à Amazon Serviços de Varejo Ltda., a principal entidade legal da Amazon no Brasil. Interessante notar que, ao invés de uma nota fiscal, o cliente recebe um "recibo" pelo serviço. A oferta de filmes e músicas internacionais pelos serviços de streaming sugere a realização de uma operação transfronteiriça, que envolve uma entidade centralizadora dos direitos de reprodução televisiva, embora não esteja claro como os recursos são transferidos para a sede nos EUA.

(v) Amazon Alexa

Mediante um maior investimento em tecnologia, a Amazon lançou o Alexa, um sistema de inteligência artificial projetado para melhorar o conforto e facilitar o controle de dispositivos domésticos. Incorporado em produtos como os alto-falantes Amazon Echo, bem como em smartphones e *smart* TVs, o Alexa permite à Amazon capturar dados que auxiliam na compreensão dos interesses dos usuários, o que otimiza a precisão na oferta de produtos.

3.3. O MODELO DE NEGÓCIOS DO FACEBOOK

O Facebook, um dos modelos de negócios mais controversos e debatidos, foi criado por Mark Zuckerberg e Eduardo Saverin no início dos anos 2000. Inicialmente focado em conectar estudantes universitários, permitindo-lhes discutir tópicos e participar das atividades sociais da comunidade acadêmica, o site cresceu para se tornar uma das maiores redes sociais do mundo.

A aceitação do Facebook foi rápida, e sua popularidade disparou. Inicialmente disponível apenas para universitários, rapidamente se abriu para o público em geral, expandindo sua base de usuários e alcançando grandes mercados em países como

Rússia, Índia, Brasil e Indonésia, além dos Estados Unidos. Com o tempo, o Facebook introduziu o *feed* de notícias, que, baseado nas interações do usuário, como curtidas, começou a incluir conteúdos informativos de notícias e esportes, misturados a fotos de amigos e celebridades, de modo a consolidar o fenômeno do voyeurismo digital. Embora existam alegações ainda não comprovadas, surgem indicativos de que o algoritmo pode ser projetado para manter as pessoas mais tempo na plataforma, o que incentivaria o consumo de produtos e serviços.

O Facebook Ads emerge como uma ferramenta de publicidade que exhibe anúncios altamente específicos e direcionados, utilizando informações e preferências coletadas durante a navegação do usuário pela plataforma. A maioria dos serviços oferecidos pelo Facebook segue o modelo *freemium*, onde o usuário troca seu tempo e atenção por entretenimento, sendo exposto a anúncios e publicidades durante a utilização da plataforma.

É essencial notar o papel crescente do Facebook no âmbito da opinião pública. O algoritmo da plataforma visa torná-la mais atraente e aumentar o tempo de conexão dos usuários. Como consequência, há uma tendência de apresentar aos usuários opiniões e fatos que reforçam suas próprias crenças, o que pode resultar em menos debates e apresentação de visões contrárias.

(i) Instagram

Originalmente uma plataforma focada na postagem de fotos pelos usuários, foi adquirido pelo Facebook alguns anos após sua criação. Desde a aquisição, o Instagram ampliou suas funcionalidades para incluir mais interatividade, o que contribuiu para aumentar o tempo de conexão dos usuários e, conseqüentemente, as oportunidades de apresentar anúncios.

O Instagram se tornou uma ferramenta poderosa de marketing digital, onde os usuários, ao seguirem perfis de seu interesse, auxiliam o algoritmo na personalização de anúncios. Por exemplo, se um usuário mostra interesse em carros, é provável que o algoritmo apresente anúncios relacionados a este tipo de bem.

(ii) Whatsapp

Whatsapp é um aplicativo de mensagens instantâneas, também foi adquirido pelo Facebook alguns anos após sua fundação. Muito popular no Brasil, é amplamente utilizado tanto para lazer quanto para negócios, mantendo os usuários quase constantemente conectados.

Embora as mensagens no WhatsApp sejam criptografadas e seguras, a inteligência artificial da plataforma consegue identificar tendências e preferências dos usuários, que podem ser usadas para direcionar a apresentação de anúncios em outras plataformas do grupo, como Facebook e Instagram. Recentemente, o WhatsApp também começou a permitir transações financeiras e pagamentos, além de incluir uma loja para perfis comerciais exibirem e venderem produtos.

3.4. O MODELO DE NEGÓCIOS DA APPLE

A Apple, uma das maiores empresas de internet e um ícone da economia digital, foi fundada em 1976 por Steve Jobs e Steve Wozniak. Começou como uma fabricante de computadores pessoais e evoluiu para se tornar uma das mais inovadoras no campo dos produtos de consumo. Em 2018, a Apple atingiu um valor de mercado de um trilhão de dólares, tornando-se a primeira empresa de capital aberto norte-americana a alcançar essa marca.

A Apple, reconhecida por seus produtos inovadores, destaca-se com o iMac (computador pessoal), iPhone (telefone celular), iPad (tablet pessoal) e Apple Watch (relógio de pulso). Estes dispositivos, além de melhorarem a gestão do tempo, agenda e oferecerem funcionalidades computacionais avançadas aos seus usuários, têm feito avanços significativos no campo da saúde, especialmente com o Apple Watch.

A análise mais pertinente, contudo, está relacionada à linha de serviços oferecidos pela Apple. Dados financeiros indicam que o segmento de serviços da empresa gerou um faturamento bruto de US\$ 12,72 bilhões no primeiro trimestre de 2020, com uma margem de lucro bruto de 67%.⁷¹

(i) Apple Music

⁷¹ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 165.

É um serviço de streaming de música disponível para usuários do ecossistema Apple. Opera em um modelo *freemium*, oferecendo acesso gratuito com anúncios ou uma opção paga sem anúncios e com reprodução ilimitada.

(ii) Apple Care

Este é um serviço de garantia estendida que cobre a substituição de dispositivos e diversos tipos de reparos sem custos adicionais. Por uma taxa fixa, a Apple assegura a substituição do dispositivo em caso de danos não causados por negligência. Os recursos arrecadados com este serviço são centralizados, e as trocas de aparelhos podem ser realizadas mundialmente, incluindo no Brasil.

(iii) Apple Pay

No que diz respeito aos pagamentos dos serviços da Apple, os assinantes geralmente utilizam cartões de crédito e recebem um recibo eletrônico emitido pela Apple LATAM Services LLC. As investigações revelam que a Apple opera uma empresa intermediária de pagamentos, responsável por coletar os valores e enviá-los para o exterior. Não foi possível determinar a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), CIDE e PIS/Cofins Importação sobre esses pagamentos.⁷²

3.5. OUTROS NEGÓCIOS DA ECONOMIA DIGITAL

(i) iCloud

O iCloud é um serviço de armazenamento na nuvem para arquivos pessoais, oferecendo fácil interconectividade entre diversos dispositivos da Apple, como celulares, computadores e tablets. Isso permite o acesso aos arquivos de qualquer lugar. A taxa cobrada é baseada na quantidade de espaço de armazenamento disponibilizado, com cobranças mensais.

(ii) Spotify

⁷² MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 166.

O Spotify é uma plataforma de streaming de música. Oferece dois tipos de assinatura aos seus usuários: (i) a assinatura premium, com um valor fixo mensal para acesso ilimitado ao serviço sem anúncios, e (ii) o modo freemium, que permite o uso completo do serviço, mas com anúncios periódicos entre as músicas.

Sediada na Suécia, a empresa recebe pagamentos de consumidores brasileiros diretamente, através de uma intermediadora de pagamentos que realiza o contrato de câmbio em nome do consumidor brasileiro. Neste processo, incide somente o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) na operação de câmbio.⁷³

(iii) Zoom

O Zoom é um serviço especializado em chamadas de vídeo diretas e eventos em grupo. Fundado em 2011, já se consolidava como um dos principais provedores de chamadas de vídeo sobre protocolos de internet antes mesmo da pandemia de COVID-19, que impulsionou seu crescimento exponencial. A plataforma integrou uma série de recursos para aulas e cursos online, gravação, edição e novas tecnologias.

Embora o Zoom tenha uma base significativa de clientes e uma força de vendas no Brasil, não possui presença jurídica no país. Este detalhe será mais profundamente explorado na análise dos números e da receita obtida pelo Zoom na América Latina e, especificamente, no Brasil.

(iv) Dropbox

O Dropbox é um serviço de armazenamento e backup de arquivos na nuvem, com forte presença no mercado de consumidores individuais. Desde sua fundação em 2007, o Dropbox tem crescido e ganhado relevância entre os serviços de armazenamento na nuvem. Sua popularidade também se deve à capacidade de compartilhar arquivos de grandes dimensões, que normalmente não seriam possíveis de enviar por e-mail.

⁷³ Ibidem.

Estima-se que mais de 400 milhões de pessoas utilizem o Dropbox, incluindo aproximadamente 100 mil clientes corporativos. A maioria dos usuários ainda emprega a versão gratuita, que oferece cerca de 2 gigabytes de armazenamento, como uma forma de atrair novos clientes.

Apesar de oferecer suas soluções de armazenamento em português, o Dropbox não possui representação jurídica no Brasil. Os pagamentos são efetuados mediante o uso de cartões de crédito internacionais, frequentemente em dólar.⁷⁴

(v) LinkedIn

O LinkedIn é uma rede social focada no ambiente corporativo, usada amplamente por empresas para divulgação de projetos e por indivíduos para exibição de currículos, além da troca de experiências e informações. Fundada em 2003 nos Estados Unidos, até 2014 a rede já contava com mais de 280 milhões de usuários, dos quais aproximadamente 15 milhões eram do Brasil, o terceiro em número de usuários.

Adquirido pela Microsoft em 2017, o LinkedIn manteve sua estrutura original. Os anunciantes na plataforma precisam estabelecer contratos com o LinkedIn Irlanda e realizar pagamentos por meio de remessas internacionais. Além disso, os usuários individuais também precisam efetuar suas compras com pagamentos através de cartões internacionais.

(vi) X (ex-Twitter)

O X, que anteriormente à compra da empresa pelo empresário Elon Musk em 2022, chamava-se Twitter, é uma rede social conhecida por sua simplicidade e praticidade. Foi pioneiro no conceito de "Microblog", onde os usuários podem compartilhar experiências de forma concisa e objetiva com mensagens de até 140 caracteres. Fundado em 2006, os criadores do Twitter tinham a visão de torná-lo o "SMS da internet", inclusive ao emular a limitação de caracteres das mensagens de texto dos celulares da época.

⁷⁴ MOREIRA, Francisco. Op Cit. p. 167.

No Brasil, o X é extremamente popular. Estatísticas não oficiais de 2021 indicam que o Brasil tinha aproximadamente 19 milhões de usuários ativos, o quarto país em número de usuários. A plataforma é utilizada como um repositório de notícias, informações e opiniões, com a maioria dos veículos de imprensa e grandes empresas do país mantendo perfis ativos na rede

As receitas do Twitter são geradas principalmente através de propaganda direcionada. A plataforma oferece aos seus usuários ferramentas como "like", que indica aprovação ao conteúdo, e "retweet", que permite reenviar esse conteúdo aos seguidores. Além disso, o "follow" possibilita que o usuário siga perfis de seu interesse, contribuindo para o refinamento do algoritmo da rede na personalização de conteúdo e publicidade na página inicial do usuário.

O X possui sua própria plataforma de anúncios, o X Ads, onde os anunciantes podem elaborar campanhas para alcançar audiências específicas. Em 2020, uma pesquisa de campo foi realizada para investigar a apresentação de anúncios na plataforma. Utilizando um perfil fictício, "patrocinou-se" uma postagem, o que resultou em uma cobrança de R\$ 106,60, classificada como "veiculação de material publicitário na internet", emitida pela empresa Twitter Brasil Rede de Informação Ltda.⁷⁵

A fatura indicava que a cobrança, referente ao período entre novembro de 2019 e agosto de 2020, estava relacionada à "veiculação de publicidade na internet". De acordo com a Lei Complementar número 116/03, essa veiculação de publicidade não está sujeita ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Dado que a fatura não cumpria os requisitos de emissão de nota fiscal da cidade de São Paulo, não foi possível confirmar se os valores descritos compõem a base tributária da empresa Twitter Brasil Rede de Informação Ltda.

A abordagem do X para a veiculação de anúncios é bastante inclusiva e ampla, permitindo que empresas, incluindo as estrangeiras, exibam anúncios patrocinados na *timeline* dos usuários brasileiros. Contudo, não há evidências claras se a remuneração recebida pelo X pela exibição desses anúncios é submetida à tributação no Brasil.⁷⁶

⁷⁵ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. 169.

⁷⁶ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. 170.

4. ESTRUTURAS JURÍDICAS UTILIZADAS PELAS *BIGTECHS* PARA EXPLORAÇÃO DO MERCADO BRASILEIRO

Para expandir seus mercados globalmente, as empresas da economia digital desenvolveram modelos de negócios que permitem alcançar consumidores em diversas localidades ao redor do mundo, transpondo fronteiras físicas. Essa abordagem é particularmente interessante para entender como esses modelos impactaram o sistema tributário brasileiro. Historicamente, o Brasil possuía um mercado relativamente fechado, com controle cambial e aduaneiro restrito, limitando o acesso dos consumidores a certos produtos ou serviços internacionais.

Contudo, a modernização tecnológica e as reformas no sistema financeiro nacional integraram o Brasil ao contexto internacional. A expansão da internet possibilitou aos consumidores brasileiros o acesso a uma vasta gama de produtos e serviços digitais. Serviços de assinatura ou pagamentos únicos, que anteriormente exigiriam uma empresa brasileira para a revenda local ou um fornecedor local licenciando o uso do produto ou serviço, tornaram-se acessíveis diretamente por meio de pagamentos com cartão de crédito internacional ou transferências bancárias em alguns casos.⁷⁷

O relatório do Plano de Ação 1 do BEPS de 2015 já destacava os modelos de negócios adotados por várias empresas na economia digital, sugerindo que tais modelos poderiam ser replicados no Brasil até certo ponto.

O modelo de varejista *online* é notavelmente eficiente, oferecendo uma experiência de compra globalizada. As empresas multinacionais conseguem alcançar uma vasta audiência ao disponibilizar seus *sites* em várias línguas e aceitar pagamentos via cartões de crédito. Este modelo abrange tanto a venda de produtos físicos, entregues por serviços de correio independentes, quanto a de produtos e serviços digitais, que podem ser baixados diretamente nos dispositivos dos clientes.

No contexto brasileiro, quando um consumidor compra um produto físico de um varejista *online* internacional, geralmente é necessário efetuar o pagamento de tributos aduaneiros. Estes são normalmente calculados como um percentual do valor

⁷⁷ OCDE. **Addressing the challenges of the digital economy**. Public consultation document. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 168. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 10 set. 2023.

declarado do produto e são pagos através de um sistema simplificado no site dos Correios. É comum que o valor declarado desses produtos seja inferior ao seu custo real.

Já na importação de produtos ou serviços intangíveis, o pagamento é realizado diretamente com um cartão de crédito, e o cliente faz o *download* do produto para seu computador ou celular. Esta modalidade de transação está sujeita apenas ao Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) de 6,38% no Brasil.

O relatório do BEPS destaca uma lacuna na alocação de renda aos Estados onde estão localizados os consumidores. Alguns países argumentam que a simples existência de um site na língua local poderia ser considerada suficiente para estabelecer um "estabelecimento permanente" ou estável, como é o caso em Israel.⁷⁸ Além disso, há consequências de tributação indireta que também devem ser consideradas. Este cenário ilustra os desafios enfrentados pelos sistemas tributários nacionais na adaptação às complexidades do comércio digital globalizado.

O relatório BEPS também discute o modelo de negócios baseado em publicidade na internet. Neste modelo, empresas oferecem serviços gratuitos, como ferramentas de busca e serviços de e-mail, em troca de dados sobre as preferências dos usuários. Essas informações são utilizadas pela inteligência artificial da empresa para compreender o perfil do usuário, permitindo a apresentação de publicidade direcionada, mais provável de interessar ao consumidor. A receita principal dessas plataformas provém da publicidade, cobrada com base no número de cliques ou visualizações dos anúncios.

Os contratos publicitários podem ser realizados eletronicamente no site da empresa, geralmente por meio de um contrato de adesão. Nesse modelo, tradicionalmente não há presença física da empresa ou estrutura no país do anunciante, o que dificulta a aplicação de conceitos como "presença econômica significativa" e, conseqüentemente, a alocação de parte da renda ao local da exibição da publicidade.

Sob as regulamentações brasileiras, especialmente no que tange ao ISS (Imposto Sobre Serviços), este modelo apresenta desafios para sua aplicação no

⁷⁸ OCDE. **Revised guidance on the application of the Transactional Profit Split Method**: Inclusive Framework on BEPS: Action 10. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris OECD Publishing, 2018, p. 137. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf>. Acesso em: 15 out. 2023.

Brasil. Comumente, o modelo de compra de "serviços de publicidade" para revenda local é o mais empregado.

Este modelo não levanta grandes preocupações em termos de tributação indireta, pois já é abrangido pelo ISS. No entanto, quanto à tributação direta sobre a renda, ela é minimamente contemplada pelo modelo de revenda. Uma preocupação reside na falta de conhecimento por parte do fisco brasileiro sobre os custos reais de desenvolvimento, manutenção e operação das plataformas, assim como sobre a lucratividade destas, uma vez que o Brasil poderia ter direito a uma margem de lucro potencialmente superior aos 20% previstos pelo método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL).⁷⁹

A OCDE já abordou a questão das estruturas de negócios digitais em outras ocasiões, evidenciando sua relevância e impacto na economia global.

Uma estrutura amplamente utilizada no setor digital é a de computação na nuvem para a venda de *softwares* e jogos *online*, conhecida como "*cloud computing*". Neste modelo, os *softwares* são operados em servidores distribuídos globalmente e disponibilizados aos clientes através de diversas interfaces, geralmente mediante o pagamento de taxas.

É comum que a propriedade jurídica do software e da tecnologia associada seja transferida para países que não têm uma relação direta com o local de desenvolvimento do produto. O relatório da OCDE identifica essa prática como uma estrutura típica de planejamento tributário do período pré-BEPS. Por exemplo, jogos desenvolvidos em países como Japão ou Estados Unidos, que são grandes mercados de jogos, muitas vezes têm sua propriedade intelectual transferida para países com regimes fiscais mais favoráveis, como Luxemburgo ou Irlanda, através de "acordos de contribuição de custos".⁸⁰

Essas estratégias demonstram como as empresas de tecnologia e jogos digitais utilizam a flexibilidade da legislação tributária internacional para otimizar suas obrigações fiscais, um tema que tem sido de crescente interesse e análise por organizações internacionais como a OCDE.

⁷⁹ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 172.

⁸⁰ OCDE. **Addressing the challenges of the digital economy**. Public consultation document. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 175. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 10 out. 2023.

Na maioria das vezes, pode haver uma entidade local, relacionada à detentora dos intangíveis, que realiza atividades de promoção e *marketing* de jogos. Essa empresa local é geralmente remunerada por um modelo de "*cost plus*". No Brasil, essa estrutura pode estar em conformidade com as regras de preços de transferência, aplicando o método do Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro, com uma margem fixa de 15%. Os pagamentos por jogos e *softwares* são feitos diretamente pelos usuários locais com cartões de crédito internacionais, ao contrário dos países da OCDE, onde a empresa detentora dos softwares pode possuir contas bancárias locais.

Neste exemplo, a única situação de alocação de renda para o Brasil seria através do pequeno lucro reconhecido pela empresa local de *marketing*. Os pagamentos feitos com cartão de crédito internacional estão sujeitos apenas ao IOF de 6,38%. Não há indícios de recolhimento do ISS sobre a operação com os *softwares*, já que o "licenciante" via nuvem geralmente não possui presença local, além de a questão ser bastante complexa.

Por fim, há o modelo de negócios da loja de aplicativos (app store).⁸¹ Comumente, o fabricante do sistema operacional dos celulares modernos mantém uma loja de aplicativos online acessível através de um *website*, onde todas as vendas são realizadas. Os pagamentos são recebidos pelo gestor da loja e posteriormente repassados aos desenvolvedores dos aplicativos. Este modelo também apresenta desafios em termos de alocação de receita e tributação, especialmente considerando a natureza global e digital das transações.

Nossas pesquisas indicam que as maiores lojas de aplicativos são mantidas pelo Google (Google Play Store) e pela Apple (App Store). Ambas as empresas contam com entidades locais de intermediação de pagamentos. Conforme relatado pela OCDE, essas lojas de aplicativos coletam o valor total da venda, retendo normalmente 25% do valor da transação e repassando 75% ao desenvolvedor ou titular do aplicativo.

Há incertezas quanto à parcela de 25% retida em cada compra: se esse valor é repassado à entidade local no Brasil e, conseqüentemente, sujeito à tributação de

⁸¹ OCDE. **Addressing the challenges of the digital economy**. Public consultation document. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. p. 177. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 10 out. 2023.

IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), ou se é encaminhado para a entidade internacional que opera o website/loja de aplicativos. A emissão de recibos via e-mail pela entidade internacional da loja de aplicativos sugere que a retenção de 25% pode estar ocorrendo no exterior, conforme evidenciado pelos recibos anexados às pesquisas.

Este cenário ressalta a importância de analisar os arranjos de pagamento e as instituições que facilitam para os consumidores individuais a realização de contratos de câmbio e remessas internacionais, algo que se tornou muito mais acessível do que em anos anteriores.

Desde 2013, leis e regulamentos foram implementados no Brasil, abordando as instituições de pagamento e as empresas de arranjos de pagamento, incluindo-as no Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB).⁸² Essas mudanças legislativas e regulamentares têm impactos significativos na maneira como transações digitais e pagamentos internacionais são conduzidos e tributados no país.

A Lei nº 12.865/2013, que é a conversão em lei da Medida Provisória nº 615/2013, estabeleceu as regras para a atuação das empresas de pagamento no Brasil. Essas empresas oferecem serviços de pagamento que, em certos casos, possibilitam a contratação direta de um serviço entre um consumidor brasileiro e uma empresa não residente. Posteriormente, a instituição de pagamentos realiza a operação de câmbio em benefício da empresa estrangeira.

Os consumidores brasileiros podem realizar pagamentos com o uso de cartões de crédito ou efetuando transferências de um valor em reais para uma conta, que posteriormente pode ser usado na aquisição de produtos e serviços digitais. Essa facilidade abriu um leque de possibilidades comerciais, e as instituições de pagamento podem ser classificadas em três modalidades, conforme a regulamentação do Banco Central do Brasil e do Conselho Monetário Nacional. Elas podem atuar como: (i) emissor de moeda eletrônica; (ii) prestador de instrumento de pagamento pós-pago (cartão de crédito); e (iii) credenciador, atuando como intermediário na habilitação de recebedores e na liquidação financeira.

⁸² BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.214 de março de 2001**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10214.htm#:~:text=LEI%20No%2010.214%2C%20DE%2027%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%202001.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20atua%C3%A7%C3%A3o%20das,brasileiro%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>. Acesso em: 16 de out. de 2023.

Além dessas funções, há uma categoria que se destaca por facilitar a contratação direta de serviços e produtos digitais por consumidores brasileiros do exterior nas operações B2C (*Business-to-Consumer*): as Facilitadoras de Pagamentos Internacionais (FPIs). Estas entidades foram regulamentadas pela Circular nº 3.691/2013 do Banco Central do Brasil, permitindo um avanço significativo ao atuar como intermediárias entre o cliente e o provedor internacional. As FPIs coletam os recursos no Brasil, em reais, e realizam uma operação de câmbio em nome do cliente com instituições normais de câmbio.⁸³

Em linhas gerais, o processo de pagamento envolvendo FPIs, e posteriormente os prestadores de serviço do eFX, funcionava da seguinte maneira:

1. Pagamento em Moeda Local: O comprador, uma pessoa física, realizava o pagamento em reais, seja por cartão de crédito ou transferência bancária, para a FPI.

2. Contratação de Câmbio e Remessa: A FPI, por sua vez, realizava a contratação de uma operação de câmbio, remetendo a moeda estrangeira diretamente ao vendedor estrangeiro. Esta operação de câmbio era única e segregada da transação entre os clientes e a FPI.

3. Substituição da FPI pelo eFX: A partir de outubro de 2021, a figura das FPIs foi substituída pelos operadores do eFX (Serviço de Pagamento ou Transferência Internacional), conforme estabelecido pelo art. 143-A da Circular nº 3.691/2013 e pela Resolução Bacen nº 137, de 9 de setembro de 2021. Essa resolução também detalha a responsabilidade dos prestadores de serviço de eFX em informar os clientes sobre suas obrigações e as condições do serviço prestado.

4. Retenção de IRRF: Tanto as FPIs quanto os prestadores de serviço de eFX poderiam exigir a retenção na fonte do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), normalmente à alíquota de 15%, com base nos artigos 744 e 746 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de 2018 (RIR/2018). Contudo, essa retenção poderia inviabilizar transações e iria contra o objetivo das normativas, que é estimular o comércio internacional de bens e serviços, incluindo os digitais.

⁸³ BANCO CENTRAL DO BRASIL. Circular nº 3.691. de 16 de dezembro de 2013. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2013/pdf/circ_3691_v1_O.pdf>. Acesso em 02 de nov. 2023.

Este cenário reflete o esforço do Brasil em se adequar às regras de flexibilização do comércio internacional, especialmente no contexto de seu processo de adesão à OCDE. A transição das FPIs para os operadores do eFX representa uma etapa importante nesse processo, com o objetivo facilitar e regularizar as transações internacionais de bens e serviços digitais.

A questão da aplicação das regras de retenção na fonte do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) no Brasil é um aspecto complexo, principalmente quando se trata de operações em que as empresas atuam meramente como intermediárias. Este é um ponto crítico, pois atribui a essas empresas a responsabilidade tributária em operações nas quais elas não são as beneficiárias diretas dos serviços.⁸⁴

O cerne da questão reside na interpretação do artigo 744 do RIR/2018, que ao mencionar a técnica da retenção na fonte, direciona a incidência do imposto ao momento em que a Facilitadora de Pagamentos Internacionais (FPI) ou prestador do eFX realiza a remessa para pagamento ao beneficiário estrangeiro. A legislação brasileira impõe à fonte pagadora a obrigação de reter o IRRF no momento do pagamento, crédito, emprego, remessa ou entrega dos rendimentos.⁸⁵

Conforme argumentado por especialistas na área, qualquer transferência de disponibilidade a um beneficiário não residente por uma fonte brasileira pode gerar o fato gerador do IRRF. Isso cria uma controvérsia significativa, uma vez que as instituições de pagamento não se beneficiam diretamente do serviço e, portanto, não deveriam estar sujeitas ao IRRF.

Essa situação ilustra a complexidade da tributação em operações digitais e internacionais, e a necessidade de uma abordagem mais clara e específica na legislação tributária para lidar com esses novos modelos de negócios e transações financeiras. O debate sobre a aplicação do IRRF em operações intermediadas por FPIs e prestadores do eFX reflete os desafios enfrentados pelo sistema tributário brasileiro na adaptação ao crescente comércio digital e internacional.⁸⁶

⁸⁴ BRASIL. Presidência da República. **Decreto n. 5.844/1943**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5844.htm>. Acesso em: 20 out. 2023.

⁸⁵ COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel. IRF e IOF sobre remessas realizadas por empresas de intermediação de pagamento e regulação do Bacen. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 643.

⁸⁶ Ibidem.

O estudo dos artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional (CTN) é crucial para entender a distinção entre contribuinte e responsável tributário. De acordo com o art. 121, o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte, que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, ou o responsável, que, sem ter essa relação, assume a obrigação de pagar o tributo devido pelo contribuinte. Já o art. 128 estabelece que a responsabilidade tributária só pode ser atribuída a terceiros com alguma vinculação ao fato gerador da obrigação tributária.⁸⁷

Nesse contexto, a interpretação de Coelho e Chiang é relevante. Eles argumentam que a mera intermediação na transferência de valores não caracteriza a entidade intermediária como a “fonte” do pagamento, nem o pagamento como “rendimento” do beneficiário não residente. Ou seja, a natureza jurídica de rendimento se concretiza na etapa em que o beneficiário do bem ou serviço digital realiza o pagamento ao intermediário, e não na etapa subsequente, em que o intermediário repassa o pagamento.⁸⁸

Este entendimento é importante porque realça a complexidade de determinar a responsabilidade tributária em transações que envolvem múltiplos atores e etapas. Sob essa perspectiva, as instituições de pagamento que atuam apenas como intermediárias na operação de remessa de valores ao exterior não deveriam ser consideradas responsáveis pelo pagamento do IRRF, uma vez que não se beneficiam diretamente do serviço e não têm vinculação direta com o fato gerador do tributo. A clareza nesta diferenciação é fundamental para assegurar a correta aplicação das normas tributárias e evitar a atribuição indevida de responsabilidades fiscais.

A operação de intermediação de pagamentos, em sua essência, é um serviço distinto da operação subjacente, que envolve a prestação de serviços ou entrega de bens digitais por uma empresa digital não residente. Essa operação de intermediação pode ser dividida em dois segmentos distintos: O primeiro segmento envolve o recebimento de moeda nacional (reais) pela instituição de pagamentos, da pessoa física beneficiária do serviço ou bem digital. Já o segundo segmento, é o

⁸⁷ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/03/leis/15172compilado.htm>>. Acesso em: 20 out. 2023.

⁸⁸ COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel. Op. Cit. p. 644.

recebimento dos valores em moeda estrangeira pela instituição de pagamentos, em benefício do não residente.

Importante frisar que o intermediador não deve ser caracterizado como a fonte dos pagamentos. A fonte do rendimento é a pessoa brasileira que se beneficiou do serviço ou bem fornecido. Nesse contexto, é crucial dissociar as figuras da fonte de pagamento do intermediador, uma vez que a fonte surge de expressa previsão legal, o que não ocorre na intermediação efetuada pela FPI (Facilitadora de Pagamentos Internacionais).

Conforme explicado pelo professor Ricardo Mariz de Oliveira, é um equívoco confundir a fonte de pagamento com um mero agente de arrecadação. Ao realizar o pagamento ao beneficiário estrangeiro, o adquirente do bem ou serviço digital cumpre sua obrigação de direito privado, caracterizando-se a extinção da obrigação.⁸⁹

A retenção do imposto devido pela FPI ocorre no momento do pagamento da renda ou provento. Assim, o imposto devido na fonte se torna devido, e o fato gerador ocorre, se a pessoa encarregada dessa retenção cumprir com sua obrigação de direito privado, decorrente do pagamento da parcela combinada pela prestação de serviços ou entrega do bem digital. Em casos de inadimplemento, trata-se de uma situação de não ocorrência do fato gerador do IRRF.

Nessa análise, percebe-se uma situação em que a transferência do pagamento do adquirente brasileiro para o intermediador da operação de câmbio representa o fim da obrigação de pagamento entre ele e o fornecedor estrangeiro. Isso gera uma nova obrigação, distinta da primeira, que é a entrega dos recursos para o beneficiário estrangeiro.⁹⁰

No momento em que a pessoa física efetua o pagamento ao intermediador, já ocorre o fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), devido à extinção da obrigação jurídica que deu origem ao pagamento. Porém, é importante reconhecer a complexidade dessa relação jurídica, uma vez que a FPI não é a beneficiária efetiva dos rendimentos, que pertencem a um terceiro. A responsabilidade tributária deveria recair sobre a fonte pagadora, que é o devedor do montante que originou o pagamento.

⁸⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2090, v. 1, p. 598.

⁹⁰ COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel. Op Cit. p. 645,

Resumindo, o intermediário não faz parte da relação contratual que originou o rendimento, visto que atua apenas como um agente de arrecadação/pagamento para que o pagamento alcance o beneficiário estrangeiro. A ausência de uma disposição legal que atribua responsabilidade direta à FPI pode ser vista como uma lacuna na legislação tributária brasileira, já que o Código Tributário Nacional (CTN) não prevê a atribuição dessa responsabilidade ao intermediário, mas sempre se refere à vinculação com a ocorrência do fato gerador.

A retenção na fonte é justificada pela vinculação da fonte pagadora com a ocorrência do fato gerador do IRRF. Este entendimento destaca que a retenção do imposto tem suporte jurídico na relação entre a fonte pagadora e a ocorrência do fato gerador, e não necessariamente na figura do intermediador que facilita a transação.

A ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) está diretamente associada ao pagamento de renda ou proventos e não deve ser confundida com a mera transferência de moeda. A posse temporária de numerário pelo intermediário, embora possa parecer uma base para a tributação, não constitui, por si só, a ocorrência do fato gerador do IRRF.⁹¹

É crucial considerar que, independentemente da argumentação jurídica, a prática do fisco pode divergir. Um exemplo é o Acórdão nº 106-14.997 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF),⁹² datado de 11 de maio de 2006. Neste caso, uma empresa brasileira contratou serviços com duas empresas do mesmo grupo econômico, uma brasileira e outra estrangeira. A empresa brasileira seria remunerada e transferiria a parte correspondente à empresa estrangeira. A autuação da empresa brasileira no momento dessa remessa foi devidamente criticada por Coelho e Chiang.⁹³

⁹¹ COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel. Op. Cit. p. 518.

⁹² “Ementa: IR FONTE — PAGAMENTO A BENEFICIÁRIO NO EXTERIOR PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS - Quando o Pagamento pela prestação de serviços é realizado a beneficiário no exterior, a retenção na fonte é definitiva, e tem como suporte a regra do art. 685 do RIR/99, sendo responsável pela retenção aquele que última a transferência do valor & empresa com sede no exterior. Recurso provido.”.

Decisão: ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado”

(BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão n. 106-14.997**. Processo n. 10735.000845/2003.15, publ. 11.05.2006, contribuinte Conduto Companhia Nacional de Dutos, rel. Wilfrido Augusto Marques, Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/incon/public/pages/ConsultarjurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em 5 de dez. 2023).

⁹³ COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel. Op Cit. p. 648.

Outro exemplo relevante é o Acórdão nº 102-49.480, julgado pelo antigo Conselho de Contribuintes em 4 de fevereiro de 2009. Neste caso, o contribuinte, emissor de títulos de dívida, foi autuado pelo fisco por não reter o IRRF sobre os juros pagos a não residentes. Este caso ilustra como as regras brasileiras de retenção na fonte são aplicadas, muitas vezes de maneira que pode não refletir a realidade complexa das transações internacionais e digitais.

Ambos os casos demonstram que, apesar da clareza teórica das regras tributárias, a aplicação prática pelo fisco pode levar a interpretações e decisões que divergem da lógica jurídica subjacente. Isso ressalta a importância de uma compreensão aprofundada e atualizada das normas fiscais, especialmente em um contexto de transações digitais e globais cada vez mais complexas.

No caso do Acórdão referente à emissão de títulos de dívida privada no mercado internacional (*Eurobonds*), a questão central era a aplicação da alíquota de retenção na fonte conforme estipulado pelo acordo para evitar a dupla tributação entre o Brasil e o Japão. Essencialmente, o contribuinte brasileiro, ao emitir esses títulos, buscava se beneficiar da alíquota mais baixa de retenção na fonte prevista nesse acordo.

Os bancos japoneses atuavam como "agentes pagadores" nessa operação, intermediando a relação de dívida entre o emissor brasileiro e os adquirentes dos títulos no mercado internacional. O acórdão destacou dois argumentos principais:⁹⁴ (i) ausência de cláusula de beneficiário efetivo: O acordo entre Brasil e Japão não incluía uma cláusula que exigisse que o receptor dos juros no Japão fosse o beneficiário efetivo. Isso significa que a simples previsão do acordo seria suficiente para afastar a aplicação da norma interna brasileira (art. 685 do RIR/1999); e (ii) Intenção de não Abuso do acordo: o acórdão também considerou que não houve intenção de abuso do acordo. A natureza da operação demandava um "agente pagador" com funções bem definidas e essenciais para a conclusão da operação.

Este caso ilustra a complexidade na aplicação de tratados internacionais e normas internas em operações transfronteiriças, especialmente em contextos em que intermediários como os "agentes pagadores" desempenham papéis cruciais. Ressalta-se a importância de uma análise cuidadosa e contextual das operações

⁹⁴ CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes; SANTOS, Celso Araújo. Caso TIM Nordeste: aplicação do Tratado Brasil-Japão na remessa de juros decorrentes de Eurobonds. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes, et al. (org). **Tributação internacional**: análise de casos. São Paulo: MP, 2010, p. 383-398.

financeiras internacionais para determinar a aplicabilidade de tratados de dupla tributação e a incidência de impostos na fonte.

A questão central relacionada aos agentes pagadores em operações de Eurobonds diz respeito à sua função na coordenação do recebimento e envio de juros aos detentores dos títulos. Estes detentores podem estar localizados em qualquer parte do mundo, inclusive no Japão. O foco principal aqui não é o momento da retenção na fonte, mas sim a determinação da alíquota aplicável.

A aplicação da alíquota estabelecida no acordo de dupla tributação entre Brasil e Japão poderia, à primeira vista, reforçar a ideia de que o intermediário não deve ser parte da obrigação tributária principal de retenção e recolhimento do IRRF. No entanto, é crucial reconhecer que o beneficiário efetivo do rendimento deve recebê-lo diretamente, para si mesmo, e não através de terceiros. Isso significa que os agentes, mandatários com representação e administradores fiduciários não se enquadram no conceito de beneficiário efetivo, pois não há uma recepção definitiva dos recursos por eles.⁹⁵

Portanto, a Lei nº 12.249/2010, ao vedar a dedutibilidade nos custos ou despesas das quantias pagas, remetidas, creditadas, empregadas ou entregues a beneficiários que não sejam os efetivos, reitera a importância de identificar claramente quem é o beneficiário efetivo dos rendimentos em questões de tributação. Isso implica que, em situações em que intermediários como agentes pagadores estão envolvidos, é necessário avaliar cuidadosamente a natureza da transação e a aplicação das normas tributárias para determinar corretamente a responsabilidade pelo IRRF.

Outro exemplo notório, desta vez envolvendo o Poder Judiciário, é o mandado de segurança impetrado pela Volvo Brasil.⁹⁶ O caso diz respeito à implementação do Acordo Brasil-Japão para evitar a bitributação, com enfoque nos juros pagos a uma subsidiária panamenha de uma empresa com sede no Japão. A Volvo sustentava que a empresa no Japão era a verdadeira beneficiária dos rendimentos, em vez da sua filial no Panamá, que estava isenta de imposto de renda naquele país. No entanto, o Supremo Tribunal Federal (STF) emitiu uma decisão contrária à Volvo, baseando-se no fato de que o rendimento já tinha sido tributado no Brasil e não era

⁹⁵ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 187.

⁹⁶ Mandado de Segurança n. 2001.04.01.045430-9, 4º Vara Federal de Curitiba.

objeto de tributação no Panamá, o que elimina a questão da dupla tributação. Ademais, o recurso extraordinário foi indeferido devido à impossibilidade de revisão das provas e fatos estabelecidos no processo.

Prosseguindo com a análise, surge uma questão crucial: a definição do momento específico da ocorrência do fato gerador da tributação, qual seja, se ocorreria na simples ação de crédito contábil ou na efetiva disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Especificamente para o beneficiário estrangeiro, a dúvida resta sobre o em que instante a renda se torna disponível. De acordo com nossa compreensão, para a parte brasileira envolvida, esta renda se torna disponível no instante do pagamento à parte estrangeira.⁹⁷

É crucial ponderar que atribuir a responsabilidade de retenção na fonte à entidade pagadora, servindo como intermediária, meramente pelo fato de gerenciar os recursos transitórios, pode ser uma estratégia simplista que pode conduzir a retrocessos. Por outro lado, na ausência de tal mecanismo, o sistema tributário brasileiro enfrenta um grande desafio para monitorar e controlar tais movimentações financeiras, o que pode resultar em uma elevada evasão fiscal.

No entanto, é importante não negligenciar o fato de que a instituição de pagamento não está diretamente vinculada ao fato gerador do tributo. Essa instituição age apenas como uma facilitadora da transação financeira, e, assim, qualquer tentativa de imputar responsabilidade tributária a tal instituição carece de fundamentação legal e base jurídica robusta.⁹⁸

4.1. APRESENTAÇÃO CONTÁBIL DA EXPLORAÇÃO DOS MERCADOS BRASILEIROS/LATINO-AMERICANOS

Há um desafio notável em determinar o faturamento ou a receita gerada por empresas do setor digital no mercado brasileiro, especialmente a existência de receitas que possam ter um vínculo com o território brasileiro, seja sob a legislação atual ou as novas diretrizes dos Pilares 1 e 2 da OCDE. O objetivo é quantificar a importância do mercado brasileiro em termos de número de usuários e investigar

⁹⁷ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 188.

⁹⁸ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 189.

uma possível correlação entre a base de usuários e as receitas obtidas por estas empresas.

4.1.1. O Reconhecimento dos Resultados com a Exploração do Mercado Brasileiro

Antes de adentrarmos na fonte dos números destas grandes empresas da economia digital, é crucial ressaltar que nenhuma das quatro empresas analisadas publica suas demonstrações financeiras no Brasil. Esta falta de publicação das demonstrações financeiras no Brasil é um aspecto fundamental para compreender os resultados financeiros dessas empresas no contexto brasileiro.

O caso do arquivamento da ata pela Google Brasil Internet Ltda., identificada pelo CNPJ 06.990.590/0001-23 que, em 10 de maio de 2021, procedeu-se ao arquivamento da Ata da Reunião Ordinária de Sócios, datada de 30 de abril de 2021. Nesta reunião, houve a aprovação unânime do balanço patrimonial e dos resultados econômicos do ano fiscal encerrado em 31 de dezembro de 2020, acompanhados do Parecer dos Auditores Independentes, também datado de 30 de abril de 2021. O documento revelou um lucro significativo de R\$ 623.148.212,00, destinado a reserva de lucros da empresa.⁹⁹

No entanto, é notável que, apesar dessa publicação e do seu arquivamento, nem o balanço patrimonial nem a demonstração dos resultados da empresa foram inclusos. Isso se deve a um mandado de segurança contra a decisão da Junta Comercial do Estado de São Paulo que, seguindo a Lei n. 11.638/2007, exigia a divulgação das demonstrações contábeis das Sociedades de Grande Porte, definidas por receita bruta anual acima de R\$ 300.000.000,00 ou total de ativos acima de R\$ 240.000.000,00. O processo resultou no reconhecimento da necessidade de elaboração e registro desses documentos, mas sem a obrigatoriedade de sua publicação.

Esta mesma condição se aplica às demonstrações contábeis de outras grandes empresas como Apple, Amazon e Facebook. Uma busca realizada na Junta Comercial do Estado de São Paulo em 27 de outubro de 2021 não resultou na identificação de qualquer publicação dessas demonstrações.¹⁰⁰

⁹⁹ BRASIL. Processo JE/SP n. 2016.61.00.021527-9/8P, Apelação Cível n 0012597 36.2016.4.03.6100/SP.

¹⁰⁰ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 189.

4.1.2. A Origem dos Números: Formulários 10-K na *Securities and Exchange Commission* e Análise Cruzada com Dados Públicos de Usuários

As informações financeiras e contábeis das empresas são regularmente divulgadas nos portais de relações com investidores de cada corporação. Como são entidades de capital aberto, com ações negociadas na Nasdaq - a bolsa de valores norte-americana focada em empresas de tecnologia - essas empresas são obrigadas a submeter anualmente o formulário 10-K à *Securities and Exchange Commission* (SEC) dos Estados Unidos. Este documento oferece um panorama detalhado das operações financeiras e contábeis das empresas.

Ao examinar o formulário 10-K submetido pela Alphabet Inc., observa-se as receitas da zona geográfica que abarca o Brasil, denominada "Outras Américas", alcançaram a cifra de aproximadamente 9,5 bilhões de dólares americanos em 2020, um aumento em relação aos cerca de 9 bilhões de dólares registrados no ano precedente.¹⁰¹

Inicialmente, as receitas que teoricamente poderiam ser atribuídas à operação brasileira seriam de R\$ 6,975 bilhões em 2018, R\$ 8,971 bilhões em 2019 e R\$ 10,010 bilhões em 2020. Uma empresa com um faturamento dessa magnitude estaria, com grande certeza, entre as 10 maiores empresas do Brasil em termos de receita, conforme os parâmetros do ranking da Revista Exame.¹⁰²

É notável que o YouTube se destaca como uma das plataformas sociais com maior aceitação no cenário global, surpreendendo com números como o de usuários mensais, que excedem 2 bilhões de pessoas. Nota-se, ademais, sua importância para o mercado brasileiro, visto que o Brasil figura na terceira posição no ranking de usuários individuais, com 83 milhões, ficando atrás apenas da Índia, com 225 milhões, e dos Estados Unidos, com 197 milhões.¹⁰³

Informações adicionais são fornecidas pela própria plataforma. Um artigo de julho de 2017 intitulado "Entenda o poder do YouTube" ressalta o Brasil como "o país do vídeo", e destaca que, em média, o brasileiro dedica cerca de 1 hora e 47 minutos

¹⁰¹ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. 190.

¹⁰² REVISTA EXAME. Maiores & Melhores 2020: As 1.000 maiores empresas do Brasil. Disponível em: <<https://exame.com/revista-exame/500-1-000-maiores-empresas/>>. Acesso em 04 de abr. de 2024.

¹⁰³ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 189.

diários a assistir vídeos ou a jogar videogames.¹⁰⁴ A mesma fonte indicou que, em 2017, presumivelmente o Brasil contava com 98 milhões de usuários. Dados mais recentes publicados pela plataforma apontam que, durante o pico da pandemia da Covid-19, o número de usuários mensais alcançou 105 milhões no Brasil, sugerindo que atualmente essa cifra possa ser ainda maior. Ademais, o número de assinantes com idades entre 18 e 49 anos supera o das televisões por assinatura.

Prosseguindo, ao analisar o formulário 10-K submetido pela Facebook Inc., a empresa matriz que gerencia o Facebook, identifica-se os seguintes dados: As receitas por geografia do Facebook são detalhadas no segmento "*Revenues disaggregated by Geography*". A empresa reconhece receitas com base no endereço de cobrança de seus clientes e estabelece uma divisão da origem com nomenclatura da origem dos valores. Resumidamente, não há dados específicos segregados para o Brasil. Contudo, percebe-se que as receitas do Facebook obtidas no país estão incluídas na categoria "Resto do mundo".

Adicionalmente, o relatório esclarece que a provisão para o Imposto de Renda, realizado pela matriz, consolidado foi de US\$ 4,034 bilhões em 2020, reduzindo de US\$ 6,327 bilhões em 2019 e comparado a US\$ 3,249 bilhões em 2018. As alíquotas efetivas de imposto foram de 12,2% em 2020, 25,5% em 2019 e 12,8% em 2018.¹⁰⁵

As receitas do Facebook provêm majoritariamente da exibição de anúncios (*advertising*). Conforme descrito nas notas explicativas dos resultados operacionais, a receita é gerada primordialmente pela exibição de anúncios para os usuários em suas plataformas, como Facebook, Instagram e Facebook Messenger, com reconhecimento de receita baseado em impressões — aquelas apresentadas de acordo com as preferências dos usuários. Outras fontes de receita, embora menos significativas e que requerem demonstração, incluem a venda de produtos físicos e receitas de desenvolvedores que utilizam a infraestrutura de pagamentos da empresa.

Para assegurar a consistência entre os conjuntos de dados utilizados, deve-se considerar também a população brasileira conforme indicado pelo Banco Mundial,

¹⁰⁴ GOOGLE. **Entenda o poder do YouTube**. Think with Google, jul. 2017. Disponível em: <https://www.thinkwithgoogle.com/intl/pt-br/estrategias-de-marketing/video/entenda-o-poder-do-youtube/>. Acesso em: 6 nov. 2023.

¹⁰⁵ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 203.

que é de 212.559.409 habitantes, representando 9,43% da população da região "Resto do mundo".¹⁰⁶

Com base nas receitas do Facebook anteriormente mencionadas, as receitas atribuídas à região "Resto do mundo" somaram US\$ 7,385 bilhões em 2020, US\$ 6,259 bilhões em 2019 e US\$ 4,747 bilhões em 2018. Estas receitas são predominantemente advindas de publicidade. Ao aplicar o percentual da população, estima-se que o Brasil deteve um potencial de receitas alocáveis da seguinte forma: R\$ 1,734 bilhão em 2018, R\$ 2,379 bilhões em 2019 e R\$ 3,594 bilhões em 2020.¹⁰⁷

É imperativo sublinhar a dominância do Facebook no Brasil. Atualmente, o Brasil é o quarto maior mercado da plataforma, com aproximadamente 130 milhões de usuários em julho de 2021. Com uma base global estimada em 2,9 bilhões de usuários, o Brasil representa por volta de 4,5% do total global de usuários do Facebook, abrangendo todas as suas interfaces.¹⁰⁸

4.1.3. A Dificuldade em Correlacionar Informações Contábeis com a Localização Geográfica das Receitas

Ao analisar os formulários 10-K das empresas Alphabet (Google) e Facebook, percebe-se um desafio substancial em determinar com precisão a localização geográfica de suas receitas. As geografias consolidadas nos relatórios muitas vezes englobam múltiplos continentes. O Brasil está classificado como "Resto do mundo" no relatório do Facebook, enquanto o Google o categoriza como "Outras Américas". Apesar disso, o Brasil está entre os cinco maiores mercados em número de usuários para ambas as plataformas.

Essa situação decorre, em parte, da natureza jurídica dos contratos firmados. Geralmente, a entrega de bens ou serviços digitais ocorre diretamente ao cliente no Brasil, por exemplo, sem uma participação direta das empresas locais que representam as matrizes estrangeiras, a menos que seja exigido por regulamentações locais.

Um exemplo disso é a atividade publicitária do Google Ads, onde o ISS, cobrado pela municipalidade onde a Google Brasil está sediada, justifica a

¹⁰⁶ Idem, p. 205.

¹⁰⁷ Idem, p. 206.

¹⁰⁸ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 206.

participação da subsidiária brasileira na transação jurídica. Se não fosse por isso, talvez não houvesse participação da filial brasileira, conforme indicado pela nota fiscal que descreve o serviço como “Revenda de espaço publicitário”.¹⁰⁹

A norma contábil americana ASC 606 — “*Revenue from Contracts with Customers*” estabelece critérios para o reconhecimento de receitas, incluindo a aprovação do contrato, a identificação dos bens ou serviços a serem transferidos, os termos de pagamento, a substância do contrato e a probabilidade de pagamento da receita.

Tanto para o Google quanto para o Facebook, observa-se que: (i) a relação direta ocorre entre a plataforma e o usuário/cliente; (ii) a maioria dos serviços é oferecida mediante pagamento direto; e (iii) o reconhecimento contábil da receita ocorre com a efetiva apresentação dos anúncios ou prestação do serviço. Contudo, essas empresas divulgam apenas os resultados de maneira consolidada, sem detalhar por geografia.¹¹⁰

A atuação das empresas brasileiras nos acordos entre Google e Facebook e seus clientes poderia ser mais transparente se as demonstrações financeiras fossem divulgadas no Brasil. A Lei n. 11.638/2007 estipula que as sociedades de grande porte, inclusive as limitadas, devem obedecer às normas da Lei n. 6.404/1976 quanto à escrituração e elaboração de demonstrações financeiras. Consideram-se de grande porte as sociedades com ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual maior que R\$ 300 milhões, baseando-se no último ano-calendário.¹¹¹

Neste cenário, questiona-se se empresas como Google e Facebook publicam suas demonstrações financeiras no Brasil. Em pesquisa na Junta Comercial do Estado de São Paulo, observou-se o registro de atos societários da Google Brasil Internet Ltda., incluindo a “Ata de Reunião Ordinária de Sócios” de 30 de abril de 2021, que aprovou as contas da administração, o balanço patrimonial e o parecer dos auditores. Contudo, esses documentos não estavam disponíveis devido a uma decisão judicial favorável à empresa.¹¹²

Em nossa análise, a decisão de não publicar tais demonstrações financeiras no Brasil não se deve a uma questão de sigilo, pois o Google já divulga seus

¹⁰⁹ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 207.

¹¹⁰ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 207.

¹¹¹ BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 10 de nov. de 2023.

¹¹² MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 208.

resultados consolidados nos Estados Unidos. A razão parece ser a complexidade das operações da empresa, que poderiam ser mal interpretadas pelo público em geral, especialmente em um contexto em que as *BigTechs* são questionadas globalmente por práticas de *profit shifting* e pela falta de pagamento de impostos nas jurisdições dos mercados consumidores.

Deve-se considerar a relação entre a natureza das atividades desenvolvidas pelas empresas da economia digital e a possibilidade de operarem em países sem necessidade de uma presença física. Como mencionado, tais empresas geralmente estabelecem escritórios ou entidades legais somente quando exigido pela legislação local. Um exemplo claro é a Lei Complementar n. 116/2005, que impõe a incidência do ISS em atividades de publicidade e propaganda.

Empresas de economia tradicional que desejam operar no Brasil, por um longo período, eram obrigadas a estabelecer uma pessoa jurídica no país, devido à exigência de autorização presidencial para funcionamento de filiais. Embora essa exigência tenha sido amenizada, a economia digital permite uma atuação internacional facilitada, onde estruturas de pagamento globalizadas viabilizam a operação por meio de um *site* em português e suporte local fornecido por terceiros, sem constituir uma presença digital significativa — um conceito ainda não definido na legislação brasileira.

Ademais, uma crítica relevante à utilidade das demonstrações financeiras das empresas digitais é destacada. Num artigo da Harvard Business Review, os autores Vijay Govindarajan, Shivaram Rajgopal e Anup Srivastava argumentam que as demonstrações financeiras podem não refletir adequadamente a realidade financeira dessas empresas. Por exemplo, o Twitter registrou um prejuízo de US\$ 79 milhões antes de sua oferta pública inicial, mesmo sendo avaliado em US\$ 24 bilhões.¹¹³

O descompasso mencionado decorre da incapacidade das regras contábeis atuais em capturar o valor dos ativos intangíveis e das expectativas de geração de caixa futura, aspectos que o mercado avalia de maneira independente. As normas contábeis são eficazes para empresas com ativos físicos significativos, mas não se aplicam tão bem no contexto da economia digital.

¹¹³ GOVINDARAJAN, Vijay; RAJGOPAL, Shivaram; SRIVASTAVA, Anup. **Why financial statements don't work for digital companies**. Harvard Business Review. 26 Feb.2018. Disponível em: <https://hbr.org/2018/02/why-financial-statements-dontworkfor-digital-companies>. Acesso em: 30 nov. 2024.

4.1.4. Informações de valores do Trâmite do Projeto de Lei n. 2.358/2020 (Cide-Digital)

Em maio de 2020, o deputado federal João Maia propôs o Projeto de Lei n. 2.358, visando instituir a Cide-Digital. Embora não seja o foco discutir a legalidade ou constitucionalidade da medida neste contexto, é notável que o projeto suscita questões importantes sobre os dados financeiros das empresas de tecnologia globais.¹¹⁴

Em resposta a um pedido do gabinete do deputado, a Receita Federal do Brasil emitiu a nota Cetad/Coest n. 150, em 21 de agosto de 2020.¹¹⁵ Esse documento foi uma resposta ao Requerimento de Informação n. 810/2020, que buscava esclarecimentos sobre os lucros das "empresas globais" de internet no Brasil. Especificamente, perguntava-se sobre o percentual médio de tributação sobre os lucros dessas empresas no país, comparado ao de empresas de outros setores, e sobre o percentual médio de tributação sobre remessas ao exterior realizadas por essas empresas.

Chama a atenção a ausência de referências às receitas potencialmente vinculadas ao território brasileiro, que por não estarem sujeitas a regras contábeis específicas, não são registradas na contabilidade nem na Escrituração Contábil Fiscal (ECF) destas empresas. A premissa do requerimento é considerada imprecisa, pois assume que as empresas constituídas no Brasil poderiam estar sujeitas a tributação inferior à usual. Contudo, como apontado anteriormente, a questão central é o reconhecimento de receitas na contabilidade das empresas brasileiras, que nem sempre estão diretamente envolvidas nas transações contratuais, e não necessariamente uma tributação reduzida ou inexistente.

Os métodos de pagamento, como pequenas operações de câmbio para pessoas físicas e o uso de cartões de crédito internacionais, permitem pagamentos diretos a empresas internacionais, o que faz com que a receita seja reconhecida no Brasil apenas quando a empresa brasileira revende o produto ou serviço digital. Isso

¹¹⁴ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 211.

¹¹⁵ Ibidem.

se daria por meio do método do Preço de Revenda Menos Lucro, aplicado de forma "reversa".¹¹⁶

A Receita Federal, ao elucidar a metodologia de cálculo, focou inicialmente em empresas tributadas pelo Lucro Real, sejam elas S/A ou limitadas, e classificadas nos CNAEs J e M. Esses CNAEs, referentes a "informação e comunicação" e "atividades profissionais, científicas e técnicas", categorizam as empresas dentro de segmentos específicos da economia. As empresas globais incluídas na análise são aquelas que, ao submeterem suas ECFs, se identificavam como parte de um grupo multinacional com operações internacionais, conforme indicado pelos próprios declarantes, veja-se:

Tabela 3 – CNAEs

CNAE					
Seção	Divisão	Grupo	Classe	Descrição	
J	62	620	6201	Desenvolvimento de programas de computador sob encomenda	
		620	6202	Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis	
		620	6203	Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis	
		620	6204	Consultoria em tecnologia da informação	
	620	6209	Suporte técnico, manutenção e outros serviços de tecnologia informação		
	63	631	6311	Tratamento dados, provedores aplicação e hospedagem internet	
		631	6319	Portais, provedores de conteúdo, outros serviços na internet	
		639	6391	Agências de notícias	
639		6399	Outras atividades prestação serviços informação não especificadas		
M	73	731	7311	Agências de publicidade	
		731	7312	Agenciamento espaços publicitários, exceto em veículos de comunicação	
		731	7319	Atividades de publicidade não especificadas anteriormente	
		732	7320	Pesquisas de mercado e de opinião pública	
	74	741	7410	Design e decoração de interiores	
		742	7420	Atividades fotográficas e similares	
		749	7490	Atividades profissionais, científicas, técnicas não especificadas	

Fonte: elaborada por LCA Consultores.¹¹⁷

A RFB realizou um comparativo entre a média de tributação sobre os lucros de 2016, 2017 e 2018 dessas empresas globais e os lucros das empresas de outros setores no Brasil enquadradas no Lucro Real. Os números fornecidos pela RFB em resposta aos questionamentos legislativos oferecem uma visão detalhada dessa comparação. Seguem os dados apresentados:

Tabela 4 – RFB 1

¹¹⁶ Ibidem.

¹¹⁷ LCA. **Tributação de empresas e serviços digitais no Brasil. 2021**. Disponível em: https://static.poder360.com.br/2021/12/TTributos-empresas-tecnologiaLCA_Camarae_pesquisa.pdf. Acesso em 30 de nov. de 2023.

Divisão CNAE	Qte. Empresas	Arrecadação / Receita bruta	Arrecadação/Resultado líquido período	Arrecadação / Lucro Real	Receita bruta	Resultado líquido período	Lucro Real	Arrecadação
58	11	3,83%	34,45%	24,55%	2.573,44	393,03	559,87	167,94
59 e 60	12	3,48%	27,10%	30,98%	17.597,56	1.624,67	-1.421,40	68,46
61	31	4,12%	22,55%	28,71%	172.407,46	15.685,55	948,72	619,85
62	81	5,06%	20,60%	22,37%	38.556,31	2.726,82	574,09	495,10
63	24	6,81%	28,33%	26,79%	26.815,57	3.949,55	3.311,13	1.621,93
70	22	6,28%	22,69%	21,35%	34.879,49	4.680,77	3.567,54	785,32
71 e 72	37	3,71%	16,39%	18,87%	9.337,63	796,06	-164,79	47,83
73	24	4,31%	30,98%	27,30%	10.267,63	694,44	867,17	305,27
74	12	4,93%	29,29%	29,79%	16.427,21	2.264,35	679,56	630
Todos	254	4,85%	23,21%	24,21%	328.862,30	32.815,24	8.921,88	4741,7

Fonte: elaborada pelo autor.¹¹⁸

A comparação tributária das empresas com CNAEs das classes J e M, e das demais empresas de todos os setores, excluindo as empresas globais de internet, revela os seguintes dados totais:

Tabela 5 – RFB 2

Divisão CNAE	Qte. Empresas	Arrecadação / Receita bruta	Arrecadação/Resultado líquido período	Arrecadação / Lucro Real	Receita bruta	Resultado líquido período	Lucro Real	Arrecadação
Demais empresas J e M	143	3,66%	17,42%	16,89%	38.385,92	3.947,81	14,30%	822,78
Demais empresa - todos os setores	8.446	1,27%	19,21%	21,05%	2.645;860,55	226.845,72	106.950,45	35.251,55

Fonte: elaborada pelo autor.¹¹⁹

Os números indicam que as empresas globais de internet possuem percentuais médios de arrecadação próximos àqueles das empresas de CNAEs similares. Contudo, esses dados não são conclusivos para determinar a adequação e a conformidade no recolhimento do imposto de renda por essas empresas, principalmente pela falta de reconhecimento local das receitas provenientes da relação direta entre as plataformas digitais e os clientes.

Além disso, na análise das remessas ao exterior realizadas por empresas multinacionais, a RFB comparou os valores de serviços técnicos e assistência técnica com transferência de tecnologia prestados no exterior. Em 2018, as remessas totalizaram aproximadamente R\$ 11 bilhões, com um Imposto de Renda

¹¹⁸ Dados fornecidos pela RFB. Tabela feita com base na tabela proposta por Francisco Lisboa Moreira. MOREIRA, Op. Cit. p. 212.

¹¹⁹ Dados fornecidos pela RFB. Tabela feita com base na tabela proposta por Francisco Lisboa Moreira. MOREIRA, Op. Cit. p. 212.

Retido na Fonte (IRRF) de cerca de R\$ 1,5 bilhão, correspondendo a um percentual de 13,56%.¹²⁰

É importante notar que o estudo não incluiu tributos incidentes sobre a importação de serviços, como a Cide e o PIS/Cofins, nem pagamentos não classificados como *royalties* não sujeitos ao IRRF. Essas omissões podem causar distorções nos cálculos.

Em uma análise subsequente (Requerimento n. 1.244/2020), foram comparadas as informações das ECFs de 2017 a 2019, focando nos CNAEs 62, 63, 73 e 74. A análise detalhada revelou os seguintes dados:

Tabela – RFB 3

CNAE	Qte. Empresas	Receita Bruta	Desvio padrão da receita bruta	Remessa ao exterior	Desvio padrão da remessa ao exterior	CSLL + IRPJ arrecadados
62/63/73/74	8	45.597,77	1.949,34	7.907,52	1.164,38	153,94
Demais	253	3.038.059,72	25.125,13	104.430,36	1.291,37	6.153,74
Total	261	3.083.657,49	24.763,32	112.337,88	2.455,75	6.307,68

Fonte: Elaborada pelo autor.¹²¹

Estes números fornecem uma visão mais aprofundada da tributação das empresas multinacionais, incluindo aquelas com receitas significativas e operações de remessa ao exterior.

Os dados apresentados em uma análise preliminar oferecem um panorama limitado. Ao dividir a receita bruta total pelas arrecadações de CSLL e IRPJ, observa-se que esses impostos correspondem a 0,33% da receita bruta para empresas dos grupos 62, 63, 73 e 74, em comparação a 0,20% para as demais empresas. Esse cálculo pode ser afetado por diversos fatores, como empresas que registram prejuízo fiscal ou que optam pelo regime de Lucro Presumido, o que pode levar a distorções na análise.¹²²

Um aspecto que merece atenção é a proporção das remessas ao exterior em relação à receita bruta total. Para as empresas dos grupos 62, 63, 73 e 74, as

¹²⁰MOREIRA, Op. Cit. p. 216.

¹²¹ Dados fornecidos pela RFB. Tabela feita com base na tabela proposta por Francisco Lisboa Moreira. MOREIRA, Op. Cit. p. 214.

¹²² MOREIRA, Op. Cit. p. 214.

remessas equivalem a 17,34% da receita bruta, enquanto para as demais empresas, a proporção é de apenas 3,43%. Isso sugere que uma parte significativa das operações dessas empresas é realizada no exterior, mas já é tributada no Brasil através da Cide e do PIS/Cofins sobre importação. A análise não se aprofunda nas implicações dessas incidências tributárias.¹²³

Posteriormente, o deputado João Maia fez um terceiro pedido (Requerimento n. 1.605/2020) solicitando informações adicionais aos requerimentos anteriores. Uma nova nota técnica, Cetad/Coest n. 256, foi elaborada, trazendo uma análise adicional.

Para este segmento do estudo, foram selecionadas empresas com receita bruta anual no Brasil superior a R\$ 100 milhões e que faziam parte de um grupo econômico com receita bruta global acima de R\$ 3 bilhões nos anos de 2017, 2018 e 2019. Os números apresentados incluíam a receita bruta, a receita operacional líquida, o lucro real e a arrecadação, entendida como os pagamentos efetuados de IRPJ e CSLL.

A análise mais detalhada, que isolou cada um dos CNAEs estudados, comparou, entre outros aspectos, a relação entre o Resultado Líquido do período e a Arrecadação de IRPJ e CSLL. Os resultados mostraram percentuais de 8,67% para o grupo 62, 10,30% para o grupo 63, 10,19% para o grupo 73 e 11,57% para o grupo 74. Em contraste, para todas as outras empresas do país em diferentes CNAEs, esses percentuais foram de 19,41%. No entanto, é preciso salientar que essas comparações podem ser distorcidas por fatores como empresas optarem pelo Lucro Presumido ou reportarem prejuízo fiscal.

É interessante observar a discrepância no percentual de arrecadação em relação ao resultado entre as empresas de tecnologia globais e as demais empresas. Deve-se considerar que critérios como custos e despesas específicos dessas empresas não são contabilizados na análise. Além disso, muitos negócios brasileiros baseiam-se na revenda de serviços e produtos digitais, o que frequentemente resulta em um lucro efetivamente reconhecido no Brasil de apenas 20%.¹²⁴

Outro ponto da mesma nota técnica compara a arrecadação dessas empresas com o recolhimento de IRRF sobre suas remessas ao exterior. Os percentuais médios foram de 15,77% para o grupo 62, 18,33% para o grupo 63, 7,42% para o

¹²³ Ibidem.

¹²⁴ MOREIRA, Op. Cit. p. 215.

grupo 73 e 13,41% para o grupo 74. Com exceção do grupo 73, esses percentuais estão alinhados com os de outros setores, em média de 13,43%. A anomalia no CNAE 73 pode ser explicada pela remessa de dividendos em anos de maior lucratividade.¹²⁵

A forma como o Projeto de Lei n. 2.358/2020 aborda o problema é criticada, pois embora vise aos lucros, utiliza-se da Cide para esse fim. Um erro fundamental dos estudos em resposta aos requerimentos legislativos é que não capturam as receitas que potencialmente deveriam ser reconhecidas no Brasil, devido aos arranjos de pagamento e à estrutura de revenda de serviços e produtos digitais já mencionada.

Por último, é importante destacar que não há regras contábeis que exijam o reconhecimento dessas receitas no Brasil quando não há intervenção da empresa brasileira na transação. Nas estruturas em que a empresa brasileira atua apenas como um suporte local, sem se envolver diretamente no contrato, não há obrigação de reconhecer a receita no Brasil.

4.2. PERFIL DA PARTICIPAÇÃO BRASILEIRA NA CRIAÇÃO DE VALOR POR USUÁRIOS

4.2.1. A Utilização dos Dados Como Mecanismos para Exercício de Atividade Econômica

Antes de abordar a criação de valor, é essencial mencionar as principais ferramentas usadas pelas *Big Techs* para expandir e gerar mais receitas. Nesse sentido, a inteligência artificial (IA) e seus algoritmos são ferramentas cruciais no atual cenário tecnológico. Enquanto no passado o estudo e a identificação de padrões comportamentais eram limitados e baseados em pesquisas observacionais, atualmente, imensas quantidades de dados são coletados através de interações em aplicativos de mensagens e redes sociais para analisar perfis e tendências de comportamento.¹²⁶

¹²⁵ Ibidem.

¹²⁶ AGRAWAL, Divyakant et al. Big Data in online social networks: User interaction analysis to model user behavior in social networks. In: **DATABASES IN NETWORKED INFORMATION SYSTEMS: INTERNATIONAL WORKSHOP**. 9, 2014, Aizu-Wakamassu, Japan. Proceedings [..]. Edited by Aastha Madaan, Shinji Kikuchi and Subbash Bhalla. Switzerland: Springer International Publishing, 2014, p. 1-

Demonstrações impressionantes do poder da IA incluem os drones da Força Aérea dos EUA, que coletaram o equivalente a 24 anos de vídeo do Afeganistão e do Iraque em 2009, e a rede de varejo Walmart que armazenou mais de 2,5 *petabytes* de informações sobre comportamentos e preferências de consumidores.

Nas redes sociais, uma vasta quantidade de usuários fornece constantemente opiniões e preferências sobre seus padrões de consumo. Estes dados são analisados em tempo real por supercomputadores capazes de acumular uma quantidade enorme de dados, que revelam padrões e tendências.

O termo "*Big Data*" refere-se à coleta progressiva de dados, caracterizada por alto volume, complexidade e diversidade de informações, que se combinam para produzir uma variedade de outras informações. O *Big Data* é conhecido por suas três dimensões: volume, velocidade e variedade, requerendo tecnologias avançadas para sua captura e processamento.

O fenômeno do *Big Data* é inegavelmente uma ferramenta e um fator de produção, o que levanta a questão sobre a natureza tributável dessas atividades. A mera coleta e processamento de dados ¹²⁷

Ao considerar a coleta e processamento de dados mediante autorização, é importante ponderar se tais atividades refletem a capacidade contributiva, especialmente se os dados não gerarem benefício financeiro direto. No entanto, essa questão merece uma análise cuidadosa.

Na economia digital, grande parte da dinâmica envolve a comercialização de bens intangíveis e atividades realizadas pelos usuários. Estas são capturadas por algoritmos para identificar preferências. Além disso, muitas plataformas oferecem serviços gratuitos como meio de coletar dados, que depois apoiam o funcionamento de seus algoritmos. ¹²⁸

Uma abordagem possível para analisar a coleta de dados pelas *Big Techs* é compará-la com a exploração de commodities ou recursos naturais. Os dados brutos são coletados, processados e utilizados para delinear perfis detalhados das preferências dos usuários. Assim, o *Big Data* torna-se a fonte de matéria-prima, que

16. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/258407447_Databases_in_Networked_Information_Systems Acesso em: 10 de dez. 2023.

¹²⁷ MOREIRA, Op. Cit. p. 218.

¹²⁸ THE DATA. **Deluge**: Business, governments and society are only starting to tap its vast potential, The Economist, 25 Feb. 2010. Disponível em: www.economist.com/opinion/displaystory.cfm?story.id=15579717. Acesso em: 18 dez. 2023.

é transformada em riqueza pelas *Big Techs*. Esse processo não é exclusivo das grandes plataformas. O exemplo do Walmart ilustra como o uso de dados pode otimizar vendas, melhorando a precificação, a oferta de produtos e a comunicação direcionada aos clientes.

A partir disso, uma questão levantada por Francisco Lisboa Moreira é se a simples coleta de dados constitui uma manifestação de capacidade contributiva, bem como se a exploração do *Big Data* pode ser considerada como geração de rendimento, patrimônio ou consumo.¹²⁹

A interpretação é que não, particularmente no exemplo das *Big Techs*, que obtêm benefício econômico, direta ou indiretamente, da exploração do *Big Data*. Os dados, neste contexto, são o meio pelo qual as plataformas podem gerar receitas, que são manifestações concretas de riqueza e trazem expectativa de lucratividade.

O universo de dados coletados pode ser considerado um tipo de bem intangível que, apesar de seu potencial valor, só se torna útil quando aplicado para otimizar anúncios ou aumentar o faturamento de empresas, como redes de varejo. Dessa forma, as plataformas online, com suas altas receitas, demonstram uma significativa capacidade contributiva.

Pode-se concluir que os lucros gerados pela exploração do *Big Data* podem ser objeto de tributação pelo imposto de renda, seja através da geração de receitas recorrentes ou pela alienação dos dados, o que caracterizaria um ganho de capital.¹³⁰

No entanto, a atividade de processamento e armazenamento de dados digitais, como o *Big Data*, também poderia fundamentar uma hipótese de incidência tributária. Exemplo disso é um tributo implementado no Texas em 1987, que incidia sobre o processamento e armazenamento de dados.¹³¹

A valoração dos dados depende de vários fatores, incluindo a renda do indivíduo que os gerou e as questões de segurança associadas ao seu uso. Além disso, a privacidade é um aspecto crucial. Apesar do ambiente inicialmente pouco regulado em que as *Big Techs* surgiram, atualmente existem diversas normativas que exigem o consentimento do usuário para a coleta e uso de informações, bem

¹²⁹ MOREIRA, Op. Cit. p. 218-219.

¹³⁰ MOREIRA, Op. Cit. p. 219.

¹³¹ JUNGER, Tatana; SOUZA, Davieile Nascimento Nogueira de. Tributação, mídias sociais e Big Data: qual o valor da informação? In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André. **Tributação da economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 322.

como a autorização periódica para a renovação dessa utilização. Essas regulações podem significativamente alterar a maneira como os algoritmos utilizam os dados.

A questão do valor da informação e a proteção de direitos individuais estão se tornando cada vez mais relevantes, exigindo a intervenção regulatória do Estado. Zuboff¹³² discute o conceito de "capitalismo de vigilância", onde empresas acumulam grandes volumes de dados para entender como podem ser combinados para gerar lucro. Wachter e Mittelstadt¹³³ enfatizam a importância do direito individual de compreender as deduções feitas por algoritmos a partir dos hábitos pessoais dos consumidores, além de reforçar o direito de correção, objeção e exclusão desses dados.

Dada a complexidade em determinar o valor econômico dos dados, Shah e Kesan propõem um tratamento dos dados brutos de maneira semelhante ao da indústria extrativa, com a imposição de royalties pela sua exploração. Essa abordagem é intrigante, especialmente considerando os desafios discutidos no Projeto BEPS, como a valoração de ativos intangíveis, a dificuldade de fiscalização e a movimentação artificial de lucros.¹³⁴

Com diversos setores coletando dados quase instantaneamente, poderiam ser consideradas opções ad valorem baseadas na quantidade de dados coletados ou uma tributação sobre o volume de dados armazenados periodicamente. No entanto, essa proposta enfrenta desafios significativos, como a falta de coordenação internacional e a definição de critérios adequados para a mensuração e valoração dos dados.

4.2.2. O PROBLEMA DA CRIAÇÃO DE VALOR

Ao explorar como os dados podem ser gerados, encontra-se dois caminhos viáveis para caracterizar a criação de valor. É crucial reconhecer que o termo "criação

¹³² ZUBOFF, Shoshana. Big Other: **Surveillance capitalism and the prospects of an information civilization**. Journal of information Technology, v. 30, p. 75-89, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2594754>. Acesso em: 20 dez. 2023.

¹³³ WACHTER, Sandra; MITTELSTADT, Brent. **A right to reasonable inferences**: Rethinking data protection law in the age of Big Data and AI (5 Oct., 2018). Columbia Business Law Review, n. 2, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3248829>. Acesso em: 22 dez. 2023

¹³⁴ SHAH, Alpa; ASLAM, Aqib. **Tec(h)tonic shifts**: Taxing the "digital economy". IMF Working Papers, n. 20/76, May 2020, p. 18. Disponível em: <https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/WP/2020/English/wvpiea2020076-print-pdf.ashx>. Acesso em: 05 jan. 2024.

de valor" (*value creation*) tem sido frequentemente utilizado em relatórios da OCDE, embora seu significado exato muitas vezes permaneça impreciso.

A localização da criação de valor também varia. Pode referir-se tanto à jurisdição onde a propriedade intelectual ou o intangível é originado (geralmente nos Estados Unidos) quanto à jurisdição do mercado de consumidores ou usuários.¹³⁵

Um desafio significativo, originário do início do Projeto BEPS, está diretamente conectado à criação de valor a transferência da base tributável para jurisdições com baixa ou nenhuma tributação. Como já discutido anteriormente, essa situação resulta da facilidade com que as operações digitais de grandes plataformas ou empresas podem ser executadas fora de seus territórios, além dos mecanismos jurídicos para a transferência de propriedade intangível para outras jurisdições. Outro ponto importante é a dificuldade em separar a substância econômica das operações de uma empresa do local efetivo de tributação.¹³⁶

Inicialmente focado no combate ao "lucro sem pátria", o projeto evoluiu para uma busca pelo alinhamento do reconhecimento de lucros com o local do mercado de usuários. Isso levou à discussão sobre o vínculo dos Estados para tributar esses ingressos, ganhos, lucros ou receitas de alguma maneira.

A vagueza e a falta de conceituação do termo "criação de valor" surgem porque ele é frequentemente usado como justificativa para atribuir competência tributária ao país do mercado de usuários, em vez do país de origem, para a imposição de tributos. Este conceito tem sido central nas discussões sobre a adequação das estruturas tributárias atuais às realidades da economia digital.

Na discussão sobre a tributação na era digital, não se trata de tributos tradicionais sobre a renda ou o consumo, mas sim com um tributo sobre uma atividade que pode não ocorrer jurídica ou economicamente no território dos usuários. Isso sugere um afastamento da exigência tradicional de um elemento de conexão para a tributação.

Diante da falta de consenso no âmbito da OCDE, as jurisdições do mercado - aqui referidas como "mercado de usuários" - demonstraram impaciência e

¹³⁵ 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 Series, n. 19- 36, 3 Sept. 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3448070>. Acesso em: 6 jan. 2024.

¹³⁶ PIGNATARL Leonardo. **A (im)pertinência da noção de "value creation" para a tributação da economia digital**. In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). Estudos tributários sobre a economia digital, São Paulo: Noeses, 2020, p. 363-387.

começaram a tributar os ingressos brutos por meio dos DSTs. Para Shaviro, da New York University, o objetivo era impor tributos sobre os chamados "*location-specific rents*", ou seja, o valor cobrado pelo simples acesso ao mercado. A demora para se chegar a um consenso é atribuída à sobreposição de duas concepções de "fonte de produção": a produção econômica (via propriedade intelectual) e a produção resultante do acesso ao mercado de usuários, que gera dados.¹³⁷

Pignatari identifica outras duas perspectivas que se alinham às ideias de Shaviro. Inicialmente, a ênfase era nos elementos do lado da oferta (*supply side*), considerando os fatores de produção e riscos. Posteriormente, no âmbito do *Inclusive Framework*, houve uma mudança para elementos do lado da demanda (*demand side*), com foco no mercado de usuários e em serviços digitais automatizados e negócios voltados para o consumidor (*consumer-facing businesses*). Essa evolução reflete a busca por conceituar a criação de valor na economia digital, o que acarreta o equilíbrio dos fatores de produção e as dinâmicas do mercado de usuários.¹³⁸

Os países desenvolvidos, detentores das tecnologias, criam valor a partir dos estados coletados. Já pelo lado da demanda, o mercado e seus consumidores são essenciais. Esta dualidade na "criação de valor" é indeterminada e tem sido utilizada para justificar as posições de diferentes Estados. Pignatari aponta que isso reacende o conflito entre fonte e residência, bem como entre origem e destino, marcando uma disputa geopolítica internacional.¹³⁹

Surge a questão sobre os benefícios dessa posição para o mercado de usuários brasileiro. No Brasil, as vantagens do Pilar 1 da OCDE, que o país subscreveu, limitam-se a serviços digitais automatizados (ADB) e negócios voltados para o consumidor (CFB). A contribuição dos usuários à criação de valor poderia ser um nexos para atribuir poder de tributação, mas sua aplicação no Pilar 1 e nas regras de preços de transferência é complexa, especialmente sem um método de repartição

¹³⁷ SHAVIRO, Daniel. **The Crossroads versus the Seesaw: Getting a 'Fix' on Recent International Tax Policy Developments**. (July 1, 2015). NYU School of Law, Public Law Research Paper No. 15-20; NYU Law and Economics Research Paper No. 15-11, p. 13. Disponível na SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2605144>. Acesso em: 12 jan. 2024).

¹³⁸ PIGNATARI, Leonardo. **A (im)pertinência da noção de "value creation" para a tributação da economia digital**. In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). Estudos tributários sobre a economia digital. São Paulo: Noeses, 2020, p. 368-369.

¹³⁹ PIGNATARI, Leonardo. **A (im)pertinência da noção de "value creation" para a tributação da economia digital**. In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). Estudos tributários sobre a economia digital. São Paulo: Noeses, 2020, p. 370.

de lucros (*profit split*) que permita ao Brasil acessar o lucro residual e não rotineiro da transação.

Há opiniões divergentes sobre se a participação do usuário deve ser vista como um insumo da atividade econômica.¹⁴⁰ Apesar disso, é inegável que o usuário desempenha um papel crucial na geração de dados, que são usados para obter ganhos financeiros. Com o crescimento das atividades econômicas realizadas sem presença física, torna-se possível explorar um mercado sem os elementos de conexão tradicionais que justificariam a tributação. Isso abre espaço para a atribuição de um direito tributário ao país do mercado de usuários.

Não se trata apenas de tentar atribuir um valor arbitrário aos usuários de plataformas, mas de sugerir a alocação de direitos para a imposição do imposto de renda ao país do mercado de usuários. Esse tipo de negócio se caracteriza pela importância da atuação do usuário na apresentação de propaganda, que só tem valor devido ao mercado e seu poder de consumo.

A noção de que o acesso ao mercado de usuários possa ser objeto de tributação como um "*location specific rent*", similar à cobrança de royalties pela exploração ou acesso ao mercado, é um ponto crucial. Essa ideia é fundamentada na propriedade intelectual que as plataformas digitais possuem, permitindo-lhes obter ganhos significativos nos mercados digitais.¹⁴¹

O conceito de "*rent*" refere-se a um pagamento para um fator de produção (trabalho, capital ou terras) que excede o valor necessário para induzir esse fator no processo produtivo. É comparável aos royalties cobrados pela exploração de recursos naturais por um país.

Wei Cu argumenta que a imposição do DST visa atingir esse objetivo, tratando o acesso ao mercado de usuários como algo passível de cobrança na forma de royalty ou aluguel. Por exemplo, se uma empresa americana paga ao Facebook para

¹⁴⁰ PIGNATARL, Leonardo. **The Qualification of Technical Services in Brazilian Double Tax Treaties and the Possible Impacts of the Adoption of Article 12B**. UN Model Convention. Intertax, v. 49, ed. 08-09, ago. 2021. Amsterdam: Kluwer International (item 4.1).

¹⁴¹ SHAVIRO, Daniel. **Digital Services Taxes and the Broader Shift From Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents** (3 de Setembro de 2019). NYU Law and Economics Research Paper No. 19-36, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3448070>. Acesso em: 20 mar. 2024; CUI, Wei. **The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals**. (26 de julho de 2019). National Tax Journal, v. 72, n. 4, p. 839-856, 2019.1. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3427313>. Acesso em: 16 jan. 2022. Quanto ao tratamento do DST como um *Location-Specific Rent*, vide CUI, Wei; HASHIMZADE, Nigar. **The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent** (17 de novembro de 2019) (2019.2). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3488812>. Acesso em: 20 mar. 2024.

exibir anúncios direcionados a usuários franceses, a França, com a atual rede de acordos internacionais, não conseguiria capturar esse pagamento nem estabelecer um estabelecimento permanente do Facebook no país.¹⁴² Wei Cui destaca que é a participação dos usuários franceses que torna o Facebook um vendedor lucrativo de publicidade, sugerindo que o país onde ocorre a interação com o usuário deveria ter parte do lucro sujeito à tributação local.¹⁴³

Essa afirmação deve ser vista como, ao menos, parcialmente correta, pois o mercado de usuários franceses fornece a base para a cobrança de um "aluguel", dado que o acesso ao mercado de usuários, seja por meio de plataformas de marketplace ou plataformas como Google ou Facebook, é um fator essencial na geração de receita. O valor do usuário, ou de sua atenção, é determinado pelo seu poder de compra e interesses manifestados ao usar as plataformas. Portanto, o usuário pode ser visto quase como um participante ativo na força produtiva da receita, em reforço da ideia de que a interação com o usuário é um elemento crucial na criação de valor na economia digital.¹⁴⁴

5. OS DIGITAL SERVICES TAXES

5.1. A DIRETIVA DA UNIÃO EUROPEIA

Em 21 de março de 2018, a Comissão Europeia introduziu uma diretiva pioneira destinada a aplicar o DST sobre as receitas brutas provenientes da oferta de certos serviços digitais. Essa iniciativa é crucial no cenário geopolítico atual, especialmente considerando que nações como o Reino Unido e a França já começavam a elaborar e discutir suas próprias legislações a esse respeito. Neste contexto, era imperativo para o bloco europeu assumir a liderança nas discussões e na formulação de propostas.¹⁴⁵

¹⁴² BANKMAN, Joseph; KANE, Mitchell; SYKES, Alan. **Collecting the Rent: The Global Battle to Capture MNE Profits**. {25 de Outubro de, 2018}. Tax Law Review. v. 72, n 2, p. 6. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3273112>. Acesso em: 20 mar, 2024,

¹⁴³ CUI, Wei; HASHIMZADE, Nigar. **The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent**. (17 de novembro de 2019) (2019.2), p. 16. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3488812>. Acesso em: 10 fev. 2024.

¹⁴⁴ MOREIRA, Francisco. Op Cit. p. 226.

¹⁴⁵ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em:

O principal objetivo dessa proposta é fortalecer a soberania europeia sobre seu mercado de usuários digitais. Isso se torna particularmente relevante diante do fato de que as operações das empresas digitais são intensamente dependentes da internet e são realizadas de maneira remota, muitas vezes sem significativa presença física. Até o momento da proposta, não havia consenso sobre como efetivamente tributar essas operações à distância dentro do quadro legislativo vigente.

Ao avaliar o impacto das normas de tributação atuais no contexto da economia digital europeia, o Centro de Pesquisa Econômica Europeia (*Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung* - ZEW) constatou que os modelos de negócios digitais tradicionais na União Europeia estão sujeitos a uma alíquota efetiva média inferior quando comparados aos modelos de negócios convencionais.¹⁴⁶

Outro aspecto fundamental da proposta é o reconhecimento da contribuição significativa dos usuários finais na geração de renda, que inclui a utilização tanto de ativos tangíveis quanto intangíveis. A proposta também visa outros objetivos importantes, como a sustentabilidade fiscal e o combate à erosão da base tributável, bem como a promoção da igualdade social e o enfrentamento de estratégias de planejamento tributário agressivo.¹⁴⁷

Ao examinarmos a proposta, torna-se evidente que as premissas tributárias corporativas desenvolvidas no século XX para negócios tradicionais não são mais adequadas para os modelos de negócios da economia digital. Embora não seja apresentada uma definição conceitual precisa de "criação de valor", o documento sublinha que a aplicação das normas atuais resulta em uma desconexão entre os locais onde os lucros são tributados e onde os ativos que geram este "valor" estão localizados, especialmente em modelos econômicos altamente dependentes da interação com o usuário. Essa constatação reforça a necessidade de revisar as regras tributárias para ajustá-las ao contexto do mercado único digital.

Em 2018, a diretiva já apontava para a necessidade de uma solução internacional e multilateral, enfatizando a importância de colaboração com a OCDE, mas também reconhecia as dificuldades em alcançar um consenso. A pressão interna dentro do bloco já se refletia em várias partes do documento, e ações

<<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

¹⁴⁶ Ibidem.

¹⁴⁷ Ibidem.

descoordenadas poderiam levar à "fragmentação" do mercado digital único e distorcer a competição.

Por essas razões, a proposta apresentava o DST como uma "solução interina", de caráter temporário, aplicada sobre as receitas brutas decorrentes da oferta de serviços digitais pelas plataformas. Esta abordagem, teoricamente de fácil implementação, enfocava os modelos de negócio que dependem substancialmente da contribuição dos usuários.¹⁴⁸

Naquele momento, o texto sugeria que a "criação de valor" deveria ser entendida como a atividade de acessar o mercado de usuários para a coleta de dados e a subsequente geração de receitas, sujeitas à tributação.

A proposta especificava que os serviços digitais passíveis de tributação deveriam ser aqueles intensamente baseados no "valor" criado pelo usuário, onde a discrepância entre o local de tributação dos lucros e a localização dos usuários é mais pronunciada. Além disso, deveriam ser tributadas as receitas obtidas a partir do processamento das informações fornecidas pelos usuários, e não a participação dos usuários em si.¹⁴⁹

A proposta clarifica que as receitas sujeitas à tributação são aquelas oriundas da prestação de serviços específicos: (1) a disponibilização de uma interface digital direcionada ao usuário; (2) a oferta de interfaces multifacetadas que possibilitam interações entre os usuários e facilitam a troca direta de serviços e produtos entre eles, frequentemente referidos como serviços de intermediação; e (3) a transmissão de dados coletados a partir das atividades dos usuários nessas interfaces digitais. Além disso, é essencial que tais receitas sejam líquidas de Imposto sobre Valor Adicionado (VAT) ou outros tributos similares.¹⁵⁰

No contexto dos serviços associados à "interface digital", estes podem ser definidos não necessariamente pelo proprietário da plataforma/interface, mas sim

¹⁴⁸ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

¹⁴⁹ Ibidem.

¹⁵⁰ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

pela entidade que permite a exibição de anúncios na interface digital. Esse entendimento é aplicável também nos casos em que empresas possuem espaços eletrônicos em plataformas de terceiros. A Comissão Europeia sustenta que o valor gerado por um anúncio numa interface digital deriva do tráfego de usuários, independentemente de a interface ser de propriedade do anunciante ou de um terceiro que aluga o espaço digital.¹⁵¹

Contudo, se o fornecedor do serviço de propaganda e o proprietário da interface digital forem entidades diferentes, o último não será considerado como prestador de um serviço tributável, evitando-se, assim, a tributação em cascata e a dupla tributação.

Os serviços prestados por interfaces multilaterais são caracterizados por sua capacidade de conectar usuários que de outra forma não se encontrariam, permitindo que interajam diretamente. A proposta destaca serviços como comunicação instantânea, pagamentos eletrônicos e mensagens, bem como a facilitação do contato direto entre usuários que normalmente não poderiam se comunicar senão por esses meios digitais. As receitas geradas diretamente pelo fornecimento desses serviços de comunicação ou pagamentos (quando cobrados) deveriam, portanto, ficar excluídas do escopo do tributo.

Para interfaces digitais que promovem interação multifacetada entre seus usuários, de tal forma que há uma oferta implícita de produtos e serviços, as transações subjacentes e as receitas geradas pelos usuários deveriam também permanecer fora do escopo do DST.¹⁵²

A proposta especifica que as receitas provenientes de transações que já estão naturalmente incluídas no escopo do Imposto sobre Valor Adicionado (VAT) europeu, bem como os lucros dessas transações que são sujeitos ao imposto sobre a renda, devem permanecer fora do escopo do DST. Isso inclui atividades de varejo, seja online ou por meio de aplicativos de fornecedores, onde a plataforma atua como fornecedora direta, e não como intermediária. Portanto, a renda gerada ao varejista provém do fornecimento de produtos e serviços, utilizando a interface digital

¹⁵¹ Ibidem.

¹⁵² EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

meramente como um meio de comunicação.

Serviços que envolvem o fornecimento de conteúdo digital por uma entidade através de uma interface independente também são excluídos, especialmente quando o conteúdo é de propriedade da entidade ou quando ela possui direitos de distribuição. Nestes casos, o usuário desempenha um papel menos central na geração de receita para a plataforma. Essas situações enfocam o fornecimento de streaming de áudio ou vídeo ou outros conteúdos digitais, que já são sujeitos ao VAT. Além disso, respeita-se a ausência de conexão do estado do comprador para impor tributação sobre a renda e a venda de conteúdo digital, que, sob a proteção dos artigos dos acordos de bitributação, é geralmente tributada no estado de residência do fornecedor.¹⁵³

O documento também aborda a distribuição de conteúdo digital que não deve ser confundida com situações onde os usuários podem compartilhar e fazer uploads de seu próprio conteúdo digital. Nesses casos, existe um serviço de intermediação envolvido, e tais atividades devem estar dentro do escopo do DST. A distinção é relevante, especialmente em plataformas onde os usuários geram conteúdo para outros, que podem ser utilizados para a captação de dados e exibição de publicidade. Mesmo que não seja considerado intermediação, essas atividades devem ser incluídas no campo de incidência do DST.¹⁵⁴

A leitura do documento sugere que a política tributária visa incluir atividades onde a coleta de dados gerados pelos usuários, através de suas interações nas interfaces digitais, serve como insumo para uma exploração econômica subsequente. Dados gerados por sensores ou outros meios digitais de coleta estão excluídos. O DST deve incidir sobre serviços que utilizam interfaces digitais para capturar preferências e informações dos usuários, que serão monetizadas, ao invés de serviços que apenas transmitem dados coletados de outras maneiras. Isso elimina a possibilidade de o DST incidir simplesmente na coleta de dados ou no uso dos dados coletados por um negócio para seus próprios fins ou seu compartilhamento sem consideração monetária.¹⁵⁵

¹⁵³ Ibidem.

¹⁵⁴ Ibidem.

¹⁵⁵ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível

A diretiva em discussão especifica que o DST deve incidir primordialmente sobre as receitas geradas a partir do uso de dados coletados durante atividades específicas dos usuários em interfaces digitais, quando essas atividades têm como objetivo a geração de resultados financeiros. Isso destaca a intenção de focar na monetização direta de interações digitais, excluindo da tributação atividades onde a interação dos usuários não resulta em dados monetizáveis. Exemplos claros dessa exclusão incluem serviços de crowdfunding regulamentados e interfaces multiface que servem para divulgação e pesquisa de investimentos ou produtos financeiros.¹⁵⁶

No que tange à definição dos contribuintes sujeitos ao tributo, ficou estabelecido que qualquer pessoa jurídica, independentemente de sua localização geográfica, que alcance um faturamento mundial superior a 750 milhões de euros e receitas tributáveis na região da Comunidade Europeia superiores a 50 milhões de euros, estará sujeita ao DST. Essa definição visa limitar a aplicação do imposto a grandes empresas que disponibilizam serviços digitais significativamente dependentes das interações de usuários, e que desfrutem de uma vasta rede de usuários e uma forte posição de mercado. O objetivo é proteger as empresas menores e startups de potenciais impactos negativos dessa tributação.¹⁵⁷

Um dos debates mais sensíveis envolve a preocupação com a potencial discriminação de empresas norte-americanas, considerando que muitas das maiores empresas de tecnologia, que seriam altamente afetadas pelo DST, são sediadas nos Estados Unidos. Além disso, a Comissão Europeia aponta que as maiores oportunidades de planejamento tributário agressivo tendem a ocorrer nas maiores empresas do setor digital, devido à natureza de seus modelos de negócio.¹⁵⁸

Outro aspecto importante da diretiva é a tentativa de mitigar a dupla tributação. Para isso, sugere-se que os países membros permitam que o DST pago seja deduzido como um custo operacional na determinação da base do imposto de renda, não como um crédito direto contra o imposto devido, independentemente de os

em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

¹⁵⁶ Ibidem.

¹⁵⁷ Ibidem.

¹⁵⁸ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

tributos terem sido pagos no mesmo país ou em países diferentes.

Finalmente, o critério para estabelecer a conexão das receitas com o território baseia-se na localização dos usuários. Essa localização será determinada por regras específicas para cada tipo de serviço tributável, levando em consideração onde o dispositivo do usuário foi utilizado, endereços IP ou outros critérios de geolocalização precisos. Esse enfoque permite que o DST capte adequadamente as receitas geradas dentro da Comunidade Europeia, assegurando que as atividades digitais sejam tributadas de forma justa e equitativa, refletindo a realidade econômica da economia digital.¹⁵⁹

O documento da Comissão Europeia detalha a necessidade de estabelecer critérios de alocação de receitas devido à presença de usuários em diferentes países da Comunidade Europeia, reconhecendo a complexidade decorrente das variadas localizações dos usuários. A alocação é proposta para ser proporcional, baseada na natureza específica de cada serviço, com destaque aos elementos que diferenciam um serviço de outro. Por exemplo, no caso de serviços de publicidade digital, é necessário considerar o número de visualizações de um anúncio por usuários em cada Estado-membro. Isso se torna complexo em situações onde usuários frequentemente transitam entre países, como entre a Bélgica e Luxemburgo.¹⁶⁰

Um exemplo ilustrativo que pode ser citado aborda a distribuição de receitas de patrocínio de uma campanha publicitária da Nike veiculada no Facebook. Supondo que a campanha alcançasse 10 mil usuários no Estado-membro 1, 20 mil no Estado-membro 2 e 10 mil em um país fora da União Europeia, a distribuição de receitas proposta seria de 500 mil euros para o Estado-membro 1, 1 milhão para o Estado-membro 2, e 500 mil para o país fora da União Europeia, sem considerar fatores como o valor diferenciado do anúncio em diferentes mercados.¹⁶¹

A complexidade aumenta quando se considera a necessidade das plataformas digitais, como o Facebook, de fornecer informações precisas sobre a localização dos dispositivos dos usuários às autoridades fiscais. Isso implica em desafios tanto para as empresas quanto para as autoridades tributárias, que devem ser capazes de processar e verificar tais informações.

¹⁵⁹ Ibidem.

¹⁶⁰ Ibidem.

¹⁶¹ LAMENSCH, Marie. European Union — **Digital Services Tax**: A critical analysis and comparison with the VAT system. *European Taxation*, v. 59, n. 6, 17 May 2019, p. 5. Disponível em: system. Acesso em: 02 abr. 2024.

Além disso, a determinação das receitas a partir de plataformas multiface varia conforme a natureza da interface digital. Nos casos em que as interfaces atuam como marketplaces ou intermediadores de transações, a alocação das receitas tributáveis deve ser feita com base no número de usuários que efetivam uma transação em determinado Estado-membro. Para as operações que envolvem a transmissão de dados coletados dos usuários, a alocação deve considerar o número de usuários cujos dados foram transmitidos, tendo como base a localização dos dispositivos utilizados, que pode ser identificada através do endereço IP ou outros métodos de geolocalização mais precisos.¹⁶²

Importante ressaltar que os critérios de alocação não devem considerar se os usuários contribuíram financeiramente para a geração da receita ou o local da realização de pagamentos por transações que originam a obrigação tributária do DST. O foco principal é sobre a coleta e o uso dos dados para geração de benefícios econômicos, e não diretamente na venda de dados.

Por fim, a identificação da localização dos usuários deve aderir às diretiva europeias de proteção de dados, e sempre que possível, os dados pessoais devem ser tratados de maneira anônima, respeitando as normativas de privacidade e segurança de dados.

A proposta de Diretiva sobre o DST da Comunidade Europeia estabelece que a base de cálculo para o imposto será a receita bruta total obtida por uma entidade, após a exclusão de quaisquer impostos sobre o valor agregado ou outros tributos similares. Notavelmente, a receita a ser considerada para o DST inclui aquelas contabilizadas, independentemente de terem sido efetivamente recebidas, criando uma obrigação tributária imediata.¹⁶³

O modelo prevê que, mesmo em casos em que os anunciantes façam pré-pagamentos para serviços de publicidade que são consumidos conforme as propagandas são veiculadas, a alocação das receitas ainda poderá ser ajustada

¹⁶² EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

¹⁶³ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services.** COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

posteriormente. A alíquota proposta de 3% busca equilibrar a arrecadação fiscal desejada pelos países com o potencial impacto financeiro sobre as empresas, especialmente aquelas com margens de lucro variáveis.¹⁶⁴

Para facilitar o cumprimento das obrigações fiscais, a diretiva sugere a implementação de um mecanismo de simplificação administrativa, como o sistema de "*one-stop shop*", que permitiria às empresas cumprir todas as suas obrigações relacionadas ao DST em um único procedimento, mesmo que tenham que pagar o imposto em múltiplos estados. Este sistema também facilitaria a partilha de informações de cumprimento entre os países. No entanto, cada estado ainda teria o direito de aplicar suas próprias medidas de fiscalização para assegurar a arrecadação adequada do DST.¹⁶⁵

A diretiva é apresentada como uma medida temporária dentro do contexto mais amplo das discussões sobre a tributação da economia digital, especialmente à luz do "*Unified Approach*" recentemente acordado, que busca uma abordagem mais harmonizada globalmente. Contudo, a transição para uma nova diretiva focada em "presença digital significativa" pode ser difícil, e uma vez implementado, o DST pode se tornar difícil de revogar.¹⁶⁶

5.2. LEGISLAÇÕES JÁ ADOTADAS OU EM FASE DE ADOÇÃO

5.2.1. O DST na França

A França elabora suas políticas públicas com o objetivo de posicionar a economia digital como um catalisador para o bem-estar social, a criação de empregos e o estímulo geral à economia. Um exemplo dessa abordagem é o crédito tributário para pesquisa e desenvolvimento, que corresponde a 30% do total das despesas nessa área e é dedutível da base do imposto de renda, com um limite de 100 milhões de euros. Segundo dados de 2016, este crédito implicou uma renúncia fiscal de 5,5 bilhões de euros, dos quais aproximadamente um quarto foi investido

¹⁶⁴ Ibidem.

¹⁶⁵ Ibidem.

¹⁶⁶ LAMENSCH, Marie. European Union — **Digital Services Tax**: A critical analysis and comparison with the VAT system. *European Taxation*, v. 59, n. 6, 17 May 2019, p. 6. Disponível em: [system](#). Acesso em: 02 abr. 2024.

especificamente em pesquisa e desenvolvimento na economia digital.¹⁶⁷

Apesar desses incentivos, existe uma preocupação generalizada de que tais estímulos possam eventualmente beneficiar outras localidades fora da França, uma vez que muitas startups bem-sucedidas são frequentemente adquiridas por empresas estrangeiras. Este fenômeno tem alimentado um discurso mais nacionalista entre políticos franceses, que criticam a presença e influência de multinacionais no mercado local.

Na França, a falta de uma definição clara de "estabelecimento permanente" na legislação tem gerado desafios significativos, especialmente no contexto da economia digital, onde empresas não residentes podem exercer atividades econômicas substanciais sem uma presença física marcante no país.¹⁶⁸

Esse vácuo legal resultou em disputas entre o fisco francês e contribuintes, com as autoridades fiscais exigindo documentação e provas concretas que pudessem, eventualmente, fundamentar a configuração de um estabelecimento permanente. Atualmente, na França, o prazo para a prescrição fiscal é de dez anos, com multas que podem alcançar até 80% do valor apurado em autuação, além da possibilidade de responsabilização criminal e civil dos gestores e seus representantes legais.¹⁶⁹

O debate sobre o estabelecimento permanente ganhou força com o relatório de 2017 de Collin e Colin, que propôs a introdução do conceito de "estabelecimento permanente virtual". Esse conceito foi inspirado por um caso antigo envolvendo a bitributação entre Mônaco e França, onde uma empresa monegasca que vendia espaços publicitários em rádios francesas, com foco em ouvintes franceses, possuía escritórios na França, o que justificou a aplicação do conceito de estabelecimento permanente no contexto do acordo de bitributação. A proposta do relatório visava adaptar a legislação francesa à realidade das grandes empresas digitais que operam

¹⁶⁷ CAZALS, Polina Kouraleva. Taxation of the digital economy in France. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1772, *E-book*.

¹⁶⁸ CAZALS, Polina Kouraleva. Taxation of the digital economy in France. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1773, *E-book*.

¹⁶⁹ DELON, Chloé. Chapter 14: France. In: MAISTO, Guglielmo (ed.). **New trends in the definition of permanent establishment**. Amsterdam: IBFD, 2019. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/book/new-trends-definition-permanent-establishment>>. Acesso em: 10 abr. 2024.

sem escritórios físicos no país, usando a noção de estabelecimento permanente virtual.¹⁷⁰

A caracterização de estabelecimentos permanentes é um tópico de intensa discussão doutrinária, refletindo a importância atribuída ao tema na economia digital na França.¹⁷¹ Os conceitos aplicáveis ao Imposto sobre Valor Agregado e à tributação corporativa são distintos, e o fisco francês adotou uma abordagem mais restritiva na última. A legislação francesa permite ainda que se solicite uma consulta fiscal (*advance tax ruling*) para esclarecer dúvidas sobre a existência de estabelecimentos permanentes, com um prazo de resposta de até três meses e uma resposta positiva tácita caso não haja manifestação das autoridades fiscais dentro desse período.

Quanto ao imposto de renda sobre estabelecimentos permanentes, a análise recai sobre a adequação do acordo de bitributação como base para a tributação, uma vez que, em teoria, tais acordos não devem impor uma carga tributária mais gravosa do que a prevista pela legislação interna. Esta posição foi reforçada por uma decisão da Suprema Corte da França. Porém, o artigo 209, I, do Código Tributário francês, estabelece que o país pode exercer sua competência tributária com base na autorização concedida por um acordo de bitributação. Em 2009, a Suprema Corte francesa tomou uma decisão que permitiu a cobrança de imposto sobre a renda corporativa de um estabelecimento permanente, estabelecendo precedente para casos futuros, como a conhecida disputa tributária envolvendo o Google Irlanda, que será discutida posteriormente. Esta situação ilustra a complexidade e os desafios contínuos enfrentados pela França na adaptação de suas práticas tributárias à era digital.¹⁷²

O estudo de Cazals discute aspectos relevantes sobre as subsidiárias de

¹⁷⁰ CAZALS, Polina Kouraleva. Taxation of the digital economy in France. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1775, *E-book*.

¹⁷¹ MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflections on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, nov. 2019, p. 5923-587; e SADOWSKI, Marilyne. Chapter 8: France. In: ESSERS, Peter et al. (ed.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**. Amsterdam: IBFD, 2021. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/tax-treaty-case-law-around-globe-2020>>. Acesso em: 10 abr. 2024.

¹⁷² DELON, Chloé. Chapter 14: France. In: MAISTO, Guglielmo (ed.). **New trends in the definition of permanent establishment**. Amsterdam: IBFD, 2019, p. 2. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/book/new-trends-definition-permanent-establishment>>. Acesso em: 10 abr. 2024.

empresas da economia digital que realizam atividades de suporte e apoio, essenciais para a operação das multinacionais sem necessidade de presença física substancial. Um ponto crítico destacado é a dificuldade em caracterizar a atividade de uma subsidiária como separada da atividade principal do grupo. Um exemplo claro é dado pela atividade de *marketing* realizada pelo Google, que, embora seja uma função de suporte, está intrinsecamente ligada à atividade principal de veiculação de anúncios realizada pelo Google Irlanda, que detém a propriedade intelectual e a tecnologia necessária.¹⁷³

Cazals menciona dois critérios para determinar se uma empresa de marketing pode ser considerada um agente independente: primeiro, a dependência funcional e jurídica (se possui recursos próprios e autonomia legal); e segundo, sua capacidade de vincular juridicamente a empresa-mãe a contratos, o que demonstra uma conexão entre a matriz e a filial. No caso do Google, apenas o segundo critério foi observado, indicando uma potencial junção jurídica entre matriz e filial.¹⁷⁴

O conceito de estabelecimento permanente de agência (*Agency PE*) também é motivo de intensos debates. Sob as diretrizes do fisco francês, a presença de funcionários dependentes de empresas não residentes frequentemente caracteriza um estabelecimento permanente, independentemente de outras formas de presença física.¹⁷⁵

A relação da França com a tributação de grandes empresas digitais é histórica e influente, especialmente nas discussões que levaram ao Projeto BEPS. Em 2012, a França tentou implementar um tributo específico sobre a atividade de publicidade online, conhecido como "Google Tax", que propunha uma alíquota de 1% sobre as receitas de vendas de publicidade online direcionadas a anunciantes franceses. Contudo, esse projeto foi posteriormente abandonado. No mesmo ano, as autoridades francesas autuaram o Google em cerca de 1,15 bilhão de euros por suas atividades no país entre 2005 e 2010, com destaque voltado para a estrutura de

¹⁷³ CAZALS, Polina Kouraleva. Taxation of the digital economy in France. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1778, E-book.

¹⁷⁴ Idem, p. 1775.

¹⁷⁵ DELON, Chloé. Chapter 14: France. In: MAISTO, Guglielmo (ed.). **New trends in the definition of permanent establishment**. Amsterdam: IBFD, 2019. Disponível em: <http://www.ibfd.org>. Acesso em: 06 abr. 2023.

exploração do mercado que o Google utilizava.¹⁷⁶

No contexto da disputa entre o Google e o governo francês, discutia-se a possível existência de uma "presença digital significativa" ou algum tipo de estabelecimento permanente que justificasse a tributação. Michel aponta para a facilidade com que anunciantes, inclusive não residentes, poderiam veicular propagandas para clientes franceses, por meio de simples pagamentos por cartão de crédito, o que denota a complexidade da situação e a necessidade de adequação das estruturas tributárias para a realidade digital contemporânea.¹⁷⁷

Ao enfrentar dificuldades em avançar unilateralmente, a França optou por uma abordagem estratégica de colaboração dentro do contexto da União Europeia. O objetivo era modificar as normas sobre preços de transferência e a definição de estabelecimentos permanentes, conforme delineado na Convenção-Modelo, para melhor capturar a contribuição econômica de plataformas digitais como o Google dentro de suas fronteiras. O relatório de Collin e Colin propôs uma solução temporária, alinhando-se com propostas que já estavam sendo discutidas na UE, especificamente para empresas que fornecem serviços digitais e que atendem a certos limiares de operação.

A situação do Google na França ilustra bem essa problemática. A empresa, legalmente estabelecida em Dublin, Irlanda, conduzia operações comerciais na França relacionadas à venda de espaços publicitários online. As autoridades fiscais francesas tentaram estabelecer que havia um estabelecimento permanente de agência (*Agency PE*) do Google Irlanda na França, baseando-se na ideia de que os empregados do Google França podiam efetivamente obrigar o Google Irlanda em contratos firmados na França.

Essas tentativas estavam associadas à cobrança de imposto de renda e outras penalidades sobre os royalties pagos pelo Google Irlanda ao Google Holanda, relacionados a atividades conduzidas pelos supostos estabelecimentos permanentes do Google Irlanda na França entre 2005 e 2010. Foi destacado também um acordo de Marketing and Services (MSA) entre o Google França e o Google Irlanda, que regia os serviços de suporte às vendas concluídas diretamente entre clientes franceses e

¹⁷⁶ MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflecons on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. European Taxation, Amsterdam, IBFD, nov. 2019, p. 523-537.

¹⁷⁷ Idem, p. 525.

o Google Irlanda, com a remuneração do Google França calculada com base em uma margem de custo mais 8%.¹⁷⁸

O desafio jurídico central era refutar a noção de que o Google França constituía um estabelecimento permanente. Inicialmente, o Google Irlanda conseguiu uma decisão favorável na primeira instância, que foi mantida pela Corte Administrativa de Apelações, que concordou com a falta de dependência e de status de agente que caracterizaria o Google França como um estabelecimento permanente do Google Irlanda.¹⁷⁹

Quando o caso ainda estava pendente na Corte Administrativa Superior, o Google optou por um acordo com o fisco francês para resolver a disputa, incluindo acusações de fraude fiscal e a cobrança adicional de impostos. O acordo estabelecido envolveu o pagamento de 500 milhões de euros, além de um subsequente acordo para a quitação de penalidades no valor de 465 milhões de euros. Esses acordos marcam uma resolução significativa no longo embate fiscal entre o Google e a França, refletindo a complexidade e os desafios de tributação da economia digital em um contexto globalizado.¹⁸⁰

A França, ao perceber as limitações de uma ação unilateral, buscou uma estratégia colaborativa dentro da União Europeia para adaptar as normas sobre preços de transferência e estabelecimentos permanentes, conforme previsto na Convenção-Modelo. O objetivo era aperfeiçoar a legislação para capturar efetivamente parte dos lucros gerados por plataformas digitais, como o Google, que operam substancialmente no país sem uma presença física equivalente. Este esforço estava diretamente relacionado com a autuação fiscal contra o Google e sua subsidiária na Irlanda, refletindo um movimento mais amplo para adaptar as estruturas fiscais à era digital.¹⁸¹

Deste modo, para endereçar a tributação das empresas de economia digital, a França implementou o *Taxe sur les Services Numériques* (TSN), ou DST francês, que entrou em vigor com a Lei nº 2019-759 de 24 de julho de 2019. Esta lei introduziu

¹⁷⁸ MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflecons on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, nov. 2019, p. 525.

¹⁷⁹ Idem, p. 526.

¹⁸⁰ Idem, p. 528.

¹⁸¹ MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflecons on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, nov. 2019, p. 529-530.

mudanças significativas no Código Tributário Francês (*Code Général des Impôts*, CGI), especialmente no artigo 299, estabelecendo um novo tributo aplicável aos valores recebidos pelas empresas do setor digital em troca do fornecimento de serviços relacionados à disponibilização de uma interface digital e serviços de publicidade online na França.

O conceito de "disponibilização de uma interface digital" é detalhado no artigo 299 do CGI. Ele inclui o fornecimento eletrônico de uma interface digital que permite a comunicação e interação entre usuários, especialmente para o oferecimento direto de bens ou serviços entre eles. Importante ressaltar que a simples disponibilização de uma interface para uso geral em atividades digitais e serviços de comunicação ou de pagamento está excluída do escopo do DST.¹⁸²

Esta exclusão tem razões claras: (1) muitas plataformas digitais oferecem serviços gratuitamente, a fim de monetizar através da coleta de dados para publicidade online, que será tributada separadamente; e (2) serviços de comunicação e de pagamento que requerem autorização governamental já são sujeitos a tributações específicas.

O DST também abrange serviços de propaganda online, onde o foco é prover serviços para clientes ou seus representantes, com o objetivo de colocar publicidade personalizada em interfaces digitais, baseada nos dados dos usuários que consomem essa interface. Esses serviços incluem vendas de espaços de armazenamento e publicidade, definição de estratégias e melhoria de publicidade, além de gerenciamento e transmissão de dados de usuários utilizando algoritmos.¹⁸³

A alíquota aplicável, conforme o artigo 299.4 do CGI e a Diretiva Europeia, é de 3% sobre o valor (excluindo o VAT) dos montantes recebidos pelo contribuinte pela

provisão de serviços digitais cobertos pela legislação na França. Os contribuintes são grupos multinacionais do setor digital que alcançam um faturamento mundial superior a 750 milhões de euros e, na França, 25 milhões de euros em serviço prestados. Esses requisitos são aplicáveis ao conjunto de empresas do grupo, o que significa que as receitas de duas ou mais empresas sob o mesmo controle devem ser somadas para efeitos de cumprimento do limiar de

¹⁸² Idem, p. 529-530.

¹⁸³ Ibidem.

faturamento.¹⁸⁴

Essas medidas refletem um esforço da França para adaptar sua estrutura fiscal de modo a capturar de forma mais eficaz os lucros gerados por atividades econômicas digitais significativas realizadas dentro de suas fronteiras, ainda que as empresas responsáveis por tais atividades não mantenham uma presença física tradicional no país.

A legislação francesa, em sua abordagem para tributar a economia digital, introduz conceitos específicos para determinar a localização de um fato gerador com base na utilização de interfaces digitais. Segundo Michel, para fins de tributação, um usuário de interface digital será considerado localizado na França se a consulta à interface ocorrer através de um dispositivo situado neste país, determinável por qualquer meio disponível, como o endereço IP.¹⁸⁵

Além disso, o serviço será considerado como prestado na França se, durante um ano-calendário, a plataforma disponibilizar aos usuários franceses uma interface para a entrega de bens ou serviços diretamente por ou para um usuário localizado na França. Interessantemente, se uma interface digital não fornecer diretamente o serviço, ainda assim, será considerado que houve a prestação do serviço digital na França se os usuários tiverem, ao longo do ano, uma conta aberta na França que permita o acesso a serviços de compra e venda através da interface.

Outro ponto a destacar é a presunção de que os serviços foram executados na França se a publicidade for veiculada online numa interface digital baseada em dados do usuário obtidos enquanto ele estiver localizado na França. Essa abordagem, contudo, apresenta desafios práticos, principalmente quando um usuário consulta a mesma interface em múltiplos países dentro de um curto período, pois torna complexa a determinação de qual porcentagem dos dados coletados em cada local deve influenciar o tipo de publicidade apresentada ao usuário.

No que tange à venda de dados gerados ou coletados de usuários franceses, esses serão considerados como serviços prestados na França se os dados vendidos forem derivados de consultas a interfaces realizadas por um usuário localizado na França durante o ano-calendário.

¹⁸⁴ MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflecons on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. European Taxation, Amsterdam, IBFD, nov. 2019, p. 534.

¹⁸⁵ Idem, p. 534.

Ao comparar o DST francês com a proposta da Comissão Europeia, ambos propõem uma alíquota de 3% e estipulam limiares de faturamento para a aplicação do tributo.

No entanto, a França estabelece um limiar menor de receita gerada a partir da exploração do mercado de usuários - 25 milhões de euros, comparado com 50 milhões de euros da proposta europeia. A abordagem francesa também diferencia os tipos de serviços de propaganda online que estão sujeitos à tributação, com foco em serviços que envolvem a veiculação de propaganda numa interface digital baseada nos dados do usuário.

Essas distinções sublinham uma abordagem mais focada e refinada da legislação francesa em comparação com a proposta mais abrangente da Comissão Europeia. A França procura garantir que os serviços digitais, especialmente aqueles que coletam e utilizam dados de usuários franceses, sejam adequadamente tributados, refletindo um esforço para alinhar a tributação à moderna economia digital e garantir que as receitas fiscais sejam justamente coletadas dentro de suas fronteiras.

O *Taxe sur les Services Numériques* (TSN) francês, ao ser introduzido, mirou afetar aproximadamente 30 grupos multinacionais, incluindo grandes nomes da indústria tecnológica norte-americana como Google, Apple, Facebook e Amazon (conhecidos pela sigla GAFA), bem como importantes empresas da China, Alemanha, Espanha, Reino Unido e até mesmo uma empresa francesa, a Criteo. Este tributo, em seu ano inicial, foi estimado para arrecadar cerca de 400 milhões de euros em 2019, aumentando para até 500 milhões de euros em 2020.¹⁸⁶

Michel argumenta que, enquanto o TSN francês visa capturar receitas provenientes da publicidade online, o escopo do imposto deveria abarcar não apenas a simples exibição de anúncios, mas também toda a rede de ad networks envolvidas na veiculação desses anúncios, que inclui uma série de intermediários sem os quais a publicidade online não seria possível. Esta perspectiva sugere que a proposta da União Europeia, ao focar primariamente em gigantes como Google e Facebook, pode não capturar completamente a realidade da indústria publicitária online, que envolve

¹⁸⁶ MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflecons on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, nov. 2019, p. 535.

uma complexa cadeia de espaços publicitários em sites de terceiros.¹⁸⁷

A legislação francesa de DST difere da proposta da União Europeia, pois não se limita apenas à interface digital de propaganda, mas expande seu escopo para incluir "serviços oferecidos aos anunciantes". Isso abrange uma gama mais ampla de atividades, como o armazenamento, distribuição, gerenciamento e transmissão de propaganda, além de considerar as atividades dos intermediários e operadores independentes dentro do escopo tributável.¹⁸⁸

5.2.2. O DST na Espanha

Paralelamente, a Espanha também implementou seu próprio DST, com uma abordagem similar à proposta da Comissão Europeia. A legislação espanhola entrou em vigor em janeiro de 2021, com o pagamento do tributo sendo adiado para 1º de julho de 2021, permitindo que os contribuintes se ajustassem à nova regulamentação. A alíquota, alinhada à Diretiva Europeia, foi estabelecida em 3% sobre as receitas derivadas da venda de anúncios online, de negócios intermediados em plataformas digitais, e da venda de dados de usuários por plataformas online. Os contribuintes desse imposto são os grupos multinacionais do setor digital que possuem um faturamento anual total de no mínimo 750 milhões de euros, com receitas derivadas de usuários espanhóis (ou da exploração do mercado de usuários espanhóis) de pelo menos 3 milhões de euros.¹⁸⁹

Ainda, o DST espanhol, implementa tecnologias de geolocalização para determinar se os usuários acessam plataformas digitais a partir do território espanhol, estabelecendo um nexo crucial para a tributação. Essa medida reflete um esforço para garantir que as receitas geradas digitalmente dentro da Espanha sejam adequadamente tributadas, mesmo se originadas por empresas não residentes.¹⁹⁰

A Espanha introduziu um modelo de autoliquidação chamado "modelo 490",

¹⁸⁷ MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflecons on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. *European Taxation*, Amsterdam, IBFD, nov. 2019, p. 535.

¹⁸⁸ Ibidem.

¹⁸⁹ ESPANHA. **Ley 4/2020, de 15 de octubre. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**. Jefatura del Estado, Boletín Oficial Del Estado, BOE, n. 274, de 16 de octubre de 2021. Disponível em <https://www.boe.es/eli/es/1/2020/10/15/4>. Acesso em: 19 abr. 2024.

¹⁹⁰ ESPANHA. **Real Decreto 400/2021, de 8 de junio**. Ministerio de Hacienda, Boletín Oficial Del Estado, BOE, n. 137, de 9 de junio de 2021. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-9559>. Acesso em: 20 abr. de 2024.

que as empresas devem submeter eletronicamente. Este processo inclui a abertura de contas bancárias específicas para a coleta do DST, que devem ser estabelecidas pelos contribuintes não residentes ou seus representantes legais. Este sistema visa simplificar e centralizar a coleta do imposto e facilitar a administração, reduzindo a evasão fiscal.¹⁹¹

Inicialmente, o governo espanhol esperava arrecadar significativamente mais do DST do que os 166 milhões de euros coletados nos primeiros três trimestres. Essa discrepância destaca os desafios de implementar novos tipos de impostos sobre atividades digitais, que são dinâmicas e muitas vezes difíceis de rastrear de forma precisa.¹⁹²

O DST espanhol foi concebido como um tributo indireto para não cair no escopo dos acordos de dupla tributação, que geralmente protegem contra a tributação da renda a menos que haja um estabelecimento permanente. Críticos, como Carreno Perelló, argumentam que isso poderia ser problemático, pois dificulta a aplicação de conceitos tradicionais de estabelecimento permanente para a economia digital. A classificação do DST como tributo indireto também implica que não é aplicável a dedução de créditos, o que pode afetar empresas que operam com prejuízo ou com margens de lucro baixas, uma vez que o imposto incide sobre receitas brutas e não sobre lucros.¹⁹³

5.2.3. DST no Reino Unido

O DST do Reino Unido foi proposto em 2018 e visa grupos multinacionais que oferecem serviços de mídia social, mecanismos de busca ou marketplaces online para usuários no Reino Unido. A legislação estabelece que esses serviços estarão sujeitos ao tributo se o faturamento mundial desses grupos for superior a 500 milhões de libras e se mais de 25 milhões de libras dessas receitas forem derivadas

¹⁹¹ ESPANHA. **Ordem HAC/590/2021, de 9 de junho**. Ministerio de Hacienda, Boletín Oficial Del Estado, BOE, n. 139, de 11 de junio de 2021. Disponível em: <[https://www.boc.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-972\]-conso.pdf](https://www.boc.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-972]-conso.pdf)>. Acesso em; 21 abr. 2024,

¹⁹² JORNAL EL PERIÓDICO DE ARAGÓN, **Hacienda ingresa 454 millones con las tasas "Tobin" y "Google"**, frente a los 1.818 previstos los ingresos por el Gobierno, y la de servicios digitales, en el 17%. (Madrid, 23.12.2021). Disponível em: <<https://www.elperiodicodearagon.com/economia/2021/12/23/hacienda-ingresa>>. Acesso em 25 abr. 2024.

¹⁹³ CARREÑO, Florentino; PERELLÓ, Jaume. **Plans regarding digital taxes**. International Transfer Pricing Journal, Amsterdam, IBFD, vol 26, nº 2, mar./abr. 2019. p.151.

de usuários britânicos. Este limite inicial de 25 milhões de libras funciona como um umbral, em que somente as receitas excedentes a esse valor estarão sujeitas à tributação, com uma alíquota proposta de 2%, inferior à alíquota sugerida pela Comissão Europeia.¹⁹⁴

As diretrizes do *HM Revenue & Customs* (HMRC) do Reino Unido detalham que um grupo estará dentro do escopo do DST se gerar receitas a partir de serviços digitais. Embora não haja uma definição precisa de "serviço online", os modelos de negócio que dependem de uma ampla base de usuários e que geram receitas substanciais claramente se enquadram dentro do escopo do tributo. O DST britânico foca em serviços considerados "altamente digitalizados" e que são oferecidos em troca de compensação financeira. Isso inclui serviços de busca na internet e *marketplaces online*, bem como qualquer serviço associado que facilite a publicidade *online* e que gere benefícios significativos por sua associação com mídias sociais ou *marketplaces*.¹⁹⁵

Para a determinação das receitas tributáveis, são consideradas as receitas que um grupo multinacional obtém que estejam conectadas ao serviço de mídia social, assim como aos serviços de marketplace online e de busca, quando essas receitas são atribuíveis a um usuário britânico. Isso depende de como o serviço é monetizado, e se as receitas são geradas por outras atividades empresariais, elas devem ser proporcionalizadas com base em um critério consistente, mas apenas quando atribuíveis a um usuário britânico.

Quanto à localização, a legislação do DST no Reino Unido utiliza um critério um pouco diferente das propostas da União Europeia. Um usuário será considerado britânico se estiver normalmente localizado no Reino Unido, o que pode ser determinado se ele fornecer um endereço britânico durante o cadastro na plataforma ou usar seu cartão de crédito britânico. Isso pode levantar questões de dupla tributação, especialmente se o endereço IP do usuário indicar que ele está em outro país, como a França, durante uma estadia temporária.¹⁹⁶

¹⁹⁴ HMRC. **Digital Services Tax**: Policy paper. GOVUK, 11 Mar. 2020. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>. Acesso em: 28 abr. 2024.

¹⁹⁵ HMRC. **internal manual** — Digital Services Tax Manual: DST01200 — Overview of DST Liability. Disponível em: <<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst01200>>. Acesso em: 28 abr. 2024.

¹⁹⁶ NOONAN, Chris; PLEKHANOVA, Victoria. **Digital Services Tax**: Lessons from the Section 301 Investigation. British Tax Review, n. 1, Londres, Sweet & Maxwell, 2021, p. 92.

Além disso, prestadores de serviços financeiros regulados estão isentos do DST, seguindo um padrão semelhante observado nas propostas de França e Espanha. Esta isenção ajuda a evitar a aplicação do DST a setores que já estão fortemente regulamentados e sujeitos a outras formas de tributação.

A implementação do DST no Reino Unido reflete um esforço contínuo para adaptar os sistemas tributários à economia digital global, garantindo que as empresas digitais contribuam justamente para as receitas fiscais dos países onde operam e geram valor econômico.

O DST afeta as receitas de *marketplaces online* quando parte delas são advindas do Reino Unido. Neste caso, todas as receitas da transação são consideradas derivadas de usuários britânicos. Isso se aplica também a transações que incluem acomodações, como as oferecidas pelo Airbnb, onde a receita é tratada como britânica se envolver acomodação no Reino Unido ou se o consumidor for um usuário britânico com propriedades localizadas fora do país.

As receitas de serviços de propaganda são atribuídas ao Reino Unido quando a propaganda é vista ou consumida por um usuário britânico, independentemente de onde a propaganda é fisicamente veiculada. Para empresas que possam ser desproporcionalmente afetadas pelo DST devido a margens operacionais baixas na prestação de serviços a usuários britânicos, o Reino Unido oferece uma metodologia alternativa de cálculo denominada "*alternative charge*". Esta metodologia aplica 0,8 vezes a margem operacional da categoria de receitas sobre as receitas líquidas sujeitas ao DST.¹⁹⁷

O tributo é calculado de forma consolidada para o grupo empresarial, mas cobrado das entidades individuais que contribuíram para a receita total. Isso considera a contabilidade consolidada do grupo, conforme padrões contábeis aceitáveis. A legislação britânica também reconhece as dificuldades de cobrar uma entidade não residente, permitindo a cobrança de qualquer entidade do grupo que tenha estado associada ao grupo no ano fiscal do fato gerador.¹⁹⁸

É importante notar que o pagamento do DST no Reino Unido não é creditável

¹⁹⁷ HMRC. **internal manual** — Digital Services Tax Manual: DST01200 — Overview of DST Liability. Disponível em: <<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst01200>>. Acesso em: 28 abr. 2024.

¹⁹⁸ OBUOFORIBO, Belena R. **A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax**. European Taxation, Amsterdam, IBFD, Nov. 2019, p. 516-522. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/journal/critical-examination-proposed-uk-digital-services-tax>>. Acesso em: 28 abr. 2024.

contra o imposto de renda devido pela pessoa jurídica ou por qualquer estabelecimento permanente, e o tributo não se enquadra nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação.¹⁹⁹

5.3. INVESTIGAÇÕES DA *SECTION* 201 DO ATO DE COMÉRCIO DE 1974 DOS ESTADOS UNIDOS

Globalmente, a introdução do DST em vários países foi acelerada pela pandemia da Covid-19, que aumentou de modo considerável a atividade *online* e, consequentemente, as receitas associadas a essas atividades digitais. Muitos países têm adaptado seus critérios para capturar receitas de grandes empresas digitais, principalmente americanas, resultando em debates sobre a adequação e a equidade desses novos impostos. Os Estados Unidos têm respondido ativamente a esses movimentos ao buscar proteger suas empresas de um aumento da carga tributária global.

A Seção 301 do Ato de Comércio de 1974 dos Estados Unidos foi utilizada como um mecanismo para iniciar uma investigação sobre os DSTs adotados por diversos países, incluindo Áustria, Brasil, Comunidade Europeia, Espanha, Índia, Indonésia, Itália, Reino Unido, Turquia e também sobre a França, cuja investigação já estava em andamento. Esse processo não é uma ação legislativa em si, mas sim uma ferramenta para que o Executivo dos EUA possa tomar medidas subsequentes.

A Seção 301 permite que o Representante de Comércio dos Estados Unidos (*United States Trade Representative* ou USTR) investigue e, se for o caso, notifique o presidente para tomar ações contra países que adotam práticas consideradas injustas ou irracionais e que violem os acordos de livre comércio. Isso pode incluir iniciar negociações, impor sanções ou até mesmo retirar-se de acordos comerciais, dependendo das circunstâncias.²⁰⁰

¹⁹⁹ Ibidem.

²⁰⁰ ESTADOS UNIDOS. **19 U.S. Code § 2411** — “Actions by United States Trade Representative (a) MANDATORY ACTION (IF the United States Trade Representative determines under section 2414(a)(1) of this title that= (A) the rights of the United States under any trade agreement are being denied; or (B) an act, policy, or practice of a foreign country- (1) violates, or is inconsistent with, the provisions of, or otherwise denies benefits to the United States under, any trade agreement, or (ii) is unjustifiable and burdens or restricts United States commerce; the Trade Representative shall take action authorized in subsection (c), subject to the specific direction, if any, of the President regarding any such action, and shall take all other appropriate and feasible action within the power of the President that the President may direct the Trade Representative to take under this subsection, to enforce such

Essas investigações e as ações resultantes têm um forte componente político, usado para exercer pressão diplomática. Por exemplo, o governo dos EUA pode usar a Seção 301 para proteger suas multinacionais, sob o argumento de que as receitas que poderiam ser tributadas nos EUA estão sendo afetadas pelo DST, um imposto que, apesar de não ser diretamente um imposto sobre a renda, tem intenções similares de tributar as grandes corporações digitais.²⁰¹

Em janeiro de 2021, o USTR concluiu que o ISD espanhol era discriminatório contra empresas norte-americanas, restringia o comércio com os EUA e era problemático devido à sua natureza extraterritorial e ao fato de incidir sobre receitas em vez de lucros. Isso contraria os princípios tributários internacionais que geralmente se baseiam em lucros. Como resultado, foram propostas tarifas adicionais de até 25% sobre certos produtos espanhóis, equivalentes ao montante de ISD pago por empresas norte-americanas na Espanha.²⁰²

Além da França e Espanha, investigações também foram concluídas sobre os DSTs da Áustria, Índia, Itália, Turquia e Reino Unido, com a conclusão de que esses impostos discriminavam as companhias norte-americanas.

Em particular, a investigação sobre a França, iniciada em 10 de julho de 2019, concluiu em 2 de dezembro de 2019 que o DST francês era discriminatório contra empresas norte-americanas, inconsistente com os princípios tributários devido à sua retroatividade e à aplicação sobre a receita bruta em vez de sobre a renda. O imposto também foi criticado por sua aplicação a receitas que não estavam conectadas a uma presença física na França, o que afetaria desproporcionalmente as empresas digitais.²⁰³

rights or to obtain the elimination of such act, policy, or practice. Actions may be taken that are within the power of the President with respect to trade in any goods or services, or with respect to any other area of pertinent relations with the foreign country". Disponível em: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19/2411>. Acesso em: 28 abr. 2024.

²⁰¹ NOONAN, Chris; PLEKHANOVA, Victoria. Op Cit. p. 83-115.

²⁰² ESTADOS UNIDOS. **Report on Spain's Digital Services Tax Prepared in the Investigation Under Section 301 of the Trade Act of 1974**. Disponível em: <https://ustr.gov/sites/default/files/files/Press/Releases/SpainDSTSection301Report.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2024.

²⁰³ ESTADOS UNIDOS. **Section 301 Investigation Report on France' Digital Services Tax**. 2019, p.76-77. See Office of United States Trade Representative, Notice of Determination and Request for Comments Concerning Action Pursuant to Section 301: France's Digital Services Tax (6 December 2019) Federal Register, v. 84, n. 235, p. 66956. Disponível em: <https://www.federalregister.gov/documents/2020/07/16/2020-15312/notice-of-action-in-the-section-301-investigation-of-frances-digital-services-tax#:~:text=On%20December%206%2C%202019%2C%20based,or%20discriminatory%20and%20burdens%20or>>. Acesso em: 30 abr. 2024.

Importante destacar que, antes da conclusão dessa investigação, França e Estados Unidos chegaram a um acordo preliminar para que a França devolvesse o DST pago pelas plataformas digitais assim que um novo sistema tributário internacional para a tributação de multinacionais no setor digital fosse implementado. Esse acordo evoluiu para um consenso mais amplo sob o quadro inclusivo da OCDE com a adoção dos Pilares 1 e 2, levando ao término das investigações em vários países, incluindo Áustria, Espanha, França, Itália e Reino Unido, em novembro de 2021.²⁰⁴

O argumento de tratamento discriminatório contra empresas norte-americanas é um ponto central das discussões em torno dos DSTs, especialmente o francês. Apesar de o DST, teoricamente, aplicar-se a empresas de várias nacionalidades, a preocupação dos Estados Unidos, conforme discutido em investigações da Seção 301, é que, na prática, o imposto poderia ser discriminatório "de facto". Noonan e Plekhanova destacam que, embora o relatório da investigação sobre o DST francês não tenha realizado uma análise formal das obrigações da França sob o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS) que poderia concluir que essas obrigações foram violadas, a preocupação persiste.²⁰⁵

O relatório do USTR parece ter adotado uma abordagem que enfatiza a proteção das empresas norte-americanas, particularmente no setor de publicidade *online*, um campo em que as operações são substancialmente diferentes das operações de publicidade tradicional. A União Europeia já reconheceu essas diferenças entre publicidade *online* e tradicional, o que torna mais complexo o encaixe dos serviços digitais como serviços da mesma natureza, como disciplina o artigo XVII do GATS.

Além disso, a cláusula da nação mais favorecida (artigo II do GATS) exige uma análise cuidadosa. Ela estipula que nenhum membro do GATS deve tratar prestadores de serviços de outros países membros menos favoravelmente do que seus próprios prestadores de serviços ou os de qualquer outro país.²⁰⁶

²⁰⁴ ESTADOS UNIDOS. **Termination of Actions in the Section 301 Digital Services Tax Investigations of Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom and Further Monitoring.** Disponível em: <<https://ustr.gov/issue-areas/enforcement/section-301-investigations/section-301-digital-services-taxes>>. Acesso em: 30 abr. 2024.

²⁰⁵ NOONAN, Chris; PLEKHANOVA, Victoria. Op. Cit. p. 102.

²⁰⁶ GATS. **Article II: Most-Favored-Nation Treatment.** Disponível em: <https://library.arcticportal.org/1587/1/gats.pdf>. Acesso em: 30 abr. 2024.

É relevante também considerar o contexto do Mercosul e sua adesão ao GATS. Em 9 de julho de 2001, os países do Mercosul submeteram uma comunicação enfatizando a importância da liberalização do setor de serviços de computação e correlatos. Eles destacaram o papel crescente da internet e do mercado de tecnologia da informação na criação de empregos de alta qualificação, frequentemente ocupados por profissionais de mercados emergentes. Com base nisso, propuseram que os membros da Organização Mundial do Comércio eliminassem restrições de acesso ao mercado e ao tratamento nacional em serviços de computação e relacionados, em reforço da necessidade de uma abordagem global e inclusiva para o comércio de serviços.²⁰⁷

Na discussão sobre a conformidade do Imposto sobre DST com as regras do GATS, surgem questões fundamentais sobre discriminação *de facto*, especialmente pelo estabelecimento de limites de receita bruta que, embora inicialmente possam parecer discriminatórios contra plataformas norte-americanas devido ao seu alto faturamento, na realidade visam identificar entidades que significativamente se beneficiam de tecnologias e intangíveis. A alta receita dessas plataformas, resultante da ampla utilização de suas tecnologias, não é vista como a origem da discriminação, mas como um critério para a aplicação do DST, refletindo uma tentativa de tributar efetivamente as empresas que extraem valor significativo de interações com usuários globais.

Além disso, a possibilidade de deduzir o DST do imposto de renda, como proposto pela Comissão Europeia, não constitui uma prática discriminatória, uma vez que está aberta a todos os países e não impede que outras nações adotem medidas semelhantes. Este aspecto é crucial para compreender a natureza do DST como um tributo sobre a renda, e não apenas sobre o consumo.²⁰⁸

Importante notar também que a cláusula de tratamento nacional no GATS não é absoluta, admitindo exceções, especialmente para medidas que visem a tributação justa e eficaz de tributos diretos. Isso alinha o DST com as obrigações internacionais ao caracterizá-lo como um tributo sobre a renda, abrindo caminho para sua aceitação

²⁰⁷ ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DO COMÉRCIO. **Communication from Mercosur** “Computer and Related Services”. 2001. Disponível em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=0:/S/CSS/W95.pdf&Open=True>. Acesso em: 13 jan. 2022.

²⁰⁸ NOGUEIRA, João Félix Pinto. The compatibility of the EU Digital Services with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. In: PISTONE; faiquale; WEBER, Dennis (ed.). **International Tax Studies: The EU proposals and other insights**. Amsterdam: IBFD, 2019, v. 1, p. 19.

sob os princípios do GATS, desde que essas medidas não resultem em tratamento injusto ou discriminatório.²⁰⁹

No entanto, os relatórios do USTR destacam uma preocupação com o direcionamento aparente do DST contra empresas norte-americanas, observando que uma proporção considerável das empresas afetadas pelo DST são dos EUA. Embora essa percepção de discriminação possa parecer evidente pela predominância de empresas norte-americanas entre as mais afetadas, a Comissão Europeia defende que essa não é uma conclusão justa, dado que os modelos de negócio digital beneficiam-se de ganhos de escala não comparáveis aos modelos tradicionais de negócios, particularmente no setor de publicidade.

Portanto, a questão da legalidade da adoção de tais impostos sob a luz do GATS e outras normas internacionais permanece complexa. A análise precisa ser cuidadosa para garantir que enquanto se busca equidade fiscal, não se violem os acordos comerciais internacionais. Esta análise ganha ainda mais relevância quando se considera as tensões entre as práticas de *State aid* da União Europeia, as liberdades fundamentais, e as normas da OMC, todas cruciais para o equilíbrio do comércio e da regulamentação fiscal internacional.²¹⁰

A discussão sobre se o DST configura uma violação das regras de *State aid* da União Europeia é complexa. A preocupação é que ao cobrar o DST apenas das grandes empresas, o tributo poderia ser visto como um auxílio estatal indireto às companhias menores que não são sujeitas ao imposto. Isso poderia configurar uma violação do princípio da concorrência leal, embora uma análise detalhada sobre isso esteja fora do escopo deste trabalho.²¹¹

Quanto às investigações sob a Seção 301, essas deveriam idealmente ser discutidas dentro dos parâmetros da Organização Mundial do Comércio (OMC) ou, como tem ocorrido, no contexto do *Inclusive Framework* da OCDE. Apesar de um consenso ter sido alcançado neste último, a implementação deste consenso ainda é incerta, especialmente na Europa e nos Estados Unidos, onde há oposição política

²⁰⁹ NOGUEIRA, João Félix Pinto. The compatibility of the EU Digital Services with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. In: PISTONE; faiguale; WEBER, Dennis (ed.). **International Tax Studies**: The EU proposals and other insights. Amsterdam: IBFD, 2019, v. 1, p. 19.

²¹⁰ MASON, Ruth; PARADA, Leopoldo. **The Legality of Digital Taxes in Europe**. (Junho, março, 2020). Virginia Tax Review, 2020. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3618663>. Acesso em: 30 abr. 2024.

²¹¹ NOGUEIRA, João Félix Pinto. Op. Cit. p. 10.

substancial.

5.4. PERSPECTIVAS SOBRE A NATUREZA DO DST

A caracterização do DST como um imposto sobre a renda ou sobre o consumo é crucial tanto para o alinhamento com os acordos internacionais de bitributação quanto para entender seu papel na economia digital. No Brasil, essa distinção é especialmente relevante porque os impostos sobre o consumo são geralmente de competência estadual ou municipal, enquanto a tributação sobre a renda é federal.

A Comissão Europeia descreveu o DST como um tributo indireto, provavelmente para evitar a complexidade de renegociar os acordos de bitributação existentes, especialmente com os Estados Unidos. A prática de tributar a renda bruta sem permitir deduções é uma abordagem reconhecida e funciona como uma *proxy* para a tributação da renda, conforme demonstrado pelo Imposto de Renda Retido na Fonte no Brasil.²¹²

Ian Roxan aponta que a tributação sobre o valor agregado, tratada como indireta, é teoricamente destinada aos consumidores, o que reflete o consumo em vez de incidir diretamente sobre as empresas. Por outro lado, o DST, ao incidir sobre o faturamento bruto, pode ser interpretado como não prejudicial aos acordos de bitributação existentes, uma vez que não se enquadra diretamente como um imposto sobre a renda.²¹³

O autor ainda destaca diferenças cruciais entre o VAT e o imposto sobre a renda corporativa, ao apontar que o VAT geralmente incide sobre o consumo e permite deduções imediatas de investimentos em capital, ao contrário do imposto de renda que permite depreciação acelerada e deduz custos de trabalho. Além disso, o VAT opera com base no princípio do destino, considerando o valor de importações destinadas ao consumo interno, enquanto o imposto de renda trata as exportações de maneira indistinta, seguindo o princípio da origem.²¹⁴

Ao comparar o DST com estes impostos tradicionais, é perceptível que o DST busca atingir plataformas que operam sem presença física, estabelecendo um

²¹² MOREIRA, Francisco. Op Cit. p. 293.

²¹³ ROXAN, Ian. **Is VAT also a Corporate Tax?** Untangling Tax Burdens and Benefits for Companies. LSE Law, Society and Economy Working Papers, n. 2, 2020, p 3.

²¹⁴ Idem, p 20.

mínimo de tributação para essas companhias. Ainda que não seja uma grande fonte de arrecadação, o DST visa promover a equidade e a capacidade contributiva, e equilibrar a competição entre entidades residentes e não residentes ao capturar a receita de plataformas que têm grande valor de mercado.

Lamensch observa que a Comissão Europeia classifica o DST como um tributo indireto. Isso se alinha com o artigo 113 do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, o que permite que o Conselho Europeu adote medidas de harmonização fiscal sobre a receita bruta e outras formas de tributação indireta, desde que haja unanimidade e consulta ao Parlamento Europeu.²¹⁵

Christine Kim argumenta que o DST é um tributo sobre o faturamento, uma subcategoria da tributação sobre o consumo. Ela aponta que o modelo tradicional de estabelecimento de nexos por presença física não se adequa à economia digital, em que muitas operações ocorrem sem presença física tangível. Assim, o DST adapta o nexo para permitir que a jurisdição dos usuários cobre o imposto e atribui a competência à localização dos usuários, o que reflete a realidade digital. No entanto, ao considerar o DST como um imposto sobre o consumo, Kim ressalta problemas que surgiriam se fosse enquadrado como um tributo sobre a renda, asseverando, inadvertidamente, a natureza do DST como um tributo orientado ao consumo.²¹⁶

Por outro lado, conforme aponta Moreira, enquanto os tributos indiretos típicos incidem sobre o consumo e são transferidos para o consumidor, o DST é projetado como um meio de tributar a renda gerada pela economia digital, sendo um proxy para a tributação da renda.²¹⁷

Quanto ao aspecto dos tributos diretos sobre a renda, o autor sustenta que eles incidem apenas sobre aqueles que obtêm lucro. As novas legislações que introduziram o DST enfrentam desafios de harmonização, especialmente no que diz respeito a ajustar essas regras para reter o imposto de renda no mercado onde a receita é gerada, ao invés de no país de origem. No entanto, a necessidade de novas abordagens fiscais para novas tecnologias é essencial e não deve ser um

²¹⁵ LAMENSCH, Marie. Chapter 10. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT and Other Insight the Digital Economy — The EU Proposals and Oxlher Fasdeitês PANSASTS** am: , 9019. Disponível em: <http://iywww.ibfd.org>. Acesso em: 30 abr. 2024

²¹⁶ 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. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3578348. Acesso em: 30 abr. 2024.

²¹⁷ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. 295.

impedimento para a implementação dessas leis.²¹⁸

Ainda, o DST é alvo de questões pertinentes sobre sua interação com os acordos de dupla tributação, particularmente ao considerar sua natureza e o enquadramento como imposto sobre a renda ou sobre o consumo. No contexto brasileiro, que não possui um acordo de dupla tributação com os Estados Unidos, o impacto do DST seria menos contencioso em relação à dupla tributação com esse país, enquanto nações como França, Espanha e Itália, que introduziram o DST e possuem acordos bilaterais, têm mecanismos para mitigar a dupla tributação, como o reconhecimento de créditos e isenções.

A tributação na fonte sobre rendimentos brutos, embora criticada, já é uma prática conhecida e é inclusive implementada nos Estados Unidos, onde rendimentos de certos não residentes são tributados na fonte a uma alíquota de 30%.²¹⁹ Este exemplo, alega Moreira, demonstra que a tributação de receitas brutas, similar ao DST, pode ser integrada com os sistemas fiscais existentes através de mecanismos como créditos e deduções de impostos.²²⁰

O DST também se distingue pela sua periodicidade de apuração, que pode ser anual ou trimestral, diferentemente de impostos sobre o consumo que são geralmente calculados por transação. Isso sugere um alinhamento mais próximo com os impostos sobre a renda, que normalmente operam em base periódica.²²¹

As críticas predominantes ao DST, especialmente vindas dos Estados Unidos, demonstram uma preocupação com a preservação das vantagens fiscais para suas grandes empresas de tecnologia digital. Essas críticas destacam que interpretar o DST como um imposto sobre a renda pode não ser benéfico para os interesses nacionais dos EUA. Porém, a necessidade de maior *compliance* e a sincronização entre os recolhimentos tributários no exterior e o pagamento de impostos sobre a renda na residência fiscal são desafios já conhecidos, similares aos enfrentados no contexto de imposto de renda corporativo pago no exterior por subsidiárias de empresas americanas.

Assim, a análise do DST como um imposto sobre a renda oferece uma

²¹⁸ MOREIRA, Op. Cit. 296.

²¹⁹ ESTADOS UNIDOS. 26 **U.S. Code § 1441**: "Withholding of tax on nonresident aliens (a) General rule. Disponível em: <https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim>. Acesso em: 30 abr. 2024.

²²⁰ MOREIRA, Op. Cit. 298.

²²¹ MOREIRA, Op. Cit. 299.

perspectiva que respeita tanto as exigências de equidade tributária como os desafios práticos de sua implementação e integração em sistemas tributários complexos e multifacetados.

A abordagem que considera o DST como um tipo de "renda de localização específica", similar a um aluguel ou *royalties* pela exploração de um mercado, conforme discutido por acadêmicos como Daniel Shaviro e Wei Cui, é uma perspectiva que não parece encontrar aderência. O DST não parece se configurar como uma exploração passiva do mercado de usuários; ao contrário, reflete a participação ativa desses usuários que são fundamentais para a geração de receitas através de anúncios na plataforma. Esse dinamismo transforma os usuários em participantes ativos do processo econômico e conecta anunciantes e consumidores de forma mais direta e impactante, especialmente em ambientes digitais como os *marketplaces*.²²²

Por outro lado, enquanto Moreira defende, com base nos argumentos citados acima, que o DST é uma *proxy* para a tributação da renda, Pignatari entende que o DST possui característica híbrida, que se aproxima mais de uma tributação sobre o consumo, perspectiva que se assemelha mais à visão de Kim.

Em exposição profunda sobre a questão, Pignatari aponta que o DST é um tributo baseado no princípio do destino, tal como o IVA, sendo o tributo recolhido onde o usuário está localizado.²²³

Além disso, no caso dos serviços sujeitos ao DST, o repasse da carga tributária pode ocorrer de duas maneiras diferentes, com efeitos variados dependendo da categoria de serviços. Primeiramente, há um aumento nas comissões cobradas das empresas que utilizam a plataforma digital para vender produtos ou fornecer serviços (*upstream pass-on*), o que pode levar alguns vendedores ou prestadores de serviços a deixarem a plataforma. Em segundo lugar, há um aumento nos preços dos produtos vendidos e nos serviços prestados devido ao aumento das comissões cobradas pelas plataformas digitais (*downstream pass-*

²²² SHAVIRO, Daniel. **Digital Services Taxes and the Broader Shift From Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents** (3 de Setembro de 2019). NYU Law and Economics Research Paper No. 19-36, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3448070>. Acesso em: 20 mar. 2024; CUI, Wei. **The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals**. (26 de julho de 2019). National Tax Journal, v. 72, n. 4, p. 839-856, 2019.1. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3427313>. Acesso em: 16 jan. 2022.

²²³ PIGNATARI, Leonardo. **O artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE e os Digital Services Taxes**. São Paulo, SP, IBDT, 2023 (Série Doutrina Tributária, 53). p. 298.

on), sendo que o impacto nas vendas depende da sensibilidade dos consumidores às mudanças de preço.²²⁴

Pignatari cita o estudo da Deloitte,²²⁵ sobre o DST francês, em que foi observado que as grandes empresas de tecnologia, que estão sujeitas a esse imposto, têm a tendência de repassar integralmente o aumento da carga tributária para seus usuários. Isso resultará em preços mais altos para os produtos de consumo e em uma redução nos lucros das empresas que utilizam plataformas digitais para vender seus produtos e serviços. Em termos gerais, aproximadamente 57% do total da carga tributária será suportado pelos consumidores, 39% pelas empresas que utilizam as plataformas digitais e apenas 4% pelas grandes empresas de tecnologia que são contribuintes do DST.

Para o autor, essas informações mostram que a carga tributária adicional resultante do DST acaba sendo repassada para os usuários das plataformas digitais, tanto para os vendedores/prestadores de serviços quanto para os consumidores finais. Isso sugere, inicialmente, que o DST possui uma natureza indireta, uma vez que os custos são repassados aos usuários por meio do aumento dos preços dos produtos e serviços.²²⁶

Por fim, o autor aponta que uso de limites monetários com base na receita pode ser uma forma de medir a capacidade contributiva e tributar a renda. No entanto, é importante destacar que nem toda tributação sobre as receitas brutas resulta necessariamente em uma tributação sobre a renda, uma vez que as receitas brutas nem sempre representam a renda efetiva. A tributação da renda deve considerar outros fatores, como deduções, despesas e outros elementos que possam refletir de forma mais precisa a capacidade contributiva do contribuinte.

De todo modo, apesar das divergências acerca da classificação da natureza dos DST, denota-se que a diversidade de modelos adotados por vários países sublinha a falta de um consenso global, o que exige a análise do tributo de forma casuística.

²²⁴ PIGNATARI, Leonardo. Op Cit. p. 299.

²²⁵ DELLOITE/TAJ. **The French Digital Service Tax: An Economic Impact Assessment**. 2019, p. 19-28. Disponível em: <dst-impact-assessment-march-2019.pdf (deloitte.fr)>. Acesso em 10 abr. 2024.

²²⁶ PIGNATARI, Leonardo. Op Cit. p. 300.

5.5. A PRATICABILIDADE DA IMPLEMENTAÇÃO DO DST

A praticabilidade das propostas de DST também é crucial. De acordo com a Constituição Federal brasileira, considerar a adoção do DST como uma técnica para a tributação da renda de plataformas digitais não residentes deve levar em conta o princípio da praticabilidade. Esse princípio busca simplificar o cumprimento das obrigações tributárias, em respeito à igualdade e à capacidade contributiva, e é essencial para não sobrecarregar as empresas, especialmente as de menor porte, com custos de conformidade proibitivos.

Regina Helena Costa destaca que a praticabilidade está intrinsecamente ligada aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, servindo como um balizador para a criação de sistemas tributários que respeitem esses princípios fundamentais. Assim, a implementação do DST deve considerar esses aspectos para garantir que seja justo e eficaz, promovendo a equidade sem impor barreiras desproporcionais ao crescimento e à inovação no setor digital.²²⁷

O princípio da capacidade contributiva é fundamental para a equidade no sistema tributário, pois delimita que ninguém abaixo de um mínimo existencial deve ser tributado, enquanto aqueles com maior capacidade devem contribuir proporcionalmente mais. Este princípio está alinhado com a noção de solidariedade fiscal, sugerindo que todos devem contribuir, mas dentro dos limites de sua capacidade econômica, evitando a imposição de tributos com efeito confiscatório, o que é proibido por lei.²²⁸

A isonomia tributária não implica uma igualdade absoluta nas obrigações tributárias, mas permite a diferenciação entre os contribuintes conforme sua capacidade econômica. Isso significa que a legislação pode e deve tratar de forma desigual os contribuintes que se encontram em situações desiguais, na medida de sua desigualdade, sempre com o objetivo de alcançar a justiça fiscal e o equilíbrio social por meio da progressividade dos impostos. Isto é refletido no reconhecimento que diferentes níveis de renda e riqueza devem resultar em diferentes cargas

²²⁷ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária**: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 109.

²²⁸ Pegar uma ref.

tributárias, promovendo assim a equidade.²²⁹

Na prática, o DST proposto em várias jurisdições internacionais busca incorporar esses princípios ao estabelecer limiares de faturamento que determinam quais empresas devem pagar o imposto, refletindo uma tentativa de respeitar a capacidade contributiva. Por exemplo, o critério adotado pelo Reino Unido, que isenta os primeiros 25 milhões de libras de receita do DST, introduz um elemento de progressividade, garantindo que apenas empresas com receitas significativas sejam sujeitas ao imposto.

Além disso, a aplicação do DST como uma forma de tributação da renda, especialmente sob a perspectiva brasileira, pode ser vista como uma forma de assegurar a equidade fiscal entre empresas não residentes e residentes. Aqueles que obtêm receita substancial de usuários brasileiros, por exemplo, seriam justamente sujeitos ao DST, garantindo que contribuam justamente para a sociedade da qual extraem valor econômico.

Por fim, é crucial que a implementação de qualquer DST considere não apenas a necessidade de capturar receita de grandes corporações digitais internacionais, mas também respeite os princípios de capacidade contributiva e igualdade. Ajustes na gradação das alíquotas e na definição de limiares de receita devem buscar um equilíbrio entre a praticabilidade administrativa e a justiça fiscal, permitindo que o sistema tributário não apenas incremente a receita, mas também promova a justiça e a equidade entre todos os contribuintes.

A introdução do DST como uma forma de tributar plataformas digitais que operam no Brasil sem presença física se baseia no exercício da soberania brasileira sobre sua economia digital. No entanto, para a implementação desse imposto, é crucial considerar os acordos de bitributação existentes, para evitar problemas de dupla tributação.

Os acordos de bitributação geralmente cobrem impostos sobre a renda sem especificar detalhadamente as modalidades dessa tributação. Isso inclui tanto a retenção na fonte quanto o recolhimento de impostos por pessoas físicas ou jurídicas. A questão central é se o DST, sendo um imposto sobre a renda das plataformas digitais, se encaixa nos termos dos acordos de bitributação existentes, que foram

²²⁹ DERZI, Misabel. Comentários aos RE 220.323-3-MG, 256.604-PR e 153.771-MG”. In: DERZI, Misabel (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do Min. Carlos Mário Velloso. p. 103-104.

feitos para lidar principalmente com entidades residentes dos países signatários.

O problema surge porque, na maioria dos casos, as plataformas digitais que o Brasil deseja tributar com o DST podem não ser residentes no Brasil. Elas operam como jurisdições de mercado sem presença física, o que complica a aplicação dos acordos de bitributação tradicionais. Estes acordos, como o modelo da OCDE, aplicam-se a pessoas residentes de um dos países contratantes e não contemplam facilmente o conceito de "jurisdição do mercado", onde o DST seria aplicado.

Em um cenário hipotético onde o Brasil, designado como "país X", tenta impor o DST, ele não seria considerado o país "fonte" pelas regras tradicionais de tributação da renda. Assim, o país de residência da plataforma, chamado "país R", poderia não reconhecer o DST pago no Brasil como crédito tributário contra seus próprios impostos de renda devido à falta de um acordo específico que reconheça o Brasil como país fonte para esse tipo de renda.²³⁰

A solução poderia vir na forma de uma revisão ou novos acordos de bitributação que explicitamente reconheçam o DST como um imposto sobre a renda, e que designem o país do mercado (Brasil) como a "fonte" para esse imposto, permitindo que o país da residência da plataforma (país R) conceda crédito fiscal para o DST pago. Isso ajudaria a resolver potenciais conflitos de dupla tributação e garantiria que o imposto seja justo e efetivo.

Essa abordagem também precisaria considerar acordos entre o país dos usuários da plataforma (país F) e o país da residência da plataforma (país R), especialmente em termos de como esses acordos tratam os pagamentos internacionais por serviços digitais.²³¹

Portanto, a necessidade de revisão ou de novos acordos de bitributação é fundamental para a viabilidade do DST, garantindo que ele se alinhe com as práticas internacionais de tributação e respeite os acordos existentes para evitar a dupla tributação, contribuindo para um ambiente de comércio e investimento internacional mais estável e previsível.

Quando se considera o cenário global e a aplicação dos DSTs, especialmente em países que não possuem acordos de dupla tributação claros ou com disposições específicas para lidar com rendas digitais, as complicações podem aumentar

²³⁰ MOREIRA, Francisco. Op Cit. p. 304.

²³¹ Ibidem.

substancialmente. A questão da retenção na fonte por um país pode, sem dúvida, gerar situações de dupla tributação, particularmente se outros países envolvidos no processo comercial também buscarem aplicar suas próprias taxas ou regras tributárias.

A norma do Artigo 7 da Convenção Modelo da OCDE estipula que os lucros de uma empresa devem ser tributados apenas no país de residência, a menos que a empresa opere através de um estabelecimento permanente no outro país. Isto está alinhado com o princípio de que a tributação deve ocorrer onde o valor é gerado, o que é um desafio no ambiente digital, onde a localização física muitas vezes é menos clara.

A inclusão do Pilar 1 pelo *Inclusive Framework* da OCDE é uma tentativa de resolver estas questões atribuindo direitos tributários adicionais às jurisdições de mercado, permitindo que países onde os consumidores estão localizados possam tributar uma parte dos lucros das empresas digitais. Esta abordagem exige, entretanto, a revisão dos acordos de bitributação para incorporar essas novas regras, o que é especialmente desafiador para o Brasil, que precisaria revisar suas próprias regras de preços de transferência para alinhar-se a essas mudanças.²³²

Outro ponto levantado é a inclusão de softwares na definição de royalties pela Convenção Modelo das Nações Unidas, o que reflete a necessidade de atualizar os tratados tributários para refletir a realidade da economia digital. Embora isso possa justificar a tributação na fonte pelo país de destino devido à infraestrutura de telecomunicações necessária para utilizar esses serviços, ainda existe um debate sobre se tais pagamentos deveriam ser considerados como royalties ou como uma forma de renda distinta.

A proposta de um novo Artigo 12B pela CM-ONU que trata especificamente dos serviços digitais automatizados (ADS) sugere um esforço para atribuir mais direitos de tributação ao país de destino dos pagamentos. No entanto, essa proposta não resolve completamente a desconexão entre o país que faz o pagamento e o país do mercado de usuários, um problema que permanece central na tributação da economia digital.

No Brasil, a tendência de tributar serviços na fonte sobre o rendimento bruto com alíquotas variáveis pode oferecer um caminho para tratar essas receitas digitais,

²³² MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 305-307.

mas isso também levanta questões de competitividade e equidade, especialmente se comparado com regimes de tributação em outros países.

A abordagem do Brasil em relação à tributação de serviços técnicos e royalties é bastante específica e tem evoluído ao longo do tempo, o que acarreta em mudanças tanto na legislação quanto na interpretação jurisprudencial. A aplicação do Artigo 7º da OCDE nas remessas de serviços, especialmente aqueles sem transferência de tecnologia, foi um ponto de debate intenso, que eventualmente levou à revisão da abordagem tributária nas decisões judiciais, como nos casos da Copesul e da Iberdrola.

Esta evolução demonstra a complexidade de enquadramento das remessas para serviços técnicos e especializados, que muitas vezes caem sob o Artigo 14 dos acordos de bitributação, criando desafios adicionais, especialmente quando não há um protocolo que estenda a definição de royalties para incluir tais serviços, a menos que envolvam transferência de tecnologia.

A introdução do Artigo 12B pela CM-ONU, que aborda diretamente os serviços digitais automatizados (ADS), como *cloud computing*, é uma resposta à necessidade de modernizar a tributação para refletir a realidade digital. No entanto, a adoção deste artigo ainda enfrenta desafios de implementação, especialmente em contextos onde o Brasil é o mercado de usuários, mas não a fonte de pagamento.²³³

A recente inclusão de serviços digitais no protocolo do acordo de bitributação com a Argentina mostra um movimento em direção a uma maior abrangência e especificidade no tratamento de ADS, indicando uma tendência de atualização dos acordos para abordar melhor os desafios da economia digital²³⁴

Contudo, o Brasil ainda enfrenta desafios significativos para exercer efetivamente sua competência tributária sobre as receitas geradas por plataformas digitais que operam no país. A necessidade de revisão dos acordos de bitributação é evidente para reforçar os direitos de tributação correspondentes ao mercado de usuários especialmente em casos onde o país não tem contato com a fonte de pagamento.

Assim, a cooperação internacional e a negociação de novos acordos ou a

²³³ KJAERGAARD, Louise Fjord. **The ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States**. Intertax, v. 49, ed. 08-09, Amsterdam, Kluwer International, 2021, item 8.2.1. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/49.3/TAXI2021065>. Acesso em: 30 mar. 2024.

²³⁴ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 308.

revisão dos existentes são cruciais para garantir que o Brasil possa tributar adequadamente as receitas geradas por entidades não residentes que se beneficiam economicamente da interação com usuários brasileiros. Esta abordagem não apenas reforça a soberania fiscal do Brasil, mas também promove uma distribuição mais justa da receita tributária gerada pela economia digital global.

No contexto brasileiro, a possibilidade de adotar o DST como técnica para tributar a renda gerada por plataformas digitais não residentes que exploram o mercado de usuários do país é uma questão complexa que requer uma abordagem cuidadosa e consideração de diversos fatores constitucionais e legais.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é claramente de competência federal, conforme estabelecido pelo artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, e regulamentado pelo Código Tributário Nacional (CTN) no seu artigo 43. Este último define os fatos geradores do imposto sobre a renda como a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, que pode advir do capital, trabalho ou qualquer acréscimo patrimonial.

O conceito de renda na legislação brasileira não é restritivo, permitindo uma interpretação que pode abranger novas formas de geração de renda decorrentes de avanços tecnológicos e novos modelos de negócios. Esta abertura conceitual é essencial para considerar o contexto digital atual, onde plataformas estrangeiras geram significativas receitas a partir de usuários localizados no Brasil sem necessariamente possuir uma presença física no país.

Humberto Ávila, um renomado jurista, interpreta que a renda, para fins constitucionais, é definida pelo resultado positivo entre receitas e despesas, refletindo a capacidade contributiva do agente econômico. Este conceito de renda é ampliado para incluir todos os acréscimos patrimoniais não especificados como patrimônio, capital, faturamento ou lucros. Assim, o imposto sobre a renda visa capturar este "resultado positivo" como medida da capacidade contributiva de um indivíduo ou entidade.²³⁵

A implementação do DST, portanto, deveria levar em conta essa capacidade contributiva e as particularidades do ciclo econômico das plataformas digitais. Isto implicaria possivelmente na necessidade de adaptar os períodos de apuração e as

²³⁵ ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros 2011, p. 32-33.

alíquotas do imposto para transparecer de modo mais adequado a realidade operacional e fiscal dessas plataformas. No caso de não residentes, onde o cálculo tradicional de receitas e despesas pode ser impraticável, o DST poderia servir como um meio eficaz de estimar a base tributável de forma justa e prática.

Além disso, a questão de como enquadrar o DST nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação é crucial. Se o DST for classificado como um imposto sobre a renda, isso poderia requerer revisões nos tratados existentes ou a negociação de novos acordos que reconheçam o direito do Brasil de tributar a renda gerada digitalmente em seu território.

Em resumo, a adoção do DST pelo Brasil como uma técnica para tributar a renda das plataformas digitais não residentes é viável dentro do quadro legal atual, mas exigirá ajustes legislativos e possivelmente tratativas internacionais para garantir que seja implementado de forma eficaz e justa, em respeito aos princípios de capacidade contributiva e equidade fiscal.

A adoção de um DST) no Brasil, com enfoque na tributação de rendimentos brutos de grandes empresas da economia digital, é uma proposta viável e alinhada com práticas internacionais já adotadas em países como o Reino Unido, França e Espanha. Este tipo de tributação utiliza as receitas brutas como base de cálculo, com aplicação de alíquotas reduzidas como 2% ou 3% para evitar impactos econômicos adversos.²³⁶

A aplicabilidade deste tipo de imposto no Brasil poderia ser facilitada pela já existente obrigação das empresas de capital aberto de divulgar informações financeiras, além da possibilidade de designar representantes legais no país para questões fiscais, similar ao que já ocorre com o Imposto de Renda na alienação de imóveis por não residentes. Além disso, a proposta britânica de cobrança do DST por meio de grupos econômicos poderia ser adaptada para o contexto brasileiro, onde tal mecanismo já é considerado viável em certos contextos.

No entanto, a implementação do DST requer uma análise cuidadosa e a coordenação com a rede internacional de acordos de bitributação. Isso envolveria revisar esses acordos para incorporar novos direitos de tributação que reconheçam a realidade das transações digitais, onde a renda é frequentemente gerada sem uma presença física tradicional.

²³⁶ MOREIRA, Francisco. Op. Cit. p. 310-311.

O desafio também inclui garantir que tais medidas sejam compatíveis com as obrigações internacionais do Brasil, garantindo a troca de informações de maneira que respeite os tratados existentes e as garantias fundamentais. Como indicado por especialistas, qualquer troca de informações com estados estrangeiros deve ser claramente prevista e justificada nos tratados internacionais, tanto em termos formais quanto substanciais.

Portanto, enquanto a adoção do DST apresenta uma oportunidade de capturar renda associada ao uso intensivo do mercado digital brasileiro por empresas não residentes, ela requer ajustes significativos nas políticas tributárias e na infraestrutura legal do Brasil. Isso incluiria a implementação de medidas práticas para a coleta eficiente do imposto e a revisão dos tratados internacionais para assegurar a cooperação e evitar conflitos com as demais nações.

5.6. AS PROPOSTAS BRASILEIRAS DE DST

5.6.1. Projetos de Lei sobre Tributos Digitais em Tramitação no Congresso Nacional

O Brasil, influenciado pela tendência global de adoção de medidas unilaterais sobre tributação digital, tem projetos de lei em tramitação no Congresso Nacional relacionados aos DSTs. Interessantemente, esses projetos são iniciativas parlamentares e não do Poder Executivo, refletindo um movimento em direção ao alinhamento com as diretrizes da OCDE, com a qual a Secretaria da Receita Federal mantém estreita relação.

Esses projetos devem ser analisados no contexto em que normalmente novas medidas fiscais são iniciadas pelo Poder Executivo, principalmente considerando a necessidade de adequação ao orçamento federal e à Lei de Responsabilidade Fiscal.²³⁷

Os projetos de DST buscam tributar rendas supostamente não reconhecidas no país. A abordagem escolhida difere, centrando-se em contribuições, que são instrumentos mais fáceis de serem implementados no legislativo.

²³⁷ BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar n. 101/2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 30 abr. 2024.

É crucial considerar a distribuição de competências tributárias no Sistema Tributário Nacional do Brasil, onde União, Estados e Municípios possuem autonomia para instituir tributos sobre determinados fatos geradores, conforme autorizado pela Constituição Federal. Desconsiderar as intersecções entre essas competências pode levar a conflitos.

A intenção internacional dos DSTs é alcançar a renda, mas alguns autores argumentam que, na prática, eles impõem uma tributação sobre o consumo. Enquanto em alguns países, como a França, a discussão gira em torno da política fiscal (já que tanto o VAT quanto o imposto de renda são federais), no Brasil, essa discussão assume relevância constitucional.

5.6.2. O Projeto de Lei n. 2.358/2020 (Cide-Digital)

O Projeto de Lei n. 2.358/2020, de autoria do deputado federal João Maia, foi apresentado em 2020 como a primeira proposta legislativa brasileira a emular os DSTs adotados internacionalmente. O projeto visa instituir uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) sobre as receitas brutas de empresas não residentes, com a arrecadação destinada ao Fundo Nacional para o Desenvolvimento Tecnológico e Científico (FNDCT).

O fato gerador do tributo digital é definido como o recebimento de receitas provenientes de publicidade direcionada a usuários brasileiros ou a manutenção de uma plataforma online que facilita a interação entre os usuários, permitindo a venda de bens ou serviços, caso algum dos usuários esteja localizado no Brasil.

A Cide-Digital aplicar-se-ia a entidades com localização fiscal no Brasil ou no exterior, pertencentes a um grupo multinacional com faturamento bruto anual acima de R\$ 3 bilhões. O contribuinte deve ter receitas brasileiras ou conectadas aos lares brasileiros superiores a R\$ 100 milhões.

As alíquotas da Cide-Digital são progressivas, começando em 1% para receitas de até R\$ 150 milhões, com aumento para 3% para receitas entre R\$ 150 milhões e R\$ 300 milhões, e 5% para receitas acima de R\$ 300 milhões.

O projeto também aborda a representação de propaganda e o processamento de dados com receitas obtidas em outros países, que seriam apropriadas ao Brasil com base na proporção de usuários brasileiros.

O projeto tenta definir conceitos como "conteúdo digital" e "plataforma digital", e estabelece o "usuário localizado no Brasil" como qualquer pessoa que acesse a plataforma digitalmente por meio de um dispositivo localizado no país, determinado pelo endereço IP.

As autoridades brasileiras teriam competência para cobrar esse tributo digital e criar obrigações acessórias, em respeito às regras da Lei Geral de Proteção de Dados, em vigor a partir de 2022. Os pagamentos da Cide seriam devidos até o último dia útil de março do ano seguinte ao auferimento das receitas sujeitas à contribuição.

5.6.3. O Projeto de Lei Complementar n. 218/2020

Este projeto de lei visa estabelecer um DST no Brasil e foi apresentado como Projeto de Lei Complementar n. 218/2020 ao Congresso Nacional em 18 de agosto de 2020. A proposta busca criar uma Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD), incidindo sobre receitas brutas derivadas de serviços digitais fornecidos por grandes empresas digitais. A justificativa para a introdução da CSSD está ligada à necessidade de obter fundos para cobrir os custos decorrentes da pandemia de Covid-19 e à redução da renda das famílias brasileiras.

O projeto define "serviços digitais" como a provisão de qualquer tipo de dado digital, como arquivos digitais, aplicações, software, músicas, vídeos, textos, jogos e similares. Além disso, inclui a disponibilização de aplicativos que facilitam a transferência de dados entre usuários.

O projeto destaca que as "companhias digitais que operam sem presença física" podem alocar seus lucros em países com baixa tributação, mesmo que tenham presença física em outro país. A inspiração para essa proposta vem do DST francês e reconhece a necessidade de remodelar os sistemas tributários para capturar a renda gerada por empresas digitais.

Os fundos arrecadados seriam destinados integralmente para cobrir propostas de renda mínima instituídas pela União. O fato gerador do tributo seria as receitas derivadas de publicidades em plataformas virtuais para usuários localizados no Brasil, a disponibilização de plataformas digitais que permitam interações entre

usuários e a transmissão de dados de usuários brasileiros coletados ou gerados por eles ao usar a plataforma.

As alíquotas propostas são de 3% sobre empresas digitais que tenham ingressos no Brasil e que pertençam a um grupo econômico com ingressos mundiais superiores a R\$ 4,5 bilhões no ano anterior. A base de cálculo incluiria receitas derivadas do Brasil, e as receitas de usuários, de publicidade e transmissão de dados seriam calculadas com base na quantidade de usuários brasileiros para a propaganda e rateadas com base nos usuários brasileiros para a transmissão de dados.

5.6.4. O Projeto de Lei n. 3.887/2020

Em 2020, foi apresentado outro projeto de lei, o Projeto de Lei n. 3.887/2020, que propõe mudanças significativas na legislação tributária brasileira, especialmente na tributação de PIS e Cofins. O projeto sugere a conversão destes em uma Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com um foco mais amplo e inclusivo em relação às transações digitais.

Um aspecto notável do projeto é a criação de um conceito para plataformas digitais, que seriam responsáveis pela arrecadação da CBS devida em transações mediadas por elas, independentemente se a transação é transfronteiriça ou interna. Isso inclui situações onde o vendedor não emite uma fatura.

O projeto amplia a definição de contribuinte para incluir qualquer entidade que atue como intermediário em transações de compra e venda, abrangendo bens eletrônicos. Além disso, importações de bens ou serviços do exterior também estão incluídas no escopo do fato gerador do tributo, assim como a permissão ou licenciamento de direitos, incluindo intangíveis.

Para vendedores não residentes ou intermediários nas vendas de bens, o projeto atribui a responsabilidade pelo pagamento do tributo à plataforma digital. Plataformas digitais não residentes deverão se registrar na Receita Federal do Brasil, conforme regulamentação futura.

Esse projeto de lei se insere no contexto de várias leis estaduais que já atribuíram responsabilidade tributária pelo ICMS aos intermediários de vendas online, como no Rio de Janeiro, Bahia, Mato Grosso, Ceará e Paraíba.

Sob a perspectiva de política fiscal, o tributo proposto abrangeria a maioria das transações B2C, além de algumas transações também sujeitas ao ISS e ICMS, devido ao conceito de bens digitais aplicado pelos municípios e estados.

Embora possa parecer contraditório, essa interpretação é possível no Brasil, onde diferentes instâncias de poderes estatais (federal, estadual ou municipal) têm competência para tributar conforme autorizações da Constituição Federal. Esse modelo, estabelecido em 1988 e ainda não atualizado, não considera plenamente os avanços tecnológicos e as características da nova economia digital.

5.6.5. A Posição Brasileira Dentro do Pilar 1 e os Projetos de Lei de Iniciativa Isolada

Além dos projetos mencionados, o Brasil tem outro projeto em tramitação, o Projeto de Lei Parlamentar n. 131/2020, que busca incluir nas regras de tributação das plataformas digitais uma alíquota de 10,6% sobre as receitas conectadas a operações brasileiras. Este projeto aborda especificamente a disponibilização de interfaces digitais para conexão de usuários e a venda de publicidade.

Os projetos existentes compartilham características semelhantes, propondo a introdução de uma contribuição, um tributo previsto na Constituição Federal do Brasil que exige a aplicação dos recursos arrecadados em utilidades públicas específicas. Os recursos podem ser destinados para cobrir gastos com seguridade social, programas de renda mínima, ou para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Tecnológico e Científico.

É importante notar que todos os projetos propõem uma contribuição que não permitiria o aproveitamento de crédito de imposto de renda ao não residente. A OCDE e a Receita Federal do Brasil têm trabalhado em estreita colaboração, especialmente na convergência das regras de preços de transferência com o padrão da OCDE.

Com a aprovação do acordo global em 8 de outubro de 2021, ao qual o Brasil aderiu, foi autorizada a criação de um novo nexo que permite a alocação do "Montante A" para a jurisdição do mercado de usuários. Isso corresponde a 25% do lucro residual, originário do montante superior a 10% das receitas derivadas da jurisdição dos usuários. As regras para a alocação de receitas às jurisdições do

mercado ainda serão detalhadas no futuro, conforme indicado no documento do acordo.

O sistema brasileiro de preços de transferência historicamente diverge do padrão da OCDE, especialmente considerando a aplicação do "Montante A", que parece exigir métodos de lucratividade transacional. Essa discrepância foi evidenciada no passado, quando foi negado o direito à aplicação das regras de preços de transferência conforme as diretrizes da OCDE em uma situação específica, apesar do contrato ter sido firmado antes da Lei n. 9.430/1996 e da transação ser realizada com um país que tem acordo para evitar a bitributação (como a Bélgica). O TNMM, por exemplo, não foi permitido para uso pelo contribuinte.²³⁸

Além disso, contribuintes no Brasil enfrentam dificuldades para revisar as margens predeterminadas, apesar da existência da Portaria n. 222/2008 do Ministério da Fazenda. Esta portaria estabelece mecanismos para solicitar a revisão, mas exige uma extensa documentação e a apresentação de dados de transações com partes não vinculadas, o que pode ser impraticável em certos contextos.

Esses exemplos demonstram os desafios para contribuintes e para o fisco brasileiro ao tentar alinhar-se com as práticas da OCDE, especialmente quando o tributo a ser calculado não passa por bancos no país e tem como único nexos o usuário que o gerou através da internet.

Nas diretrizes da OCDE sobre preços de transferência, é comum a análise baseada na lucratividade, utilizando métodos transacionais de lucro como o TNMM e o *Transactional Profit Split Method* (TPSM). O TNMM examina uma margem de lucro líquida calculada com base em custos, receitas de vendas, ativos, entre outros parâmetros econômicos que a entidade testada obtenha em uma ou em um conjunto de transações controladas.

As diretrizes da OCDE explicam que o TNMM pode operar de maneira similar aos métodos *cost-plus* ou *resale price*, com a diferença de que o "indicador de lucro líquido do contribuinte na transação controlada seria idealmente definido com referência no indicador de lucro líquido que o mesmo contribuinte ganha em

²³⁸ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MINISTERIO DA FAZENDA. **Acórdão n. 103-22016** (Sessão de 6 de julho de 2005). Disponível em https://facordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/E16327002730200283_4241528.pdf. Acesso em: 25 mar. 2024.

transações comparáveis".²³⁹ Isso ressalta a complexidade e a necessidade de um alinhamento mais estreito entre as práticas brasileiras de preços de transferência e os padrões internacionais estabelecidos pela OCDE.

Outro método aplicado na esfera da OCDE e em operações de difícil aplicação dos métodos tradicionais é conhecido como o método de alocação de lucros em transações. Esse método visa a "eliminar condições especiais estabelecidas ou impostas em transações controladas" e baseia-se na determinação de uma distribuição de lucros.²⁴⁰

Além das regulamentações nacionais de preços de transferência, também é importante destacar a política de tratados estabelecida pelo país. É relevante notar que o Brasil incorpora o artigo 7º, parágrafos 1, 2 e 8 da Convenção Modelo em seus 33 acordos de dupla tributação em vigor, além dos acordos recentemente firmados com Emirados Árabes, Cingapura, Suíça e Uruguai. Além disso, é necessário lembrar que o artigo 7º, parágrafo 5 da Convenção Modelo de 2008 estabelece que nenhum lucro deve ser atribuído a um estabelecimento permanente devido à "mera aquisição de bens ou mercadorias para a empresa, com algumas exceções conforme determinado nos acordos para evitar a dupla tributação firmados pelo Brasil."²⁴¹

O relatório conjunto da Receita Federal do Brasil e da OCDE enfatiza que "a renda obtida pelo não residente devido às suas atividades no Brasil pode ser tributada por meio do imposto sobre a renda retido na fonte, com alíquotas que variam de 15% a 25%, dependendo do tipo de rendimento".²⁴² A principal questão reside na determinação da fonte, especialmente em situações em que o Brasil não dispõe de mecanismos eficazes para "acessar" o montante do pagamento, o que frequentemente resulta na exclusão do país da realização do evento econômico e da transação.

²³⁹ OCDE. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. Paris: OECD Publishing, 2017, parágrafo 2.64, p. 117. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/pe-2017-en>. Acesso em: 26 mar. 2024.

²⁴⁰ OCDE. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. Paris: OECD Publishing, 2017, parágrafo 2.64, p. 133. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/pe-2017-en>. Acesso em: 26 mar. 2024.

²⁴¹ BRASIL. **Transfer pricing in Brazil: Towards convergence with the OECD standard**. Paris: OECD Publishing, 2019, p. 207. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-owards-convergenceith-the-oecd-standard.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

²⁴² OCDE/RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Transfer pricing in Brazil: Towards convergence with the OECD standard**. Paris: OECD Publishing, 2019, p. 208. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-owards-convergenceith-the-oecd-standard.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

Nossa principal crítica se concentra na desafiadora tarefa de harmonizar as soluções propostas pelo recentemente estabelecido acordo conhecido como *Unified Approach*,²⁴³ e que foram adotadas por todos os países que aderiram a ele. Em vista de tudo o que foi discutido, além das mudanças legislativas em relação aos preços de transferência que o Brasil pretende implementar, todas essas alterações se tornam incrivelmente complexas de serem efetivadas.

Também deve-se compreender que vários países já assumiram compromissos, incluindo os Estados Unidos, nos quais os valores cobrados sob a denominação de DST poderiam, em algum momento futuro, ser compensados com os valores devidos a título de Imposto de Renda Corporativo, relacionados ao Montante A. Embora a implementação desse acordo possa apresentar desafios, ele indica uma possível disposição por parte dos Estados Unidos de reconhecer os montantes arrecadados globalmente sob o DST como adiantamento do imposto sobre a renda corporativa devido nos Estados Unidos. No entanto, vale ressaltar que várias manifestações, incluindo os relatórios da *Section 301* emitidos pelo *United States Trade Representative*, indicam preocupações quanto à possível discriminação contra empresas americanas.

Por isso, deve ser enfatizada a necessidade de adotar um instrumento capaz de alcançar o não residente e atribuir a ele uma parte da renda obtida na qualidade de não residente, o que o Brasil teria o direito de tributar por meio dos mecanismos legislativos disponíveis, como a técnica de tributação na fonte por meio do DST.

Além disso, é importante destacar que eventuais cobranças feitas pelo Brasil podem ser revistas à luz dos acordos de livre-comércio e desenvolvimento firmados entre os dois países. Questões diplomáticas, como as que têm sido observadas nos acordos entre os Estados Unidos e a França ou o Reino Unido, também devem ser acompanhadas de perto pelo governo brasileiro.

O acompanhamento necessário por parte do Brasil decorre do fato de que os Estados Unidos incentivam suas empresas multinacionais a usar estruturas em países favoráveis e, assim, sujeitar à tributação apenas os lucros provenientes da exploração dos mercados consumidores, que se baseiam em tecnologias e ativos

²⁴³ OCDE. **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**. (8 Out 2021). Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/bepsstatement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Acesso em: 26 mar. 2024.

intangíveis financiados pelos incentivos concedidos quando os dividendos foram efetivamente pagos. Isso, de fato, cria uma distorção na concorrência. Portanto, isso justifica o exercício da soberania brasileira sobre essas entidades não residentes, desde que sua exploração de mercado tenha algum tipo de conexão com o Brasil.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A economia digital reforça as problemáticas dos princípios seguidos pelos países acerca do cenário de tributação global, como a erosão da base de cálculo derivada de planejamentos tributários elisivos, mas que tem demonstrado uma natureza abusiva. Isso se dá pelo modelo de negócio de exploração do mercado, o qual é baseado na ausência de presença física e tradicional para a obtenção de renda.

A utilização de ativos intangíveis é a grande contribuição que a economia digital apresenta para as relações comerciais globais, tendo em vista o resultado econômico que as grandes empresas deste mercado apresentam. A utilização da Big Data para fins comerciais revolucionou o modo como a interação entre fornecedores e consumidores ocorre, em razão da possibilidade de previsão do perfil do consumidor com base no uso de aplicativos da internet como as redes sociais.

O ordenamento jurídico internacional se deparou com a questão de como resolver os problemas de erosão de base de cálculo agravados pelo modelo de negócio presente na economia digital e houve a constatação que as regras e princípios vigentes não são suficientes para viabilizar a tributação da renda obtida, principalmente, pelas *BigTechs*.

Assim, a OCDE realizou o trabalho de mapear as insuficiências e desafios impostos por esse cenário e, por meio do Inclusive Framework, propôs uma solução conjunta para possibilitar a transferência da competência tributária ativa para os países de fonte, com o Pilar

Em paralelo, é possível constatar a obtenção de renda por tais empresas por meio das demonstrações contábeis divulgadas. O grande número de usuários brasileiros permite inferir que parte significativa da renda dessas empresas possui fonte brasileira, apesar de muitas operações não terem reconhecimento contábil no país, como a contratação de anúncios realizada por entidade não residente. Assim, a atuação ativa dos usuários brasileiros permite inferir o papel relevante dos seus dados e poder de compra na produção de valor econômico na economia digital.

Neste contexto, muitos países adotaram medidas unilaterais, como o DST na França, Espanha e Reino Unido para tributar a renda das empresas desse ramo, os quais foram sujeitos à investigação pautada pela *Section 301* do Código Estadunidense. No Brasil, surgiram propostas no Congresso Nacional para a instituições de contribuições com esse intuito, tais como a Cide-Digital, conforme o

Projeto de Lei nº 2.359/2020, o Projeto de Lei Complementar nº 218/2020, o Projeto de Lei nº 3.887/2020 e o Projeto de Lei nº 640/2021.

Em conjunto, o Brasil firmou, em 9 de outubro de 2021, acordo no ensejo do *Inclusive Framework* para a adoção dos pilares I e II da OCDE. Esse movimento tem o intuito a aplicação de métodos de divisão de lucro transacionais.

A adoção do DST no Brasil, portanto, atende à capacidade contributiva à medida que busca tributar a renda de pessoas jurídicas auferida com base no valor criado no país e demonstra-se uma solução potencialmente mais simples que a proposta pelo Pilar 1.

Apesar disso, do ponto de vista político pode ser uma decisão de maior risco, visto que representaria uma resistência a uma solução conjunta de maior aceitação do país mais influente neste domínio, os Estados Unidos. Diante da ausência de acordo de bitributação entre o Brasil e os Estados Unidos, o tratamento mútuo de reconhecimento de crédito poderia ser negado. Além disso, a adoção de uma medida unilateral exigiria ajustes nos acordos de bitributação firmados com os demais países.

A conexão de plataformas não residentes com o mercado brasileiro é inegável. O caminho de adoção do Pilar 1 pode representar uma solução mais harmônica do ponto de vista das relações internacionais, mas pode impor dificuldades na aplicação dada a sua complexidade. Por outro lado, enquanto plenamente plausível, a adoção de um DST pode fragilizar o tratamento tributário internacional nas relações instauradas pelo Brasil, apesar de ser uma solução mais viável sob a perspectiva do ordenamento interno brasileiro.

REFERÊNCIAS

AGRAWAL, Divyakant et al. Big Data in online social networks: User interaction analysis to model user behavior in social networks. In: **DATABASES IN NETWORKED INFORMATION SYSTEMS: INTERNATIONAL WORKSHOP**. 9, 2014, Aizu- Wakamassu, Japan. Proceedings [..]. Edited by Aastha Madaan, Shinji Kikuchi and Subbash Bhalla. Switzerland: Springer International Publishing, 2014. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/258407447_Databases_in_Networked_Information_Systems>. Acesso em: 10 de dez. 2023.

ALBERTUS, James F. **Does foreign tax arbitration promote innovation?** SSRN, 1 ago. 2019. Disponível em: <<https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2691064>>. Acesso em: 14 out 2023.

ÁVILA, Humberto. **Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais**. São Paulo: Malheiros 2011.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular nº 3.691. de 16 de dezembro de 2013**. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/circ/2013/pdf/circ_3691_v1_O.pdf>. Acesso em 02 de nov. 2023.

BANKMAN, Joseph; KANE, Mitchel; SYKES, Alan. **Collecting the Rent: The Global Battle to Capture MNE Profits**. {25 de Outubro de, 2018). Tax Law Review. v. 72, n 2. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3273112>>. Acesso em: 20 mar, 2024,

BRASIL. Câmara dos deputados. **PEC 45/2019**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em: 25 de agosto de 2021.

BRASIL. Câmara dos deputados. **PL 3887/2020**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>>. Acesso em: 15 de agosto de 2021.

BRASIL. Câmara dos deputados. **PL 2337/2021**. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>>. Acesso em: 06 de setembro de 2021.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 106-14.997**. Processo nº 10735.000845/2003-15. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 30 de dez.

BRASIL. Poder executivo do estado do Rio de Janeiro. **Lei 8795/20**. Disponível em: <[https://aderj.com.br/wp-content/uploads/2020/04/LEI-N%C2%BA-8795-DE-17-DE-ABRIL-DE 2020.pdf](https://aderj.com.br/wp-content/uploads/2020/04/LEI-N%C2%BA-8795-DE-17-DE-ABRIL-DE-2020.pdf)>. Acesso em: 03 de setembro de 2021.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 10.214 de março de 2001**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/l10214.htm#:~:text=LEI%20No%2010.214%2C%20DE%2027%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%202001.&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20atua%C3%A7%C3%A3o%20das,brasileiro%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs>. Acesso em: 16 de out. de 2023.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 10 de nov. de 2023.

BRASIL. **Processo JE/SP n. 2016.61.00.021527-9/8P**. Apelação Cível n 0012597 36.2016.4.03.6100/SP.

BRASIL. Senado Federal. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/572871/publicacao/15714096>>. Acesso em: 03 de setembro de 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em: 25 de agosto de 2021.

BRAUNER, Yariv. **What the BEPS**. 16 Fla. Tax Rev. 55 (2014), Disponível em: <<http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/642>>. Acesso em: 30 dez. 2023.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; et al. 2009. **The 2008 Financial Crisis**. Brazilian Journal of Political Economy. Vol n. 29. p. 133-149. Disponível em: <<https://centrodeeconomiapolitica.org/repos/index.php/journal/article/view/474>>. Acesso em: 30 set 2023.

CARREÑO, Florentino; PERELLÓ, Jaume. **Plans regarding digital taxes**. International Transfer Pricing Journal, Amsterdam, IBFD, vol 26, nº 2, mar./abr. 2019.

CASTRO. Leonardo Freitas de Moraes; SANTOS, Celso Araújo. Caso TIM Nordeste: aplicação do Tratado Brasil-Japão na remessa de juros decorrentes de Eurobonds. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes, et al. (org). **Tributação internacional: análise de casos**. São Paulo: MP, 2010.

CAZALS, Polina Kouraleva. Taxation of the digital economy in France. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2018, *E-book*.

CHAKRAVORTI, Bhaskar. **The Missing Political Debate Over the Digital Economy**. Harvard Business Review Digital Articles. 2-6, Oct. 6, 2016. ISSN: 01000000. Disponível em: <<https://hbr.org/2016/10/the-missing-political-debate-over-the-digital-economy>>. Acesso em: 26 de agosto de 2021.

COELHO, Renato; CHIANG, Gabriel. IRF e IOF sobre remessas realizadas por empresas de intermediação de pagamento e regulação do Bacen. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luis Moraes do Rêgo (coord.). **Tributação da economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, apud XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CUI, Wei. **The Superiority of the Digital Services Tax over Significant Digital Presence Proposals**. (26 de julho de 2019). National Tax Journal, v. 72, n. 4, 2019. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3427313>>. Acesso em: 16 jan. 2022.

CUI, Wei; HASHIMZADE, Nigar. **The Digital Services Tax as a Tax on Location-Specific Rent** (17 de novembro de 2019) (2019.2). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3488812>>. Acesso em: 20 mar. 2024.

DUNBAR, Amy E. and Duxbury, Andrew, **The Effect of 'Check the Box' on U.S. Multinational Tax Rates**. (June 28, 2015). Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=2630738> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2630738>>. Acesso em: 14 out. 2023.

ESPAÑA. **Ley 4/2020, de 15 de octubre. Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales**. Jefatura del Estado, Boletín Oficial Del Estado, BOE, n. 274, de 16 de octubre de 2021. Disponível em <<https://www.boe.es/eli/es/1/2020/10/15/4>>. Acesso em: 19 abr. 2024.

ESPAÑA. **Real Decreto 400/2021, de 8 de junio**. Ministerio de Hacienda, Boletín Oficial Del Estado, BOE, n. 137, de 9 de junio de 2021 Disponível em: <<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-9559>>. Acesso em: 20 abr. de 2024.

ESPAÑA. **Ordem HAC/590/2021, de 9 de junio**. Ministerio de Hacienda, Boletín Oficial Del Estado, BOE, n. 139, de 11 de junio de 2021. Disponível <[https://www.boc.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-972\]-conso](https://www.boc.es/buscar/pdf/2021/BOE-A-2021-972]-conso.pdf)>. Acesso em: 21 abr. 2024.

COMISSÃO EUROPEIA. **Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services**. COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Brussels: European Commission, 21 Mar. 2018. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>. Acesso em: 01 abr. 2024.

ERNST & YOUNG. **OECD releases final guidance on Pillar One Amount B on baseline distribution.** 22 Feb 2024. Disponível em: < [https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-final-guidance-on-pillar-one-amount-b-on-baseline->](https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/oecd-releases-final-guidance-on-pillar-one-amount-b-on-baseline-). Acesso em 20 de abr. 2024.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **19 U.S. Code § 2411** — Disponível em: <<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/19/2411>>. Acesso em: 28 abr. 2024.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **26 U.S. Code § 1441**: Withholding of tax on nonresident aliens (a) General rule. Disponível em: <<https://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim>>. Acesso em 30 abr. 2024.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Section 301 Investigation Report on France' Digital Services Tax.** 2019. Disponível em: <<https://www.federalregister.gov/documents/2020/07/16/2020-15312/notice-of-action-in-the-section-301-investigation-of-frances-digital-servicestax#:~:text=On%20December%206%2C%202019%2C%20based,or%20discriminatory%20and%20burdens%20or>>. Acesso em 30 abr. 2024.

DELLOITE/TAJ. **The French Digital Service Tax: An Economic Impact Assessment.** 2019, p. 19-28. Disponível em: <[dst-impact-assessment-march-2019.pdf \(deloitte.fr\)](#)>. Acesso em 10 abr. 2024.

DELON, Chloé. Chapter 14: France. In: MAISTO, Guglielmo (ed.). **New trends in the definition of permanent establishment.** Amsterdam: IBFD, 2019. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/book/new-trends-definition-permanent-establishment>>. Acesso em: 10 abr. 2024.

GATS. **Article II: Most-Favored-Nation Treatment.** Disponível em: <<https://library.arcticportal.org/1587/1/gats.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2024.

GOOGLE. **Entenda o poder do YouTube.** Think with Google. jul. 2017. Disponível em: <<https://www.thinkwithgoogle.com/intl/pt-br/estrategias-de-marketing/video/entenda-o-poder-do-youtube/>>. Acesso em: 6 nov. 2023.

GOVIDARAJAN, Vijay; RAJGOPAL, Shivaram; SRIVASTAVA, Anup. **Why financial statements don't work for digital companies.** Harvard Business Review. 26 Feb.2018. Disponível em: <<https://hbr.org/2018/02/why-financial-statements-dontworkfor-digital-companies>>. Acesso em: 30 nov. 2024.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Incidência de ISS sobre Streaming é inconstitucional.** Conjur- Consultor Jurídico, 20 dez. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-grupenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 05 de setembro de 2021.

HMRC. **Digital Services Tax**: Policy paper. GOVUK, 11 Mar. 2020. Disponível em: <<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of--the-digital-servicestax/digital-services-tax>>. Acesso em: 28 abr. 2024.

HMRC. **internal manual** — Digital Services Tax Manual: DST01200 — Overview of DST Liability. Disponível em: <<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax/dst01200>>. Acesso em: 28 abr. 2024.

JÚNIOR, Irineu Francisco Barreto. Atualidade do Conceito de Sociedade da Informação para a Pesquisa Jurídica. In: **O Direito na sociedade da informação** / Liliana Minardi Paesani, coordenadora. São Paulo: Atlas, 2007.

JUSTEM FILHO, Marçal. **O Imposto sobre Serviços na Constituição**. São Paulo: Ed. RT. 1985.

KJAERGAARD, Louise Fjord. **The ability to Pay and Economic Allegiance: Justifying Additional Allocation of Taxing Rights to Market States**. Intertax, v. 49, ed. 08-09, Amsterdam, Kluwer International, 2021, item 8.2.1. Disponível em: <<https://kluwerlawonline.com/journalarticle/Intertax/49.3/TAXI2021065>>. Acesso em: 30 mar. 2024.

KIM, Young Ran (Christine). **Digital Services Tax**: A Cross-Border Variation of the Consumption Tax Debate. Alabama Law Review, v. 72, n. 1. 2020. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3578348>. Acesso em: 30 abr. 2024.

LAMENSCH, Marie. European Union — **Digital Services Tax**: A critical analysis and comparison with the VAT system. European Taxation, v. 59, n. 6, 17 May 2019. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/journal/digital-services-tax-critical-analysis-and-comparison-vat-system>>. Acesso em: 30 de abr. 2024.

LAMENSCH, Marie. Chapter 10. In: PISTONE, Pasquale; WEBER, Dennis. **Services Tax**: A Critical Analysis and Comparison with the VAT and Other Insight the Digital Economy — The EU Proposals and Oxlher Fasdeitês PANSASTS 2019. Disponível em: <<http://www.ibfd.org>>. Acesso em: 30 abr. 2024.

LCA. **Tributação de empresas e serviços digitais no Brasil. 2021**. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2021/12/TTributos-empresas-tecnologiaLCA_Camarae_pesquisa.pdf>. Acesso em 30 de nov. de 2023.

MASON, Ruth; PARADA, Leopoldo. **The Legality of Digital Taxes in Europe**. (Junho, março, 2020). Virginia Tax Review, 2020. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3618663>>. Acesso em: 30 abr. 2024.

MICHEL, Bob. **The French crusade to tax the online advertisement business**: Reflections on the French Google case and the newly introduced Digital Services Tax. European Taxation, Amsterdam, IBFD, nov. 2019; e SADOWSKI, Marilyn. Chapter 8: France. In: ESSERS, Peter et al. (ed.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**. Amsterdam: IBFD, 2021. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/tax-treaty-case-law-around-globe-2020>>. Acesso em: 10 abr. 2024.

MOREIRA, Francisco. **A Tributação da Renda Digital, a Exploração de Dados de Usuários Brasileiros e o Modelo de Digital Services Tax**. São Paulo - SP. IBDT. Série Doutrina Tributária. 2023.

NOGUEIRA, João Félix Pinto. The compatibility of the EU Digital Services with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo. In: PISTONE; Pasquale; WEBER, Dennis (ed.). **International Tax Studies**: The EU proposals and other insights. Amsterdam: IBFD, 2019, v. 1.

NOONAN, Chris; PLEKHANOVA, Victoria. **Digital Services Tax**: Lessons from the Section 301 Investigation. British Tax Review, n. 1, Londres, Sweet & Maxwell, 2021.

OBUOFORIBO, Belena R. **A Critical Examination of the Proposed UK Digital Services Tax**. European Taxation, Amsterdam, IBFD, Nov. 2019. Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/journal/critical-examination-proposed-uk-digital-services-tax>>. Acesso em: 28 abr. 2024.

OCDE. **Harmful tax competition: an emerging global issue**. Paris: OECD Publishing. 1998. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>>. Acesso em: 6 jun. 2023.

OCDE. **Implementation of the Ottawa taxation framework conditions**. Paris: OCDE Publishing, 2003. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/taxation-and-electronic-commerce_9789264189799-en>. Acesso em: 30 de set. 2024.

OCDE. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OCDE Publishing, 2013. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>>. Acesso em: 14 out. 2023

OCDE. Tax changes arising from digitalization – **Interim Report 2018**: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20- Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. 2018. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>> Acesso em 20 de ago. 2023.

OCDE. **Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy —** Police Note. OECD/G20. Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>. Acesso em: 07 set. 2023.

OCDE. **Addressing the challenges of the digital economy**. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>. Acesso em: 10 set. 2023.

OCDE. **Secretarial proposal for a “unified approach” under Pillar One**: Public consultation document. OECD/G20 Base Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document--secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one-pdf>>. Acesso em: 15 set. 2023.

OCDE. Tax challenges arising from digitalization — **Report on Pillar One blueprint**: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Acesso em: 25 set. 2023.

OCDE. **Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations**. Paris: OECD Publishing, 2017. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/pe-2017-em>>. Acesso em: 26 mar. 2024.

OCDE. **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax->

challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en>.
Acesso em: 28 de agosto de 2021.

OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)**. OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>>. Acesso em: 01 de setembro de 2021.
OCDE (2024), **Pillar One** - Amount B: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/21ea168b-en>>. Acesso em 20 de abr. 2024.

OCDE/RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Transfer pricing in Brazil**: Towards convergence with the OECD standard. Paris: OECD Publishing, 2019. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-in-brazil-owards-convergenceith-the-oecd-standard.pdf>>. Acesso em: 26 mar. 2024.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2090, v. 1.

OMC. **Communication from Mercosur** “Computer and Related Services”. 2001. Disponível em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/SS/directdoc.aspx?filename=0:/S/CSS/W95.pdf&Open=True>. Acesso em: 13 jan. 2022.

PIGNATARI, Leonardo. A (im)pertinência da noção de “value creation” para a tributação da economia digital. In: BARRETO, Paulo Ayres (coord.). **Estudos tributários sobre a economia digital**. São Paulo: Noeses, 2020

PIGNATARI, Leonardo. **O artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE e os Digital Services Taxes**. São Paulo, SP, IBDT, 2023 (Série Doutrina Tributária, 53). p. 298.

REVISTA EXAME. Maiores & Melhores 2020: As 1.000 maiores empresas do Brasil. Disponível em: <<https://exame.com/revista-exame/500-1-000-maiores-empresas/>>. Acesso em 04 de abr. de 2024.

ROXAN, Ian. **Is VAT also a Corporate Tax?** Untangling Tax Burdens and Benefits for Companies. LSE Law, Society and Economy Working Papers, n. 2, 2020.

SHAVIRO, Daniel. **Digital Services Taxes and the Broader Shift From Determining the Source of Income to Taxing Location-Specific Rents**. (3 de Setembro de 2019). NYU Law and Economics Research Paper No. 19-56, Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3448070>. Acesso em: 20 mar. 2024;

TAPSCOTT, Don. **After 20 Years, It's Harder to Ignore the Digital Economy's Dark Side**. Harvard Business Review Digital Articles. 2-6, Mar. 11, 2016. ISSN: 01000000. Disponível em: <<https://hbr.org/2016/03/after-20-years-its-harder-to-ignore-the-digital-economy-dark-side>>. Acesso em: 23 de agosto de 2021.

TEIXEIRA, Glória. **Manual de Direito Fiscal**. 3ª Edição. Coimbra: Almedina, 2015.

WACHTER, Sandra; MITTELSTADT, Brent. **A right to reasonable inferences: Rethinking data protection law in the age of Big Data and AI** (5 Oct., 2018). Columbia Business Law Review, n. 2, 2019. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3248829>>. Acesso em: 22 dez. 2023

ZUBOFF, Shoshana. Big Other: **Surveillance capitalism and the prospects of an information civilization**. Journal of information Technology, v. 30, 2015. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=2594754>. Acesso em: 20 dez. 2023.