

REVISTA

SABERES *da* AMAZÔNIA

CIÊNCIAS JURÍDICAS, HUMANAS E SOCIAIS

VOL. 7 | N. 13

JANEIRO - DEZEMBRO 2022 | ISSN: 2448-0576

TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL
TAXATION OF THE DIGITAL ECONOMY
TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA DIGITAL

HELOISE SIQUEIRA GARCIA¹
 JOSÉ HAMILTON RUJANOSKI²

RESUMO

O presente artigo abordará aspectos destacados e desafios da tributação da economia digital, sob o enfoque da transnacionalidade. Os avanços tecnológicos vêm ensejando questionamentos sobre princípios e conceitos tributários tradicionais, ante a percepção de que os atuais sistemas tributários não estão adequadamente aptos a alcançarem essa nova realidade econômica. Diante desse contexto, torna-se indispensável construir um novo paradigma no campo tributário internacional, trabalhando novas percepções acerca de institutos consolidados. O exame da questão do ponto de vista da legislação tributária brasileira também será objeto de breves considerações.

Palavras-chave: Transnacionalidade. Tributação. Comércio eletrônico. Economia digital. Direito Tributário Internacional.

ABSTRACT

This article will address aspects and challenges of taxation in the digital economy, from the perspective of transnationality. Technological advances have given rise to questioning about traditional tax principles and concepts,

1 Pós-doutoranda com bolsa concedida pela CAPES. Doutora e Mestre em Ciência Jurídica pelo PPCJ-UNIVALI. Doutora em Derecho e Mestre em Derecho Ambiental y de la Sostenibilidad pela Universidade de Alicante – Espanha. Pós-graduada em Direito do Trabalho pela UNIVALI; e em Ensino e Tutoria a Distância pela Faculdade AVANTIS. Graduada em Direito pela UNIVALI. Professora do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica – PPCJ da UNIVALI; e dos cursos de Direito do Centro Universitário Avantis – UNIAVAN e da Faculdade Sinergia. Advogada. E-mail: heloise.sc@gmail.com

2 Mestrando em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas e em Direito Processual pela Universidade Federal de Santa Catarina. Procurador do Estado de Santa Catarina. E-mail: rujanoski@pge.sc.gov.br

given the perception that current tax systems are not adequately able to achieve this new economic reality. Given this context, it is essential to build a new paradigm in the international tax field, working on new insights about consolidated institutes. The examination of the issue from the point of view of Brazilian tax legislation will also be the subject of brief considerations.

Key-words: Transnationality. Taxation. E-commerce. Digital economy. International Tax Law.

RESUMEN

Este artículo abordará aspectos destacados y desafíos de la tributación de la economía digital, desde la perspectiva de la transnacionalidad. Los avances tecnológicos han dado lugar a cuestionamientos sobre los principios y conceptos tributarios tradicionales, ante la percepción de que los sistemas tributarios actuales no son capaces de alcanzar adecuadamente esta nueva realidad económica. Ante este contexto, es fundamental construir un nuevo paradigma en el campo tributario internacional, trabajando en nuevas miradas sobre los institutos consolidados. El examen de la cuestión desde el punto de vista de la legislación tributaria brasileña también será objeto de breves consideraciones.

Palabras-clave: Transnacionalidad. Tributación. Comercio electrónico. Economía digital. Derecho Tributario Internacional.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objeto analisar a questão da tributação das operações comerciais eletrônicas, sob a perspectiva transnacional, examinando os desafios das administrações tributárias no sentido de adaptar, ou mesmo reformar, suas políticas fiscais e seus sistemas tributários, buscando a efetiva tributação da economia digital, com vistas a minimizar a evasão fiscal assim como afastar as situações de dupla tributação internacional. O seu objetivo é trazer a lume as medidas uniformes propostas no âmbito transnacional, notadamente pela OCDE - Organização para a

Cooperação e Desenvolvimento Econômico, e pelo G20, sua adoção ou não pelos Estados, e ainda as estratégias unilaterais utilizadas para aprimorar a tributação do comércio eletrônico.

Para tanto, o artigo está dividido em três itens. O primeiro faz um esboço do que se entende por comércio eletrônico e economia digital, suas modalidades e características principais, tratando ainda das diretivas e estudos realizados sob uma perspectiva transnacional pela OCDE com o fim de auxiliar os sistemas tributários estatais a alcançarem essas novas realidades econômicas decorrentes das novas tecnologias de informação e comunicação.

O segundo item se propõe a apresentar os critérios e princípios tributários utilizados para configurar as hipóteses de incidência tributária no que concerne às operações digitais, bem como os principais problemas enfrentados para levar a efeito essa tributação. O enfoque do ponto de vista brasileiro também será objeto de breves considerações.

No terceiro item, serão examinadas as medidas e estratégias unilaterais visando o aprimoramento da tributação da economia digital.

O presente artigo se encerra com as considerações finais, nas quais são apresentados aspectos destacados do mesmo, seguidos de estimulação à continuidade dos estudos e das reflexões.

Nas diversas fases da pesquisa foram acionadas as técnicas do referente³, da categoria⁴, do conceito operacional⁵ e da pesquisa bibliográfica⁶.

3 “[...] explicitação prévia do(s) motivo(s), do(s) objetivo(s) e do produto desejado, delimitando o alcance temático e de abordagem para a atividade intelectual, especialmente para uma pesquisa.” PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 69.

4 “[...] palavra ou expressão estratégica à elaboração e/ou à expressão de uma ideia.” PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 41.

5 “[...] uma definição para uma palavra ou expressão, com o desejo de que tal definição seja aceita para os efeitos das ideias que expomos [...]”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 58.

6 “Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais”. PASOLD, Cesar Luiz. **Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática**. p. 217.

1 Comércio eletrônico e sua tributação

A definição de comércio eletrônico é ampla, incluindo qualquer forma de transação de compra, venda e troca de produtos, serviços e informações, em que as partes interajam eletronicamente, ao invés de fazê-lo de forma física.

Nos termos da Lei Modelo para o Comércio Eletrônico da Comissão das Nações Unidas para o Direito do Comércio Internacional (UNCITRAL)⁷, em seu art. 1º, o termo “comércio eletrônico” deve abranger toda a atividade, realizada por meio de troca de mensagens de dados, em um contexto comercial. Segundo a mesma Lei Modelo, por “comercial” deve-se considerar a interpretação mais abrangente possível, de modo a compreender as mais diversas transações comerciais, firmadas por meio de contrato escrito ou não, incluindo o fornecimento ou troca de produtos ou serviços, distribuição, representação comercial, agência, factoring, leasing, serviços de engenharia e empreitada, licenciamento, investimento, financiamento, serviços bancários em geral, seguros, contratos de concessão comercial, joint venture e outras formas de cooperação industrial ou empresarial, transporte de bens ou passageiros por ar, água ou terra.

No comércio eletrônico participam como sujeitos da relação jurídica as empresas, os consumidores e as administrações públicas. Deste modo, com base em critério subjetivo, há basicamente três modalidades de relação de comércio eletrônico, a saber: a) entre empresas ou business to business (B2B); b) entre empresas e consumidores ou business to consumers (B2C); e c) entre empresas e administrações públicas ou business to administrations (B2A).

Quanto à espécie dos bens envolvidos, o comércio eletrônico classifica-se em direto e indireto. O comércio indireto refere-se a uma compra através de sítios eletrônicos de lojas disponibilizadas na Internet em que o bem adquirido é enviado ao comprador, sem que o consumidor se desloque fisicamente ao estabelecimento vendedor. Nesse caso essa modalidade de comércio eletrônico se assemelha a uma aquisição de um consumidor numa

7 ONU. **Convenção das Nações Unidas no uso de comunicações eletrônicas nos contratos internacionais**. Nova Iorque: 2005. Disponível em: http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/electronic_commerce/2005Convention.html. Acesso em: 15 jun. 2023.

loja física. Já o comércio eletrônico direto ou on-line refere-se à aquisição de bens comprados e transmitidos pela Internet, através de downloads. Nesse ambiente de comercialização, o comércio eletrônico indireto comercializa bens corpóreos ou tangíveis e o direto, bens incorpóreos, como software, música, livros, que passam a ser adquiridos sem qualquer suporte físico e disponibilizados através de transmissão de dados.

No campo do Direito Tributário, o interesse maior recai sobre o comércio eletrônico on-line. Nesta modalidade, o bem ou produto adquirido submete-se a um processo de desmaterialização ou digitalização, que nada mais é do que a conversão do suporte material do bem para um sistema binário de dados, transmissível telematicamente, tornando esse bem ou produto adquirido incorpóreo, o que constitui evidente óbice à incidência tributária. É o que se verifica com faixas de música, filmes, vídeos, cursos, revistas, livros, etc.

Em decorrência desse processo de desmaterialização/virtualização, os consumidores, em qualquer lugar do planeta, têm acesso direto a uma enorme gama de produtos e serviços, tudo isso com um simples clique, operação que se torna ainda mais facilitada pela mobilidade de recursos e, praticamente, pela eliminação de fronteiras, fatores que têm intensificado sobremaneira o comércio internacional.

É inegável a relevância do desenvolvimento das tecnologias de informação para o atual estágio do comércio eletrônico, do mesmo modo que constitui requisito indispensável para um país se tornar competitivo no mercado internacional a otimização do uso dessas tecnologias. Neste sentido, pontua Genaro Millán:

El comercio es la mejor arma de nuestros tiempos; se usa para ganar competitividad [es] ideal [para] todos los actores de la comunidad internacional [en el actual] neoliberalismo que vivimos [pero] Es claro que sólo aquellos países que logren la optimización del uso de las tecnologías de la información contarán con una ventaja competitiva en el entorno internacional [actual].⁸

8 MILLÁN, Genaro. **El uso de los medios electrónicos en la contratación Internacional**, México, UNAM, 2015. p. 366.

Peter Ferdinand Drucker, considerado pai da administração moderna, compara o comércio eletrônico ao que representou a ferrovia na Revolução Industrial:

O comércio eletrônico é para a revolução da informação o que a ferrovia foi para a Revolução Industrial — um avanço totalmente novo, totalmente sem precedentes, totalmente inesperado. Fazendo uma analogia com a ferrovia de 170 anos atrás, o comércio eletrônico está criando uma nova explosão, mudando rapidamente a economia, a sociedade e a política.⁹

Nesse contexto sem precedentes de avanços nas tecnologias de informação, surge um novo conceito na economia mundial, a chamada economia digital. Destarte, a popularização da internet e o acesso facilitado a dispositivos e recursos digitais, aliados à nítida mudança no perfil dos consumidores, têm resultado na combinação perfeita para agilizar a comercialização eletrônica de produtos e serviços, ampliando as oportunidades de negócios.

A tecnologia da informação e da comunicação tornou-se parte da infraestrutura fundamental para os negócios e para a sociedade como um todo, evidenciada em uma forte dependência de redes e de serviços de comunicação on-line eficientes e amplamente acessíveis. Com efeito, uma quantidade enorme de dados é agora gerada por esses usuários e dispositivos constantemente conectados. Tais dados são coletados por empresas e governos e, combinados com os avanços no desempenho analítico da inteligência artificial, fornecem as informações necessárias para transformar e moldar a maneira como as pessoas se comportam e as organizações operam.¹⁰

Não é exagero afirmar que a economia digital vem revolucionando a forma como as empresas tratam de seus negócios e projetam seu futuro, tanto é assim que, nos últimos anos, a adoção dessa metodologia econômica tem registrado um elevado crescimento no ambiente empresarial.

Tendência que se acentuou sobremaneira em 2020, tornando-se a principal estratégia comercial em decorrência do impacto financeiro negativo

9 DRUCKER, Peter. **A revolução do comércio eletrônico**. In: JULIO, Carlos Alberto; SALIBIU NETO, José. E-business e tecnologia: autores e conceitos imprescindíveis. São Paulo: Publifolha, 2001, p. 92.

10 OECD. **Tax and digitalisation, OECD going digital policy note**, OECD, Paris. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 15 jun. 2023.

da pandemia de Covid-19, suportado pelo empresariado em todo o mundo, posicionando-se, portanto, como modalidade bastante efetiva para incrementar o faturamento e conseqüentemente o nível de rentabilidade das empresas.

Em linhas gerais, a economia digital compreende as atividades comerciais realizadas mediante a utilização de tecnologias de computação digital, abrangendo desta maneira os bens e serviços produzidos e comercializados no ambiente virtual.

E essas várias formas de atividade econômica proporcionadas pela economia digital, como já se mencionou, desenvolveram-se com uma rapidez inimaginável nos últimos anos. A explosão da economia de compartilhamento, o surgimento de inúmeras aplicações de software e as transações com criptomoedas são alguns dos exemplos de uma alteração substancial na economia mundial por conta do desenvolvimento tecnológico.

Esclarece Joachim Englisch que a economia digital é caracterizada precipuamente pela mobilidade geográfica: a) de seus fatores de produção, especialmente intangíveis, que muitas vezes são essenciais para a criação de valor; b) de suas funções de negócios; e c) de seus produtos ou de seus usuários.¹¹

Observa ainda Englisch que a economia digital é dotada de características intrínsecas, como o uso da internet, a mobilidade, a contenção de uma transmissão de dados independentes de qualquer plataforma física.¹²

Neste cenário de tecnologias disruptivas, a economia digital pode ser atualmente subdividida em diversos modelos de negócios¹³: a) venda de propriedade tangível, como por exemplo livros, equipamentos eletrônicos, etc; b) prestação de serviços direcionados ao consumidor, como por exemplo serviços financeiros, serviços de viagem, etc; c) produtos digitais, como por exemplo e-books, músicas, vídeos, banco de dados eletrônico, software, etc; d) produtos de anúncios e informações de consumo.

11 ENGLISCH, Joachim. **BEPS Action 1: digital economy – eu law implications**. In: British Tax Review, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 15 jun. 2023

12 ENGLISCH, Joachim. **BEPS Action 1: digital economy – eu law implications**. In: British Tax Review, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 15 jun. 2023

13 SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sérgio André. **Tax sovereignty and digital economy in Post-BEPS Times**. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Alisson (Ed.). Tax sovereignty in the BEPS era. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017. p. 29-46

Para se ter ideia do impacto dessas novas tecnologias na economia mundial, estudo recente publicado na revista *Visual Capitalist*¹⁴ demonstra que as cinco maiores empresas de tecnologia do mundo, Amazon, Apple, Alphabet (Google), Microsoft e Meta (Facebook) tiveram juntas em 2021 receita de \$1,4 trilhões de dólares, valor equiparável ao PIB brasileiro, e superior ao PIB de Espanha e México.

Toda essa evolução tecnológica e o volume de recursos envolvido impõem, inarredavelmente, a busca de um novo paradigma para os sistemas tributários atuais, que em sua maioria não se mostram eficientes para tratar adequadamente destas questões.

A OECD (Organization for Economic Co-operation and Development), organização internacional voltada ao desenvolvimento econômico e à busca do bem-estar social por meio da cooperação entre seus países-membros, organismo internacional que atualmente está avaliando o ingresso do Brasil a seus quadros, instituição de referência na avaliação das administrações tributária, estabeleceu uma série de princípios para fundamentar um marco tributário do comércio eletrônico, a saber: a) neutralidade: a tributação deve seguir a neutralidade e a equidade entre as formas de comércio eletrônico e as convencionais. As decisões comerciais devem basear-se em considerações econômica, e não somente tributárias; b) eficiência: os custos das obrigações fiscais para o contribuinte, assim como os gastos administrativos para as autoridades tributárias, devem ser minimizados tanto quanto seja possível; c) segurança e simplicidade: as normas tributárias devem ser claras e simples, permitindo ao contribuinte antecipar-se às consequências fiscais, sabendo quando, como e onde deve cumprir suas obrigações tributárias; d) efetividade e justiça: a tributação deve produzir uma arrecadação justa, buscando reduzir a evasão fiscal; e) flexibilidade: os sistemas tributários devem ser flexíveis e dinâmicos, mantendo-se atualizados aos avanços comerciais e tecnológicos.¹⁵

14 ANG, Carmen. **How do Big Tech Giants make their Billions? A revenue breakdown of tech's largest companies.** *Visual Capitalist*, 2021. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2022>. Acesso em: 15 jun. 2023

15 OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014.** Disponível em <https://doi.org/10.1787/9a5b369e-en>. Acesso em 15 jun. 2023

Ante a manifesta incapacidade dos tradicionais sistemas tributários alcançarem essas novas realidades econômicas, a OCDE desenvolveu ainda um estudo específico a respeito do tema, a Ação 1 do Plano BEPS (Base Erosion and Profit Shifting).

No primeiro relatório da Ação 1, emitido em 2015, a OCDE havia apresentado algumas possíveis soluções para a tributação da economia digital, a saber: a) alteração das isenções admissíveis para reconhecimento de estabelecimento permanente (art. 5º, § 4º, da Convenção Modelo da OCDE); b) estabelecimento de novo *nexus* – elemento de conexão – para configuração de estabelecimento permanente com base na presença digital significativa; c) criação de testes de presença significativa para caracterização do estabelecimento permanente; d) criação de imposto de incidência da fonte para transações digitais *crossborder*; ou e) criação de imposto sobre fluxo de dados de internet (conhecido como *bit tax*).¹⁶

Das propostas sugeridas no relatório da OCDE, em que pese o empenho dos técnicos responsáveis pelo estudo, nenhuma acabou sendo implementada em âmbito internacional, o que se deve preponderantemente à falta de consenso dos países membros.

O que se verificou, por outro lado, foi a adoção por vários países de medidas isoladas, de maneira não coordenada, com o escopo de alcançar a riqueza gerada pelas empresas de tecnologia em seu mercado consumidor.¹⁷

Dentre essas medidas unilaterais, pode-se destacar as seguintes: a) aplicação de limites alternativos para estabelecimento permanente; b) retenções na fonte; c) tributos sobre volume de negócio (turnover taxes); e d) regimes tributários especiais para grandes companhias multinacionais.

A partir dessa constatação, passa-se a examinar aspectos relevantes dessas iniciativas, os desafios impostos às administrações tributárias e a situação do Brasil nesse contexto tributário mundial.

16 OECD. **Addressing the tax challenges of the digital economy, action 1**. Paris: OECD Publishing, 2014. Disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 15 jun. 2023

17 OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em : 15 jun. 2023

2 Da Competência Tributária - A Territorialidade na economia digital

Via de regra, o elemento de conexão para estabelecer a relação entre determinado Estado e o fato sujeito à tributação está fundamentado no princípio da territorialidade, que constitui uma das premissas do direito tributário internacional. Entretanto, o fenômeno da globalização resultou no aumento do fluxo de operações transnacionais, resultando na necessidade da realização de acordos entre as nações para evitar a dupla tributação.

Destarte, conforme pontua Ana Clarissa Masuko¹⁸, para que determinado Estado possa exigir tributo sobre operações, deve haver imprescindivelmente um vínculo entre esse fato gerador e seu território, que poderá ser materializado por meio de: a) residência do contribuinte; b) sua nacionalidade; ou c) o local de produção desse rendimento, ou seja, onde a atividade econômica se desenvolve (fonte de produção) ou o local de onde provêm os recursos pagos ao beneficiário do rendimento (fonte de pagamento).

Uma vez que a tributação baseada no critério da nacionalidade é aplicada somente nos Estados Unidos, exclusivamente para pessoas físicas, impõe destacar e concentrar a análise nos critérios da residência e da fonte de produção ou do pagamento.

De acordo com a posição doutrinária de João Francisco Bianco e Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva:

O princípio da fonte é entendido e conceituado por muitos estudiosos como o lugar em que a atividade é exercida, onde são utilizados os fatores de produção, ou em que se situam os bens e direitos de que a renda provém (fonte de produção), podendo também abranger o local de onde se originam os recursos pagos ao beneficiário da renda situado no exterior (fonte de pagamento).¹⁹

No que se refere ao critério da residência, vê-se que as empresas podem ser consideradas residentes de determinada jurisdição com base no

18 MASUKO, Ana Clarissa. **Direito tributário internacional – elementos de conexão no comércio exterior de serviços e intangíveis**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo v. 113, p. 227-250, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v113i0p227-250>. Acesso em: 15 jun. 2023

19 BIANCO, João Francisco; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional**. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; e MAITTO, Ricardo (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 19

local da sua constituição ou no local da efetiva administração da pessoa jurídica, e essa definição cabe, atualmente, à legislação interna de cada país. No caso do Brasil, adota-se o local da constituição, enquanto no Reino Unido, o local da efetiva administração.

É evidente que numa operação internacional com países que utilizam critérios distintos, esse tratamento legal diferenciado pode acarretar dupla tributação, ou mesmo, eventualmente, a não tributação pelos países envolvidos.

Diante desses critérios divergentes, havendo acordo para afastar bitributação, os Estados, com base nesses elementos, elegem e repartem, entre fonte e residência, as competências para cobrança do tributo sobre o rendimento das operações *crossborder* que poderia ser exigível por ambos, eliminando, desta forma, a dupla tributação.

No caso do comércio internacional de produto ou serviço digital, no entanto, não raras vezes a identificação desse vínculo territorial do fato gerador fica consideravelmente prejudicada. Essa questão foi objeto de exame no relatório de 2015 da OCDE *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*:

As noted in the BEPS Action Plan, ‘the digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs. This raises fundamental questions as to how enterprises in the digital economy add value and make their profits, and how the digital economy relates to the concepts of source and residence or the characterisation of income for tax purposes. (...).²⁰

Na conclusão do relatório da OCDE, uma das sugestões apresentadas foi a criação de novo elemento de conexão para configuração de estabelecimento permanente com base na presença digital significativa, buscando-se uma vinculação direta com o mercado consumidor local.

20 OECD. **Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 15 jun. 2023.

De acordo com o art. 5º da Convenção Modelo elaborada pela OCDE²¹, estabelecimento permanente é “uma instalação fixa de negócio em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”. Caracteriza-se também como estabelecimento permanente, nos termos do art. 5º da referida convenção, a pessoa que “agir em um Estado contratante em nome de uma empresa de outro Estado contratante”, desde que com poderes para celebrar contratos em nome dessa empresa.

O conceito de estabelecimento permanente (EP), previsto no art. 5º do Modelo da OCDE, refere-se a um local fixo de negócios, pelo qual uma multinacional realiza operações e desenvolve uma atividade econômica com uma relativa estabilidade em outro país, denominado de país da fonte. A concepção tradicional de EP exclui, portanto, as atividades meramente preparatórias ou auxiliares. Exemplos de estabelecimentos permanentes seriam a filial, um local de administração ou um escritório.

De acordo com o conceito proposto pela OCDE, depreende-se a necessidade da presença física, seja diretamente, seja por meio de terceiros, no Estado da fonte de produção do rendimento, daí a dificuldade de qualificar um website, por exemplo, como estabelecimento permanente nos termos da atual disciplina legal.

No Brasil, ainda que a legislação do Imposto de Renda não contemple um conceito de estabelecimento permanente, vê-se conformidade dos requisitos para configuração da presença aqui tributável àqueles apresentados pela Convenção Modelo da OCDE – sob o aspecto tanto material, quanto formal. Isso porque, para que ocorra incidência do imposto em nosso país, faz-se necessária a presença das seguintes condições²²: a) constituição de filiais, pelas sucursais, pelas agências ou pelas representações das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no território nacional; b) operações realizadas por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior; c) vendas diretas no

21 OCDE. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital**. OECD Publishing. Paris. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-taxconvention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1 Acesso em: 15 jun. 2023

22 BRASIL. Arts. 159, 468, 469 e 612 do Decreto n. 9.580/2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 15 jun. 2023

Brasil por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior.

Na seara da tributação internacional da economia digital, um dos maiores desafios é justamente a atualização desse conceito de estabelecimento permanente. Nesse sentido, é inegável que as atuais regras tributárias, tanto no âmbito transnacional quanto as legislações domésticas, não abarcam adequadamente os modelos de negócios de serviços digitais que geram lucro em um território sem que haja ali uma presença física do destinatário das receitas.

Destarte, na prática o que se verifica é que as empresas que atuam no comércio eletrônico não precisam ter presença física nos locais em que mantêm negócios, o que lhes confere ampla liberdade para escolherem o seu domicílio tributário, por obviedade, a escolha incide sempre sobre o mais vantajoso possível fiscalmente em detrimento ao efetivo país onde atuam, o que impossibilita que o Estado de atuação logre êxito em tributar as atividades e os rendimentos das empresas multinacionais da economia digital, como por exemplo as gigantes Netflix, Amazon, Aliexpress, Ebay, Expedia, Uber, entre várias outras.

Portanto, urge repensar o conceito de estabelecimento permanente, haja vista que o critério da territorialidade, utilizado desde sempre como elemento de conexão para tributação internacional, não é mais suficiente para assegurar as receitas tributárias dos Estados da fonte de produção.

3 Principais medidas unilaterais adotadas visando a tributação da economia digital

Conquanto a adoção de estratégias uniformes, conforme preconizado pela OCDE, não tenha vingado, os países vêm lançando mão de práticas outras, no âmbito de suas legislações domésticas, para alcançar a incidência tributária em operações digitais.

Entre tais estratégias isoladas, convém destacar as seguintes:

3.1 Presença digital significativa

Utilizada por Israel e Índia, através da referida medida busca-se criar um novo critério para a definição de estabelecimento permanente a partir da chamada “presença digital significativa” no país da fonte.

De acordo com as legislações domésticas dos Estados que optaram por essa modalidade, essa presença digital significativa pode ser caracterizada por diversas formas e decorre da combinação de uma série de fatores, dentre os quais: a) número de contratos firmados com clientes no país; b) significativo número de usuários/clientes daquele serviço no país; c) propaganda direcionada para clientes do país; d) website desenvolvido no idioma do país; e) descontos direcionados para pessoas do país; f) adoção de moeda e meios de pagamentos locais; e g) receita relevante obtida a partir do mercado local.

Na linha apresentada no estudo da OCDE, esse tipo de proposta denota uma tentativa de “qualificação de estabelecimento permanente a partir de elementos que permitam o apontamento de um ambiente eletrônico dentro do Estado da fonte em que a empresa exerça atividades econômicas capazes de atrair a competência tributária para este Estado”²³

3.2 Estabelecimento de imposto com retenção na fonte

Outro instrumento que vem sendo utilizado para garantir arrecadação para os países que têm seu mercado consumidor explorado consiste na retenção do imposto na fonte quando da remessa a residentes no exterior em razão de determinados produtos e serviços digitais.

No Brasil, se convive há tempos com essa situação, eis que este é o posicionamento da Receita Federal do Brasil quando se está diante de remessas ao exterior em pagamento decorrente da contratação de serviços técnicos com ou sem transferência de tecnologia.²⁴

Com efeito, a retenção na fonte traz maior facilidade, mas, por outro lado, o excesso de simplicidade pode afastar o interesse de determinadas

23 DIAS, Felipe Wagner de Lima; e FROTA, Phelipe Moreira Souza. **A falta de consenso entre os países sobre a tributação na economia digital**. Consultor Jurídico (ConJur), 26/07/2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-26/opiniao-falta-consenso-tributacao-economia-digital>. Acesso em: 15 jun. 2023

24 BRASIL, Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=53416>. Acesso em 15 jun. 2023

empresas em atuar nos países que utilizam essa estrutura tributária, em especial pelo encarecimento da sua operação.

3.3 Tributo sobre receita – *turnover tax*

Outra medida que tem se tornado popular é a adoção dos chamados *turnover taxes* para incidência em operações digitais em determinados países, podendo-se citar como exemplo Itália, Índia, França e Hungria.²⁵

Esses tributos tendem a incidir sobre a receita da operação, e não são considerados Imposto de Renda propriamente dito.

Curioso no caso da França e da Hungria é o fato de que, para eleição da incidência tributária — que recai sobre serviços de conteúdo audiovisual e propaganda —, optou-se pelo local do destinatário do conteúdo, independentemente do local da residência ou da fonte pagadora, o que demonstra, novamente, a intenção de utilizar o mercado consumidor como elemento de conexão para estabelecimento da competência tributária. Já no caso da Índia e da Itália, por outro lado, o tributo será devido no local da fonte pagadora.

A aplicação desses critérios diferenciados pode ocasionar, em tese, a potencial múltipla tributação da mesma operação.

3.4 Regime tributário para empresas digitais de grande porte

Por fim, outra medida unilateral adotada por alguns países (v.g. Reino Unido e Austrália) e observada no cenário global, de acordo com o estudo realizado pela OCDE²⁶, foi o estabelecimento de regimes tributários específicos para multinacionais de grande porte com o objetivo de evitar a transferência artificial de lucros a jurisdições de baixa tributação.

Neste regime, o Estado avalia junto à empresa, a partir de um maior número de obrigações estipuladas especialmente para ela, o volume de receitas percebidas em seu território, estima aquelas que foram desviadas artificialmente e aplica uma alíquota de 25% sobre estas.

25 OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 15 jun. 2023

26 OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 15 jun. 2023

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O papel cada vez mais importante das tecnologias digitais na estrutura econômica mundial tem causado sobressaltos aos governos e estudiosos do Direito Tributário Internacional.

O fenômeno da economia digital se materializa nos avanços das tecnologias da informação e comunicação, que modernizaram assustadoramente as formas de intercâmbio de bens e serviços, afetando sobremaneira as gestões fiscais dos Estados.

Essa dificuldade decorre da possibilidade praticamente ilimitada de se realizar transações comerciais em todo o mundo através de ferramentas virtuais, haja vista que tais operações não sofrem restrições de forma alguma pela noção clássica de fronteiras territoriais.

Lamentavelmente, as dúvidas e controvérsias sobre quais medidas devem ser adotadas para adequar o regramento tradicional de tributação internacional à economia digital crescem proporcionalmente ao advento das novas tecnologias, não havendo perspectiva de consenso sobre o tema, principalmente na seara política.

Esta situação é consideravelmente mais preocupante para os países em desenvolvimento, que já são mais afetados pela atual lógica tributária - em que as subsidiárias das multinacionais atuam como pessoas jurídicas independentes - e se verifica a estratégia de concentração em países de baixa tributação de suas sedes ou centros de operações. E pior, no caso de empresas digitais ou altamente digitalizadas, na maioria dos casos, estas sequer operam fisicamente em seus territórios.

Considerando as dificuldades apresentadas, pela ausência de presença física dos agentes econômicos, e ainda a prestação de serviços e o fornecimento de intangíveis serem transfronteiriços, sem olvidar, doutro vértice que o Direito Tributário Internacional e as diretrizes da OCDE - com status normativo limitado (*soft law*) - revelam-se insuficientes para oferecer um substrato jurídico seguro aos Estados para exercerem suas prerrogativas de tributação, torna-se imprescindível, portanto, que haja sempre acordos e convenções internacionais bilaterais e multilaterais, para que seja possível

apurar e tributar adequada e equitativamente os diferentes fatos, atos e negócios gerados neste mercado global digitalizado, em geral sem base física.

Particularmente quanto à situação do Brasil neste cenário, independentemente da escolha política, no sentido de seguir plenamente as diretrizes da OCDE – facilitando seu ingresso na entidade – ou confrontar as recomendações trazidas em seus relatórios, depreende-se inequivocamente que a atual configuração do sistema tributário nacional demanda alterações estruturais, através de efetiva e contundente reforma tributária. Só assim a tributação da economia digital poderá ser aprimorada de forma justa, para Estado e contribuinte.

REFERÊNCIA DAS FONTES CITADAS

ANG, Carmen. **How do Big Tech Giants make their Billions? A revenue breakdown of tech's largest companies**. Visual Capitalist, 2021. Disponível em: <https://www.visualcapitalist.com/how-big-tech-makes-their-billions-2022>. Acesso em: 15 jun. 2023.

BIANCO, João Francisco; e SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. **Aspectos relacionados à tributação direta local e internacional**. In: MONTEIRO, Alexandre; FARIA, Renato; e MAITTO, Ricardo (coord.). Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

BRASIL. **Arts. 159, 468, 469 e 612 do Decreto n. 9.580/2018 – Regulamento do Imposto de Renda – RIR**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em 15 jun. 2023.

BRASIL. **Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 5, de 16 de junho de 2014**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=53416>. Acesso em 15 jun. 2023.

DIAS, Felipe Wagner de Lima; e FROTA, Phelipe Moreira Souza. **A falta de consenso entre os países sobre a tributação na economia digital**. Consultor Jurídico (ConJur), 26/07/2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-26/opinioao-falta-consenso-tributacao-economia-digital>. Acesso em: 15 jun. 2023.

DRUCKER, Peter. **A revolução do comércio eletrônico**. In: JULIO, Carlos Alberto; SALIBIU NETO, José. E-business e tecnologia: autores e conceitos imprescindíveis. São Paulo: Publifolha, 2001.

ENGLISCH, Joachim. **BEPS Action 1: digital economy – eu law implications**. In: *British Tax Review*, 2015. Disponível em: <https://bit.ly/2Hem9qo>. Acesso em: 15 jun. 2023.

MASUKO, Ana Clarissa. **Direito tributário internacional – elementos de conexão no comércio exterior de serviços e intangíveis**. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* v. 113, p. 227-250, 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v113i0p227-250>. Acesso em: 15 jun. 2023.

MILLÁN, Genaro. *El uso de los medios electrónicos en la contratación Internacional*, México, UNAM, 2015.

OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 15 jun. 2023.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital: Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital**. OECD Publishing. Paris. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_5cd2b87b-en#page1 Acesso em: 15 jun. 2023.

OECD. **Tax and digitalisation, OECD going digital policy note**, OECD, Paris. Disponível em: <https://bit.ly/2u7Wo8a>. Acesso em: 15 jun. 2023.

OECD. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Acesso em: 15 jun. 2023.

ONU. **Convenção das Nações Unidas no uso de comunicações eletrônicas nos contratos internacionais**. Nova Iorque: 2005. Disponível em: http://www.uncitral.org/uncitral/en/uncitral_texts/electronic_commerce/2005Convention.html. Acesso em: 15 jun. 2023.

PICONEZ, Matheus Bertholo. **Os princípios da tributação no Estado da fonte e no Estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no mundo**. In: MONTEIRO, A.; FARIA, R.; e MAITTO, R. (org.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sérgio André. **Tax sovereignty and digital economy in Post-BEPS Times**. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIAN, Alisson (Ed.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017.