



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Mariana Bittencourt Costa de Andrade

**TRIBUTAÇÃO DIRETA DO MERCADO DE DADOS
EVOLUÇÕES E PROPOSTAS INTERNACIONAIS PARA
A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL**

VOLUME 1

Dissertação no âmbito do Mestrado Científico na área de especialização em Ciências Jurídico-Políticas, com menção em Direito Fiscal, sob orientação da Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra

Outubro de 2021



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

MARIANA BITTENCOURT COSTA DE ANDRADE

TRIBUTAÇÃO DIRETA DO MERCADO DE DADOS
EVOLUÇÕES E PROPOSTAS INTERNACIONAIS PARA A TRIBUTAÇÃO DA
ECONOMIA DIGITAL

DIRECT TAXATION FROM THE DATA MARKET
INTERNATIONAL DEVELOPMENTS AND PROPOSALS FOR TAXATION OF THE
DIGITAL ECONOMY

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito, conducente ao grau de Mestre, na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, com menção em Direito Fiscal.

Orientadora: Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras.

Coimbra
2021

*Aos meus admirados pais e ao
meu querido irmão.*

“O mundo em que o capital não tem domicílio e os fluxos financeiros estão além do controle dos governos nacionais, muitas das alavancadas da política econômica não mais funcionam. ”

Zygmunt Bauman

RESUMO

Atualmente, os avanços tecnológicos têm surpreendido no contexto da globalização de modo que o acompanhamento legislativo, tanto interno quanto internacional, se torna obsoleto. Desta forma, o presente estudo visa analisar os desafios e os avanços destacados pela OCDE no plano BEPS e pelos demais projetos da Comissão Europeia e G20 para a tributação dos desenvolvimentos tecnológicos que a sociedade informacional tem proporcionado. Analisa-se especialmente a busca pela tributação direta das operações com dados dos consumidores, uma vez que as empresas multinacionais usam da imaterialidade do mercado para não serem tributadas.

Com isso, destacam-se os principais relatórios da OCDE, G20 e do Parlamento Europeu na busca de um alinhamento mais global possível para a troca de informações e tributação das rendas provenientes da economia digital. Isto porque os elementos de conexão tradicionais se tornaram defasados, de modo que são necessárias discussões para adaptações dos elementos, como o Estabelecimento Permanente que tem sua conceituação para a tributação direta baseada na presença física, tendo sido prejudicado com a imaterialidade da economia digital, principalmente o mercado de dados que inclusive pode se utilizar da tecnologia *Blockchain* para proteger a privacidade da operação.

Inegável é a dificuldade de alinhamento internacional entre os grupos e os Estados Unidos da América para chegarem a um consenso quanto à criação de um novo *nexus* para a tributação direta dos lucros provenientes das tecnologias intangíveis, mas avanços relevantes têm ocorrido, o que traz fôlego para as negociações.

Palavras Chave: Mercado de dados; Privacidade; Economia digital; BEPS; Dois Pilares.

ABSTRACT

Currently, technological advances have been surprising in regards to globalization so that legislative monitoring, both domestic and international, becomes obsolete. Thus, this study aims to analyze the challenges and advancements highlighted by the OECD in the BEPS plan and by other projects from the European Commission and G20 for the taxation of technological developments' that the information society has provided. The search for direct taxation of transactions with consumer data is particularly analyzed, considering that multinational companies use the absence of material conditions of the market to avoid being taxed.

In this regard, the main reports of the OECD, G20 and the European Parliament stand out in the search for facilitating a greater global alignment to exchange information and the taxation of income from the digital economy. This is because the traditional connecting elements have become outdated, so the discussions are necessary to adapt the elements, such as the Permanent Establishment, which has its conceptualization for direct taxation based on physical presence. The concept is harmed by the absence of material conditions of the digital economy, especially the data market that can even use Blockchain technology to protect the privacy of the operation.

Undeniably, there is a difficulty in international alignment between the groups and the United States of America to reach a consensus on the creation of a new nexus for the direct taxation of profits from intangible technologies, but relevant advancements have occurred, which brings a breath to the negotiations.

Key-words: Data Market; Privacy; Digital Economy; BEPS; Two Pillars.

SIGLAS, ABREVIATURAS E ACRÓNIMOS

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting
CCTB – Consolidated Corporate Tax Base
CFC – Controlled Foreign Companies Rules
CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
CM – Convenção Multilateral
CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE
COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COVID – Corona Virus Disease
DST – Digital Service Tax
EE – Estabelecimento Estável
EP – Estabelecimento Permanente
FMI -
G20 – Grupo de 20 países em desenvolvimento
G7 – Grupo dos países mais industrializados
IGF – Internet Governance Forum
IOF - Imposto sobre Operações Financeiras
IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte
IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
ISD – Imposto Sobre os Serviços Digitais
ISS – Imposto Sobre Serviço
IVA – Imposto sobre Valor Agregado
MCCCIS – Proposta da tributação comum consolidada do imposto sobre as sociedades
MNE – Multinational Enterprises
OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OCEE – Organização para cooperação Econômica Europeia
OMC – Organização Mundial do Comércio
ONU – Organização das Nações Unidas
PIS – Programa de Integração Social
PoW- Programme of Work

RFB - Receita Federal do Brasil

TC - Tribunal Constitucional

TC - Tribunal Constitucional

TFDE – Task Force on the Digital Economy

TIC – Tecnologia de Comunicação e Informação

UE – União Europeia

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
2. DADOS PESSOAIS E APLICAÇÃO DE SUA VALORAÇÃO NAS ECONOMIAS.	13
2.1 <i>Valorização dos dados pela precificação da privacidade dos usuários.....</i>	13
2.2 <i>Construção e Concretização do Direito à Privacidade.</i>	16
2.3 <i>Do Sociedade da Informação para a era dos Dados.</i>	19
2.4 <i>Importância da Globalização na digitalização dos mercados</i>	26
3. DO DESENVOLVIMENTO DA ECONOMIA DOS DADOS.	30
3.1 <i>Conceituação do Mercado de Dados e o crescimento junto à economia digital..</i>	30
3.2 <i>Etapas da monetização dos dados.</i>	33
3.3 <i>Aplicação da tecnologia Blockchain no mercado de dados.</i>	37
4. EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA COM A DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA.....	42
4.1. <i>Economia Digital x Digitalização da Economia.</i>	42
4.2. <i>Desenvolvimento do relatório Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), a fim de adaptar a tributação internacional às tecnologias.</i>	45
5. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS NO MERCADO DIGITAL, ESPECIALMENTE NO MERCADO DE DADOS.	47
5.1. <i>Desafios para a determinação da base tributável</i>	47
5.2. <i>Princípios tradicionais e os elementos de conexão.</i>	50
5.3. <i>Estabelecimento estável e a necessidade de adaptação de sua conceituação.....</i>	55
6. AVANÇOS NAS TRATATIVAS DE TRIBUTAÇÃO DO MERCADO DE DADOS.	65
6.1. <i>Tributação direta e a implementação dos dois pilares desenvolvidos pela OCDE em conjunto com o G20 e demais países.</i>	65
6.2. <i>Criação de Valor para a base da tributação.</i>	69
6.3. <i>Interim Report e o avanço na aceitação dos Pilares.</i>	72
6.4. <i>A problematização das soluções unilaterais de tributação da economia digital.</i>	85
7. CONCLUSÃO	89
8. REFERÊNCIAS.....	94

1. INTRODUÇÃO

Nos últimos tempos tem-se observado um grande avanço das tecnologias, muitas vezes sem que haja um acompanhamento legislativo proporcional, especialmente quanto a possibilidade de tributação dos serviços que envolvam o mercado de dados.

Desta forma, o presente estudo visa analisar os desafios e os avanços sobre a tributação dos desenvolvimentos tecnológicos da sociedade da informação, especialmente na era dos dados.

Para que exista um entendimento acerca do direito abordado, analisa-se primeiramente as razões dos dados terem se tornado uma mercadoria tão valiosa, de modo a ter se tornado destaque das discussões internacionais sobre a tributação da economia digital. Ocorre que, para determinar sua valoração discorre-se sobre a proteção da privacidade do usuário/consumidor que tem seu dado comercializado, com destaque para a evolução histórica do direito à privacidade, até chegarmos à Era dos Dados, com a inclusão da proteção à privacidade no ramo dos direitos fundamentais¹.

Em continuação, coloca-se pormenorizadamente o funcionamento do mercado de dados internacional, seus mecanismos e rápidos avanços de captação, tratamento, comercialização e outros instrumentos utilizados pelas empresas de tecnologia, como a *Blockchain*, uma vez que apenas em 2020 estima-se que foram captados e armazenados mais de 40 trilhões de dados². Tudo isso a partir da análise da microeconomia dos dados, pela observação de suas principais etapas, comprovando a imaterialidade da operação, remetendo-se aos Princípios tradicionais e elementos de conexão para a tributação direta que envolve mais de uma jurisdição.

Desta forma, trata-se brevemente dos Princípios da Soberania, Equidade e Neutralidade, além de evidenciar os elementos de conexão pela fonte ou pela residência³, dando espaço para que a jurisdição em que se constitua um Estabelecimento Estável seja competente para tributá-lo.

Daí então mostra-se necessária a explanação do conceito de Estabelecimento Estável,

¹ARTIGO 12: Direito à privacidade. Nações Unidas Brasil, 28 de nov. de 2018. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/artigo-12-direito-a-privacidade/>> Acesso em: 30 de mar. 2020.

²OZDEMIR, Senan. Principles of Data Science. Second Edition. United Kinddom: Packt Publishing Ltd. 2018. ISBN 978-1-78980-454-6, p. 4.

³XAVIER, Alberto. Os Elementos de Conexão em Direito Tributário Internacional. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.

sua evolução no tempo e principalmente a problemática de sua rigidez quanto à dependência da estipulação de um elemento físico, de modo que são trazidas as principais discussões e propostas sobre a necessidade de adaptação do conceito, especialmente as propostas trazidas pela OCDE no relatório final BEPS⁴, em 2015, e que ainda são debatidas pelos países membros, a fim de que se faça uma aproximação da tributação internacional e as propostas trazidas no *Interim Report*⁵ sobre a alocação do conceito de *nexus* na tributação direta para a jurisdição de mercado.

Importante ponto colocado é a diferenciação da economia digital com a digitalização da economia, pois ao considerar que a economia tradicional se separa da economia digital, a criação de elementos conectivos na nova economia se torna completamente necessária, de outro modo, se a economia digital for considerada uma evolução da economia tradicional, haverá a necessidade de adaptação dos elementos de conexão, bem como das trocas de informação entre jurisdições.

Outrossim, demonstra-se a necessidade de alinhamento internacional para a determinação de como será tributado o mercado intangível, visto que as jurisdições têm perdido em arrecadação cerca de 100 a 240 bilhões de dólares por ano, que correspondem a cerca de 85 a 205 bilhões de euros⁶ em evasão fiscal⁷. Porém, tendo em vista o lapso que se passou até outubro de 2021, em que foi estabelecido um consenso, alguns países, como a França, já haviam tomado medidas unilaterais na estipulação de um imposto para os serviços digitais – DST (*digital service tax*)⁸.

Para tanto, descreve-se a proposta de implementação dos dois pilares alinhados no “*Interim Report*” e confirmada no “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, a fim de se atingir a sistemática de realocação da tributação dos lucros, com um possível fatiamento entre as jurisdições de mercado, que é resultante da relação entre a atividade econômica digital e o valor criado

⁴OECD. Final Reports, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>>. Acesso em: 15 dez. 2020.

⁵OECD. Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018. Disponível em <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>>.

⁶Cálculo de conversão aproximado em outubro de 2021.

⁷OECD. Presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>> Acesso em: 15 nov. 2020.

⁸ERNEST YOUNG. France issues comprehensive draft guidance on digital services tax. Disponível em: <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax>. Acesso em: 22 jul. 2021.

pelos usuários, sem, contudo, descartar o marketing aplicado para atingir o maior número de consumidores possível em cada localidade.

Nesse sentido, para Rocha (2013, p.100)⁹ há um aumento da atração empresarial global para as jurisdições onde há um maior “mercado consumidor com poder aquisitivo”.

Além do mais, volta-se a atenção para a conceituação de cadeia de valor, pela necessária estipulação do processo de criação de valor do mercado, afim de que seja estabelecida a base correta para a tributação em cada jurisdição que auferir lucro, sendo que a participação dos usuários é a peça chave para que o valor seja criado.

Estima-se que a implementação do Pilar 01, serão tributados mais de 85 bilhões de euros de lucros, que poderão ser realocados aos países de mercado¹⁰. Já o Pilar 02 tem características transitórias e de complementação da tributação já aplicada a bases de mercados imateriais e internacionais.

Por fim, observa-se a problematização da implementação de medidas unilaterais pelos Estados, como a estipulação do Imposto sobre Serviços Digitais, o que afasta o alinhamento de uma medida mais unificada possível entre os Estados.

⁹ROCHA, Sérgio André. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2013, p. 100.

¹⁰ DELOITTE. Tax Insights: OCDEInclusive Framework reaches political agreement on Pillar One and Pillar Two”. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/tax/deloitte-au-tax-insights-oecd-inclusive-framework-reaches-political-agreement-pillar-1-2-050721.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2021, p. 2.

2. DADOS PESSOAIS E APLICAÇÃO DE SUA VALORAÇÃO NAS ECONOMIAS.

2.1 Valorização dos dados pela precificação da privacidade dos usuários.

O uso de dados é tão valioso que grandes empresas têm lucrado bilhões de euros por ano com a utilização de tecnologias de tratamento de dados. A Comissão Europeia define dados pessoais e tratamento de dados como:

«Dados pessoais», informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável uma pessoa singular que possa ser identificada, direta ou indiretamente, em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular;

«Tratamento», uma operação ou um conjunto de operações efetuadas sobre dados pessoais ou sobre conjuntos de dados pessoais, por meios automatizados ou não automatizados, tais como a recolha, o registo, a organização, a estruturação, a conservação, a adaptação ou alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de disponibilização, a comparação ou interconexão, a limitação, o apagamento ou a destruição;¹¹

Podemos tomar como exemplo o nome, o apelido, o endereço da residência, o endereço de IP ou os dados médicos. Porém a diferenciação de dados pessoais para outros tipos de dados, como dados de serviço, tem-se tornado cada vez mais complexa, uma vez que a mineração de dados está aprimorada e acaba alcançando novos dados.

Um questionamento interessante que deve ser feito para retratar o quão mais atentos estamos aos nossos atos físicos que aos atos digitais se dá quanto nos perguntamos onde estivemos semana passada, mês passado ou até mesmo ano passado. Tendemos a responder esta pergunta com os lugares físicos que frequentamos, porém virtualmente nossos passos (também conhecidos como acessos) são em sua totalidade registrados em um bloco de dados

¹¹REGULAMENTO (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02016R0679-20160504>> Acesso em: 20 de jan. de 2020> Acesso em: 27 fev. de 2020.

que poderão ser tratados traçando assim o nosso perfil para uma provável comercialização.

Os blocos de dados têm a finalidade de delinear uma identidade de cada usuário e acabam determinando a forma como somos vistos e julgados. Por exemplo, atualmente a aprovação do crédito bancário de um cliente é baseada em sua análise de dados como os atrasos em pagamentos de contas públicas, inadimplência com cartões de crédito, dentre outros.

Na intenção de proteger cada vez mais a população do abuso no tratamento de dados que caracterizarão um perfil digital pelo qual o indivíduo será determinado e julgado, o Regulamento Europeu de Proteção de Dados Pessoais¹² trouxe diversas previsões e obrigações para as empresas que pretendem obter, tratar ou comercializar dados. Destaca-se o artigo 30¹³ que determina a manutenção dos registros das atividades de tratamento de dados, com justificativas válidas para finalidade do tratamento e outras informações essenciais em caso de responsabilização por excessos. Criando assim um caminho dos atos da empresa que resultará em uma documentação apta para fiscalização.

Isto porque se busca evitar situações como ocorreu no caso da *Cambridge Analytica*¹⁴ que se aproveitou da captação de dados pelo aplicativo “this is your digital life” usando a justificativa de que seriam apenas para uso acadêmico, mas acabou acessando dados de amigos, familiares e todo o círculo social dos usuários que concordaram com os termos do aplicativo, fazendo com que todo esse alcance de pessoas se tornasse mais vulneráveis e manipuláveis. As narrativas políticas e suas propagandas tiveram um maior poder de convencimento, principalmente em duas situações que foram na campanha norte americana do político Ted Cruz, em 2015 e no referendo sobre a permanência do Reino Unido na União Europeia, em 2016.¹⁵

Além das obrigações trazidas pelo artigo 30, é importante destacar também alguns outros pontos do regulamento, como inicialmente seu objetivo central:

¹²REGULAMENTO (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu. Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02016R0679-20160504>> Acesso em: 27 fev. 2020.

¹³ Ibidem.

¹⁴KAISER, Brittany. Manipulados: como a Cambridge Analytica e o Facebook invadiram a privacidade de milhões e botaram a democracia em xeque; tradução Roberta Clapp, Bruno Fiuza, 1 ed. Rio de Janeiro: Harper Collins, 2020.

¹⁵FACEBOOK scandal 'hit 87 million users'. BBC News, 04 de abril de 2018. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/technology-43649018>>. Acesso em: 01 mar. 2020.

“O presente regulamento tem como objetivo contribuir para a realização de um espaço de liberdade, segurança e justiça e de uma união económica, para o progresso económico e social, a consolidação e a convergência das economias a nível do mercado interno e para o bem-estar das pessoas singulares”.

A segurança e a privacidade buscadas por este e tantos outros Regulamentos de países que não fazem parte da UE, procuram gerar uma confiança entre os indivíduos e as organizações públicas e privadas que se valem de dados para seu modelo de negócio ou para construção de políticas públicas, para que seja evitada uma ditadura de dados, uma vez que eles são capazes de estabelecer rumos a serem seguidos pela sociedade.

Seguindo a movimentação econômica global, provavelmente as empresas desse setor podem obter um lucro bilionário, como bem trazido pelo artigo “Fuel of the Future: Data is giving rise to a new economy”¹⁶, publicado na revista inglesa *The Economist*, e que trouxe maiores olhares para a microeconomia de dados, colocando-a em comparação com a lucratividade trazida pelo petróleo no século XX. Considerando todas as possibilidades econômicas resultantes da comercialização de dados, não apenas aquelas envolvidas nos procedimentos de obtenção, tratamento e venda, mas todo o resultado que possa trazer vantagem a um concorrente ou benefício ao seu cliente.

Ou seja, a produção de valor deste mercado vai além das fazes analisadas, pois deve-se considerar diversas variantes de agregação ou diminuição. Por exemplo, os vários modelos de negócios usados na obtenção de dados. Ocorre que, sua exploração depende de ferramentas que nem sempre estão disponíveis para as empresas e por isso obriga aqueles que captam o dado a criar uma relação comercial com um terceiro.

Nesse sentido, a BBC publicou em 2016 uma reportagem na qual mostrava que o lucro do Facebook entre julho e setembro de 2016 foi de 6 bilhões de euros, um valor que “supera o Produto Interno Bruto (PIB) de mais de 40 países, de acordo com o Fundo Monetário Internacional (FMI)”¹⁷. Porém, mais de 90% desse valor tem relação com a publicidade proveniente da obtenção dos dados de usuários, sendo, portanto, fonte ao mesmo tempo que são o objetivo.

¹⁶DATA is giving rise to a new economy. *The Economist*, 06 de maio de 2017. Disponível em: <<https://www.economist.com/briefing/2017/05/06/data-is-giving-rise-to-a-new-economy>> Acesso em: 15 jan. 2020

¹⁷QUANTO dinheiro o Facebook ganha com você (e como isso acontece). *BBC News*, 10 de nov. de 2016. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-37898626>> Acesso em: 15 jan. 2020

Dessa forma, nítido que estamos sendo vigiados “se não” perseguidos em cada clique que damos nos equipamentos eletrônicos e por isso a preocupação com a necessidade de proteção da privacidade tem-se intensificado a cada ano.

2.2 Construção e Concretização do Direito à Privacidade.

Como pode ser observado, uma das maiores preocupações da comercialização dos dados é a privacidade dos indivíduos envolvidos, sendo que a importância desta proteção, em regra, reflete no alto valor da comercialização, uma vez que o risco de vazamento dos dados potencializa o valor do negócio.

Assim, mesmo que a emergência do direito à privacidade tenha ocorrido no século XIX, vale observar algumas iluminações em diferentes momentos históricos que paulatinamente foram delimitando o surgimento desse direito fundamental.

Na Antiguidade Clássica, a Grécia era formada por cidades-estados, também conhecidas como “Pólis”, que prezavam pelo bem-estar comum e coletivo, assim, a ideia de uma vida privada e pessoal para o indivíduo estava, em primeiro plano, dispensada¹⁸, não havendo nem mesmo uma separação clara entre o público e o privado. Em Roma, surgiram alguns resquícios da privacidade e sua proteção, uma vez que houve a separação do público com o privado na estipulação de que o domicílio, a propriedade privada e a correspondência eram direitos pessoais e deveriam ser protegidos¹⁹.

Já na Idade Média houve a ascensão do cristianismo, com uma maior busca pela imaterialidade individual que leva à plenitude, em uma nítida colocação da privacidade e intimidade como algo não necessariamente patrimonial, porém que contenha elementos exógenos e exteriores ao homem, visto que apela para o divino. Nesse período destaca-se São Tomás de Aquino que identifica a intimidade como a consciência de cada um, sendo um bem sagrado ao homem e que ninguém poderá invadir²⁰.

Ainda no período medieval, o Feudalismo acentuou a descentralização do poder estatal, fazendo com que as famílias tivessem maior privacidade para decisões internas, mesmo que ainda por força do *pater familias*, que era essencialmente aplicado pelo homem

¹⁸ORTÍZ, Ana Isabel H. La violación de la intimidad em la protección de datos personales. Madrid: Editora Dykinson, 1999, p. 4.

¹⁹ ALVES, José Carlos Moreira. Direito Romano. Rio de Janeiro: Forense, p. 261, 2004.

²⁰ ORTÍZ, Ana Isabel H. La violación de la intimidad em la protección de datos personales. Madrid: Editora Dykinson, 1999, p. 7.

da casa, o que acaba por afastar a ideia de individualidade na privacidade familiar.

Porém a inviolabilidade do domicílio propiciada pela proteção do rei era uma forte manifestação de privacidade e intimidade. Além de que o crescimento da classe burguesa potencializou a ideia de privado, uma vez que eles constituíram espaços próprios, privados e que traziam uma maior necessidade de proteção²¹.

A Idade Moderna correspondeu à superação da concepção religiosa da intimidade, para que a razão tomasse espaço e se tornasse um elemento intelectual do indivíduo, participando, portanto, de sua intimidade e conseqüentemente da privacidade. Nesse sentido, John Locke se destaca na ascensão da privacidade ao determinar a liberdade negativa, visto que acaba colocando uma liberdade pessoal que não poderá ser invadida por ninguém, baseando-se na igualdade natural do indivíduo que tem a mesma liberdade e os mesmos direitos (LOCKE, 1999)²².

A Revolução Industrial, a partir de meados do século XVIII ampliou a socialização, fazendo com que o receio de perda da privacidade, principalmente com a possibilidade de violabilidade da propriedade, preocupasse a sociedade da época e dentre outras buscas por Direitos Humanos da personalidade, a preocupação com a intimidade e a vida privada tomaram espaço e se destacaram nos direitos sociais.

Ocorre que, apesar da ampliação dos Direitos Humanos, o poder absolutista que tomou a política de grande parte da Europa ampliou as desigualdades sociais, fazendo com que parcelas mais pobres da população ficassem insatisfeitas com o modelo, desencadeando na Revolução Francesa, que estipulou a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, adotada pela Assembleia Constituinte francesa de 1789, documento este que até hoje é considerado um marco na construção dos Direitos Humanos.

Assim, tendo em conta que no continente americano também havia articulações que resultaram na Declaração da Virgínia, vista como um marco inicial do movimento constitucional. Tendo por base o protestantismo, movimento religioso, nascem na declaração as ideias de liberdade, dignidade e igualdade do homem, introduzindo os Direitos Humanos no local e fazendo constar nas Constituições modernas.

Assim, nos anos seguintes muito se discutiu sobre os direitos fundamentais e em

²¹RODOTÀ, Stefano. *A vida na sociedade da vigilância: a privacidade hoje*. Tradução de Sanilo Doneda e Luciana Cabral Doneda. Rio de Janeiro: Renovar, 2008 p. 26.

²²LOCKE, John. *Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo*. Petrópolis: Vozes, 1999.

1890, pela primeira vez, o termo privacidade foi explicitado por Samuel Warren e Louis Brandeis no artigo “The right to privacy”²³.

Anteriormente a esta publicação, a jurisprudência já havia se manifestado em defesa da privacidade, mas em contextos específicos, como por exemplo a defesa pela propriedade privada e a proteção da violação da confidencialidade. Porém, Warren e Brandeis exploraram em sua publicação diversos aspectos de proteção dos direitos da personalidade e nesse momento elucidaram o “right to be left alone” e o “right against the world”.

“Recent inventions and business methods call attention to the next step which must be taken for the protection of the person, and for securing to the individual what Judge Cooley calls the right "to be let alone"10 Instantaneous photographs and newspaper enterprise have invaded the sacred precincts of private and domestic life (...)

(...) For years there has been a feeling that the law must afford some remedy for the unauthorized circulation of portraits of private persons” (WARREN E BRANDES, 1890)²⁴.

Tendo sentido pessoalmente a invasão de privacidade, Warren se viu no centro de notícias frequentes em jornais que narravam sobre sua vida social, inclusive sobre o casamento de sua filha e, desta forma, se juntou com seu sócio para a elaboração do artigo, que tomou grandes proporções a ponto dos Tribunais americanos o utilizarem em seus Acórdãos em busca de uma responsabilização civil dos infratores²⁵.

A partir da metade final do século XX ocorreu um considerável aumento de casos a serem julgados em que o objetivo central se dava na proteção da privacidade, mas a década de 60 foi um marco na solidificação deste princípio, uma vez que Brandeis, coautor do artigo “right to privacy” que despontou a privacidade como um direito próprio da personalidade, desta vez como juiz, votou contrário ao entendimento da Suprema Corte Americana no caso *Olmstead v. EUA*²⁶. Defendeu que a quarta emenda constante na Constituição dos Estados

²³BRANDEIS, Louis D; WARREN, Samuel D. *The right to privacy*, Harvard Law Review, Vol. 4, No. 5. Boston, 1890, p. 193-220. disponível em <<https://www.cs.cornell.edu/~shmat/courses/cs5436/warren-brandeis.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2020.

²⁴Ibidem.

²⁵MENDES, Schertel, L. *Série IDP - Linha de pesquisa acadêmica - Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor*. São Paulo: Saraiva, p.30, 2014.

²⁶ Ibidem, p.18.

Unidos²⁷ protegia o direito a “privacy” no atingimento do “right to be alone”, já descrito no artigo que produziu com seu sócio Warren:

“These considerations lead to the conclusion that the protection afforded to thoughts, sentiments, and emotions, expressed through the medium of writing or of the arts, so far as it consists in preventing publication, is merely an instance of the enforcement of the more general right of the individual to be let alone. It is like the right not be assaulted or beaten, the right not be imprisoned, the right not to be maliciously prosecuted, the right not to be defamed” (WARREN E BRANDEIS, 1890)²⁸.

Referida decisão colocou o direito a estar sozinho como uma determinação constitucional e não mais como uma construção única do *common law* porém referido entendimento não foi seguido pela Suprema Corte em um primeiro momento. Em 1967 o direito a privacidade foi, finalmente, considerado como um direito constitucional, no caso *Katz v. EUA*²⁹.

2.3 Do Sociedade da Informação para a era dos Dados.

Nesse mesmo período emergiu a formação da sociedade informacional, resultante do período pós-industrial, com o desenvolvimento das tecnologias. Desta forma, em 1962, o economista Fritz Machlup coordenou o termo “sociedade da informação” em seu livro “The production and Distribution of Knowledge in the United States”³⁰, ao estudar a livre concorrência americana e se deparar com a produção do conhecimento.

Por mais resistência que a conceituação tenha sofrido, a aceitação por parte de

²⁷“The right of the people to be secure in their persons, houses, papers, and effects, against unreasonable searches and seizures, shall not be violated, and no Warrants shall issue, but upon probable cause, supported by Oath or affirmation, and particularly describing the place to be searched, and the persons or things to be seized”. <https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm#amendments> Acesso em: 13 mar. 2020.

²⁸BRANDEIS, Louis D; WARREN, Samuel D. *The right to privacy*, Harvard Law Review, Vol. 4, No. 5. Boston, 1890, p. 193-220. disponível em <<https://www.cs.cornell.edu/~shmat/courses/cs5436/warren-brandeis.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2020.

²⁹ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. O surgimento e o desenvolvimento do right of privacy nos Estados Unidos. Revista Doutrina,. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Leonardo_Zanini.html> Acesso em: 04 abr. 2020.

³⁰ CARVALHO, Isabel Cristina Louzada; KANISKI, Ana Lúcia. A sociedade do conhecimento e o acesso à informação: para que e para quem?*. Brasília, 2000. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/ci/v29n3/a04v29n3.pdf>> Acesso em: 16 abr. 2020.

instituições internacionais³¹ e de alguns Estados fez com que o cenário internacional passasse a dar maior relevância ao surgimento da sociedade informacional. Uma vez que a ascensão da infraestrutura tecnológica própria da produção de conhecimento e de conteúdo, aumentam o acesso aos dados de terceiros, podendo incorrer em uma maior violação da intimidade e conseqüentemente da privacidade, tornou-se evidente a necessidade de desenvolvimento de políticas públicas voltadas para uma maior proteção da privacidade.

Quanto à conceituação de sociedade de informação, desde seu surgimento, doutrinadores têm buscado trazer uma definição ao termo, sendo que, em regra, os pensamentos caminham no sentido da construção pós-industrial, em que os desenvolvimentos tecnológicos passaram a influenciar as sociedades, ao ponto da informação se tornar o ponto central³².

Assim com o desenvolvimento tecnológico, a sociedade informacional evoluiu e assistiu seu termo ser reestruturado diversas vezes, comparativamente, observa-se o pensamento do sociólogo Daniel Bell³³ que em 1973 foi um dos pioneiros na tentativa de conceituá-la, destacando a importância dos intelectuais, pesquisadores e produtores de informação que fazem circular conhecimento.

Já uma conceituação atual é trazida pelo sociólogo Sergio Amadeu da Silveira em seu livro “Tudo sobre todos”³⁴:

“A sociedade informacional, pós-industrial, enredada por tecnologias cibernéticas modificou o mercado capitalista a ponto de torna-lo dependente de uma microeconomia da interceptação de dados pessoais.” (Silveira, 2017).

Desta forma, o desenvolvimento dos meios tecnológicos ganhou destaque e evoluíram com o estabelecimento da sociedade informacional, ao ponto de fortalecer a essencialidade da elaboração de legislações mais protetivas à privacidade dos dados dos

³¹ A expansão da sociedade de informação acarretou mudanças importantes nas expectativas do cidadão e nas estruturas organizacionais bem como nos processos culturais e trabalhistas. Para permanecerem receptivos às necessidades do cidadão, os governos terão de adotar ferramentas de informação social e práticas trabalhistas. Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264101197-sum-pt.pdf?expires=1588299446&id=id&accname=guest&checksum=94814F4A6B26130DF0465AD43F1DF9D>>. Acesso em: 27 ago. 2020.

³² GOUVEIA, Luis Manuel Borges. *Sociedade da Informação – Notas de contribuição para uma definição operacional*, novembro de 2004; Disponível em: <Im@ufp.pt, <http://ufp.pt/~Imbg>> Acesso em: 15 jun. 2020.

³³ Bell, D. *O Advento da Sociedade Pós-Industrial*. São Paulo. Cultrix. 1974.

³⁴ SILVEIRA, Sergio Amadeu da. *Tudo sobre tod@s redes digitais, privacidade e venda de dados pessoais*. São Paulo: Edições Sesc, 2017.

usuários das novas tecnologias.

Nesse sentido, Vasconcelos³⁵ (2011, p. 126) relaciona a dignidade da pessoa com a essencialidade de proteção daquilo que lhe é privado. Além de que os conceitos relacionados à esta proteção não podem se colocar em uma rigidez para que se moldem às evoluções sociais. Outro autor que coloca a diferenciação dos termos é Celso Bastos que defende a intimidade como vinculada a vida, podendo ser ocultados e evitado dos demais o modo como que queira desenvolvê-la (DOTTI, 1980, p. 69; BASTOS, 2001, p. 203) .

Deste modo, tendo em vista o aumento da proteção da privacidade este se tornou um elemento valorativo ao preço dos dados, quando estes são comercializados, ao ponto de fortalecer a essencialidade da elaboração de legislações mais protetivas à privacidade dos dados dos usuários das novas tecnologias.

Nesse sentido, apesar dos principais diplomas internacionais não incluírem expressamente a privacidade dos dados pessoais como um princípio fundamental dos Direitos Humanos, em termos gerais a “privacidade” foi colocada no artigo 12º da Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH)³⁶:

Artigo 12º: Ninguém sofrerá intromissões arbitrárias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, nem ataques à sua honra e reputação. Contra tais intromissões ou ataques toda a pessoa tem direito a protecção da lei³⁷.

Isto ocorreu pois no momento de elaboração do documento, em 1948, não era possível prever a gravidade das implicações da era digital na privacidade das pessoas. Porém este princípio é considerado como uma “porta de entrada” para outros direitos relevantes, como liberdade, dignidade, e outros direitos da personalidade, sendo eles online ou não.

Quase que simultaneamente, em 1950, o direito à privacidade também foi incluído na Convenção Europeia de Direitos Humanos³⁸ assinada em Roma, já em 1966 foi abarcado

³⁵ VASCONCELOS, Pedro Pais de. Direito de personalidade, Coimbra: Almedina, 2014. WHAT European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>>. Acesso em: 25 abr. 2021.

³⁶ ARTIGO 12: Direito à privacidade. Nações Unidas Brasil, 28 de nov. de 2018. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/artigo-12-direito-a-privacidade/>> Acesso em: 30 mar. 2020.

³⁷ Declaração Universal dos Direitos Humanos. Disponível em: <https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf> Acesso em: 30 mar. 2020.

³⁸ ARTIGO 8º Direito ao respeito pela vida privada e familiar: 1. Qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência. Disponível em <https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf>. Acesso em: 01 abr. 2020.

pelo Pacto internacional sobre os Direitos Cívicos e Políticos, que em seu artigo 17^{o39} trouxe um texto muito semelhante com o colocado anteriormente pela DUDH, mas que também determina a proteção legal pela ingerência ou ofensa ao direito à privacidade.

Destaca-se, portanto, que até hoje um dos principais documentos da União Europeia sobre proteção de dados é a Diretiva 95/46/CE⁴⁰, do Parlamento e Conselho Europeu, concretizada em 24 de outubro de 1995⁴¹.

Ato contínuo, dentre outras normas editadas à época, no início do século XX foi assinada a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, que em seus artigos 7º e 8º⁴² relaciona a proteção da privacidade geral com a privacidade dos dados, colocando-as no mesmo tópico, porém em locais distintos, comprovando a interligação entre elas, mesmo que não sejam exatamente o mesmo princípio.

Desde então, a privacidade dos dados foi colocada como um direito a ser protegido a fim de se evitar a violação de direitos fundamentais da personalidade. Desta forma, os Estados e organizações internacionais colocaram o assunto em pauta global e editaram diversos outros instrumentos legais, tanto internos quanto internacionais.

Enquanto editadas diversas Recomendações, por exemplo a R (2002) 9, R (97) 18, e a R (95) 4⁴³, o desenvolvimento tecnológico cresceu desenfreadamente a ponto de não mais ser possível acompanhar suas implicações com normas internas dos Estados, ações unilaterais, relatórios de convenções e mesmo com diversas outras Recomendações e Diretivas. Desta forma, em 2016 foi editado o Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD) que entrou em vigor apenas em 2018 e tem como objetivo regulamentar A Europa para receber e desenvolver a era digital⁴⁴. Com isso, atualmente, é o principal instrumento

³⁹ ARTIGO 17: 1. Ninguém poderá ser objetivo de ingerências arbitrárias ou ilegais em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais às suas honra e reputação. 2. Toda pessoa terá direito à proteção da lei contra essas ingerências ou ofensas. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm>. Acesso em 02 de abr. de 2020.

⁴⁰ REGULAMENTO (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02016R0679-20160504>> Acesso em: 10 fev. 2020.

⁴¹ MANUAL da Legislação Europeia sobre Proteção de Dados, Conselho da Europa, Bélgica, 2014 Disponível em: <https://www.echr.coe.int/Documents/Handbook_data_protection_POR.pdf> Acesso em: 10 fev. 2020.

⁴² ARTIGO 7º: Respeito pela vida privada e familiar - Todas as pessoas têm direito ao respeito pela sua vida privada e familiar, pelo seu domicílio e pelas suas comunicações.

Artigo 8.o: Protecção de dados pessoais - 1. Todas as pessoas têm direito à protecção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito. Disponível em <https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2020.

⁴³ CASTRO, Catarina S. *Direito da Informática, privacidade e danos pessoais*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 42.

⁴⁴ PROTEÇÃO de dados na UE. Disponível em: <https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/data-protection-eu_pt> Acesso em: 04 abr. 2020.

normativo da matéria.

A substituição da era industrial para a era da informação, que começou com máquinas simples que obtinham uma menor quantidade de dados, para hoje termos supercomputadores que produzem em um dia a mesma quantidade de dados que costumávamos produzir em muitos anos.

A década de 40, o impulso tecnológico resultante da Segunda Guerra Mundial, que acelerou o desenvolvimento tecnológico, tanto no setor bélico, quanto nos setores de comunicação e propiciou a criação do Eniac (*Electronic Numerical Integrator and Computer*)⁴⁵, que pode ser considerado o primeiro computador digital eletrônico de grande escala⁴⁶. A partir de então, as equações matemáticas começaram a ser transferidas para a máquina, ampliando significativamente a potencialidade de obtenção de dados, como nunca antes havia sido possível.

Com isso, toda a parte boa da era informacional, com o desenvolvimento tecnológico se viu ilhada por uma consequência ruim, que é a produção excessiva de dados, a ponto de tomar uma proporção comercial de tamanha relevância que inaugurou um mercado próprio, qual seja, o mercado de dados.

Fazendo uma analogia à ideia geral apresentada por Renato Martini em seu livro *Sociedade da Informação*⁴⁷, enquanto estamos vivenciando a era dos dados, não conseguimos percebê-la em um todo, em sua grandiosidade e proporção. Assim como os camponeses de lã não percebiam seu papel na era industrial, tendo como marco a revolução industrial da indústria têxtil que se utilizou da lançadeira volante para facilitar a tecelagem.

Claro que há sempre aqueles que percebem a mudança, falam e escrevem sobre ela contemporaneamente. Na revolução industrial, por exemplo, MARTINI⁴⁸ (p. 26) ilustra algumas figuras importantes como Karl Marx, David Ricardo ou Charles Dickens, mas por fim conclui que a sociedade não está preparada para esta “abertura de olhos”.

O que já é possível observar sobre as transformações em curso?

O mercado de dados é um passo de tamanha transformação tanto na tecnologia,

⁴⁵Sua imagem pode ser consultada em <<https://www.computerhistory.org/revolution/birth-of-the-computer/4/78>> Acesso em: 03 abr. 2020.

⁴⁶CASTRO, Catarina S. *Direito da Informática, privacidade e danos pessoais*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 19.

⁴⁷MARTINI, Renato. *Sociedade da informação: para onde vamos*. São Paulo: Trevisan Editora, 2017. ISBN: 978-85-9547-019-6.

⁴⁸Ibidem.

quanto na economia, que a população não tem condições técnicas de se portar frente as suas autorizações e bloqueios. Ou seja, quando um usuário precisa autorizar um aplicativo a “usar” seus dados, a fim de que consiga acessá-lo, em regra, ele não tem informação e educação suficientes para interpretar os riscos e os valores desta autorização.

Quanto aos riscos, podem-se englobar os vazamentos e furtos de dados, com posteriores tentativas de aplicações de golpes; já quanto aos valores, esta também é uma dificuldade das maiores autoridades financeiras de dados, pois sua valoração recebe variáveis importantes, dependendo da classificação do dado em sensível, ou se ele já é obtido com um dado organizado, ou se é desorganizado e precisará ser estruturado. Além disso, o potencial lucro com sua utilização e a escolha do mercado em que será aplicado.

Isso sem ao menos considerar que o desenvolvimento tecnológico já é barrado pelas condições socioeconômicas, uma vez que nem se pode falar em ausência de informação da tecnologia para os lugares em que ela ainda é inexistente ou é escassa. Na verdade, o consumo de tecnologia acaba se concentrando nos grandes centros, globalmente e localmente interpretados como tal.

“O que distingue a sociedade industrial, marcada pela máquina e a automação, da sociedade da informação é a radicalização do uso intensivo das tecnologias da informação e a montagem de um framework, que é a infraestrutura da informação – ambos calcam e viabilizam tal advento”⁴⁹.

Será que então a mudança para a nova era de dados possa se dar pela valoração e monetização da informação que a um passo atrás estava sendo descoberta e aprimorada? E assim como os serviços substituíram os produtos na mudança da era industrial para a era informacional, agora seriam substituídos por uma figura híbrida, que são os dados.

Isto porque as pessoas contribuem com a produção de dados todos os dias quando usam a internet, os aplicativos, cartões para pagamento, e todas as movimentações, fazendo com que, no entendimento de Ozdemir (2020, p. 2)⁵⁰ em 2020 tenham sido captados e armazenados mais de 40 trilhões de gigabytes de dados, fazendo com que a sociedade adentre em uma nova era - era dos dados - superando as descobertas tecnológicas idealizadas na era industrial e executadas na era da informação.

⁴⁹Ibidem, p. 34.

⁵⁰OZDEMIR, Senan. Principles of Data Science. Second Edition. United Kingdom: Packt Publishing Ltd. 2018. ISBN 978-1-78980-454-6, p. 2.

Neste diaspação, o International Data Corporation – IDC⁵¹ chegou em um valor ainda maior, colocando que em 2020 foram criados mais de 59 zettabytes de dados ⁵².

Os dados das redes sociais, por exemplo, promovem importantes informações sobre os usuários, como seus interesses, paixões, medos e crenças. Toda essa informação pode ser usada para otimizar o engajamento das empresas.

“Google conquered the advertising world with nothing more than applied mathematics. It didn't pretend to know anything about the culture and conventions of advertising — it just assumed that better data, with better analytical tools, would win the day. And Google was right” (MARTINI, 2017)⁵³.

Na era dos dados temos que lidar com o excesso de dados, pois agora a captação entrou em uma rotação quase automática, consequência das aplicações tecnológicas no dia a dia das pessoas, que passaram a depender das máquinas para viver confortavelmente e, em busca de utilizá-las, acabam cedendo seus dados.

Assim, a cada segundo dos 7 dias da semana o mundo está produzindo dados, e as máquinas potentes que foram desenvolvidas nos últimos anos estão armazenando. Surgiu-se então um novo problema da era de dados, a necessidade de desenvolvimento de analistas que possam ajustar os dados ao ponto de que eles se organizem para poder criar valor, visto que o dado sozinho, sem contexto e organização de nada serve para as empresas.

Daí, mais uma prova que a era dos dados surgiu paralelamente ao mercado de dados, um impulsionando o outro e se complementando.

Por isso, é importante determinar como se constrói o mercado de dados, visando a monetização das operações e a comercialização do resultado, ou até mesmo do processo como um todo. Para isso, inicialmente precisa-se compreender a diferença entre os tipos de dados que são obtidos:

Na separação estabelecida por Ozdemir (2020, p. 4)⁵⁴, a principal diferenciação se dá entre o "organized data" e o "unorganized data", isto porque os dados são coletados

⁵¹IDC's Global DataSphere Forecast Shows Continued Steady Growth in the Creation and Consumption of Data. Disponível em: <<https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS46286020>> Acesso em: 05 jun. 2020.

⁵²Um zettabyte é equivalente a um trilhão de gigabytes.

⁵³ The End of Theory: The Data Deluge Makes the Scientific Method Obsolete. Disponível em: <<https://www.wired.com/2008/06/pb-theory/>> Acesso em: 07 jun. 2020.

⁵⁴ OZDEMIR, Senan. Principles of Data Science. Second Edition. United Kingdom: Packt Publishing Ltd. 2018. ISBN 978-1-78980-454-6, p. 4.

indiscriminadamente, de várias maneiras e de diversas fontes, fazendo com que fiquem muitas vezes desorganizados.

Os dados organizados são aqueles classificados em colunas estruturais, nas quais é possível aplicar um filtro e rapidamente obter os dados com as características desejadas. Na definição de Schmarzo no livro “Big Data: Understanding How Data Powers Big Business”, dados organizados são “More detailed transactional data (e.g., POS, CDR, RFID, Credit card). Enable more granular, more detailed decisions (local, seasonal, multi-dimensional)” (2013, p.81)⁵⁵.

Já os dados desorganizados são aqueles que, de maneira aleatória, são obtidos de forma livre e devem ser analisados e organizados para somente depois serem utilizados no mercado. No mesmo livro Schmarzo (2013, p. 81) os conceituam como “Diverse internal (e-mail, consumer comments) and external (social media, mobile). Enable more complete, more accurate decisions unstructured (with new metrics, dimensions, and dimensional attributes)”.

Contudo, a ciência dos dados passa a operar sobre os dados e a fazer o processamento, de maneira que Ozdemir (2020, p. 4) conceitua ciência de dados como “Data science is the art and science of acquiring knowledge through data”⁵⁶.

É como uma intersecção entre áreas, como matemática, estatística e qualquer outra que envolva o dado a ser processado. Por isso a agregação de valor é intensa e envolve a qualificação de inúmeros profissionais que poderão lidar com os dados, a fim de estabelecer uma organização que possibilite a utilização do dado no mercado, sendo indústria ou comércio.

2.4 Importância da Globalização na digitalização dos mercados

Claramente há uma “globalidade” nas propostas de alinhamento da tributação internacional. Para que isso pudesse ocorrer, há tempos o instituto da globalização tem feito seu papel de integração entre as jurisdições, de modo que merece uma particular atenção.

O desenvolvimento tecnológico acaba possibilitando a divisão de informação, até mesmo em tempo real, incorrendo em duas consequências principais, sendo elas a

⁵⁵ SCHMARZO, B. Big data: understanding how data powers Big Business. Indianapolis: John Wiley & Sons, Inc., 2013. ISBN 978-1-118-73957-0.

⁵⁶ OZDEMIR, Senan. Principles of Data Science. Second Edition. United Kingdom: Packt Publishing Ltd. 2018. ISBN 978-1-78980-454-6.

desterritorialização das relações e diminuição do protagonismo do Estado. Como se vivêssemos a substituição de um modelo piramidal da normatividade para a aplicação de um modelo em rede.

A globalização é interdisciplinar e polissêmica, sendo difícil defini-la completamente em uma forma, sendo conceitualizado por Giddens, em seu texto adaptado de seu livro, como a “intensificação das relações sociais em escala mundial e as conexões entre as diferentes regiões do globo, através das quais os acontecimentos locais sofrem a influência dos acontecimentos que ocorrem a muitas milhas de distância e vice-versa”.⁵⁷

A partir da década de 70, com o desenvolvimento tecnológico, impulsionou-se a construção de um direito mais global/internacional. Com essa evolução, os tratados passaram, muitas vezes, de bilaterais para multilaterais. Além disso, não são apenas os Estados westfalianos que participam da globalização e dos tratados e acordos, muitas organizações também participam, como o FMI, OCDE, OMC, dentre outros. Sendo criado, portanto, uma multiplicidade de sujeitos.

Claramente houve uma interconexão entre diversos elementos para que se concretizasse a globalização. Dentre eles os elementos políticos, econômicos e fiscais. No âmbito fiscal, a busca pelo compartilhamento das informações com aumento da transparência vai na contramão do planejamento abusivo praticado pelas multinacionais.

Nesse sentido, as negociações internacionais e a unificação de Estados em grupos se destacam por almejam a unicidade de entendimentos⁵⁸. Tudo isso em completo respeito ao princípio da não intervenção. Até mesmo porque, quando os Estados não cumprem com um entendimento, há o risco do desenvolvimento de planejamentos fiscais agressivos⁵⁹.

Contextualmente há uma competição sem vencedores, uma vez que países brecam o compartilhamento de informações, a falta de transparência é prejudicial para todos os lados, pois alguns Estados podem entender pela tributação mais elevada para tentar buscar as perdas fiscais, enquanto outros podem deixar a tributação mais branda.

Ou seja, a transparência fiscal possibilita, cada vez mais, a arrecadação tributária, além de fortalecer a soberania das jurisdições envolvidas.

Com a análise das propostas trazidas pela OCDE e pelo G20, tendenciosa é a

⁵⁷ GIDDENS, Anthony. O mundo na era da globalização. Lisboa: Presença, 2000.

⁵⁸ Para mais, Ricardo Lodi em seu livro Pikety e a reforma tributária igualitária no Brasil. 2015. P.31.

⁵⁹ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; CAPONE, Rodrigo Sense. Developing countries and the role of civil Society in the contemporary international taxation system. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Brasília, v. 13, pp. 400 e ss.

conclusão de que o alinhamento da tributação se dará de forma que haja certa abdicação de pontuais ambições políticas.

“O processo de mundialização econômica provocada não só por condicionamentos de tipo político como a queda dos regimes do Leste e o predomínio do ideário liberal, mas também por outros fatores inerentes à atual etapa histórica como ampliação dos mercados propiciada pela livre circulação do capital e sua crescente institucionalização (...)”⁶⁰ (NOVOA, 2020).

Com o avanço da globalização, o comércio e as prestações de serviço quebraram barreiras geográficas, abrindo espaço para movimentações financeiras, de cultura, políticas, dentre tantas outras.

Zygmunt Bauman coloca a “fungibilidade das estruturas” pela desconsideração das distâncias físicas enfrentada na globalização. Em seu livro *Globalização: as consequências humanas*, Bauman (1999, P. 64) descreve que:

“Para todos, porém, “globalização” é o destino irremediável do mundo, um processo irreversível; é também um processo que nos afeta a todos na mesma medida e da mesma maneira. Estamos todos sendo “globalizados” - e isso significa basicamente o mesmo para todos”⁶¹

A relação entre estados é superada e outros sujeitos ganham destaque no cenário internacional. No setor público, destacam-se as organizações e os blocos econômicos, enquanto no setor privado, destacam-se os indivíduos, como consumidores e fornecedores de dados, e as empresas internacionais.

É possível considerar a crítica do crescimento desenfreado da globalização pela propulsão tecnológica, sem que houvesse uma centralização de uma administração. Mas a crítica não barra e nem assusta a continuidade de crescimento e desenvolvimento das relações e dos mercados imateriais e internacionais.

Assim, a economia está cada vez mais intangível, por exemplo quando se enquadra em plataformas *as a service*, como as nuvens. Temos como exemplo o “*Pneu as a service – Michelin*” que propõem aos usuários deixarem de comprar um pneu, de modo que passarão a pagar uma mensalidade e ter direito a visitas, ajustes e tudo mais. Porém, com a colocação de sensores nos carros passaram a coletar dados que dizem respeito à vida do pneu, passando

⁶⁰ NOVOA, Cesar Garcia. Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional Aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 34. Tradução por Felipe Kertesz Renault. *Competência Tributária Internacional e Economia Digital*, 2020, p. 11.

⁶¹ BAUMAN, Zygmunt. *Globalização: as consequências humanas*, tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999. ISBN 85-7110-495-6, p. 7.

a ter conhecimento de diversas informações sobre o carro, lugares que passou, terreno, pressão aguentada, dentre outros. Assim, os dados se tornaram o centro do negócio.

Embora a globalização tenha permitido às empresas localizarem as diferentes fases do seu processo de produção em diferentes países, e ao mesmo tempo ter acesso a uma maior clientela em todo o mundo, esta tendência foi reforçada pela transformação digital. Uma das consequências deste desenvolvimento é que um número crescente de empresas pode ter uma presença econômica em um país sem estar fisicamente presente lá.

Até mesmo porque não é apenas o meio que se desmaterializou, as mercadorias e operações também, reiterando cada vez mais a necessidade de troca de informações na tentativa de barrar o planejamento agressivo⁶².

À medida que mais empresas investem em digital (por exemplo migrando para a computação em nuvem), será cada vez mais fácil para empresas anteriormente apenas nacionais em escopo para interagir com seus clientes digitalmente. O acesso à tecnologia digital não se limita a grandes empresas multinacionais, pequenas empresas também podem cada vez mais, tenha uma clientela em todo o mundo.

⁶² RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro 2015, v. 3, n. 3, p. 31.

3. DO DESENVOLVIMENTO DA ECONOMIA DOS DADOS.

3.1 *Conceituação do Mercado de Dados e o crescimento junto à economia digital*

Desta forma, a primeira etapa do mercado de dados é sua obtenção e aqui é importante colocar que são infinitas as possibilidades e meios, como as redes sociais, lojas de *e-commerce*, aplicativos diversos de celular, dentre outros. Porém, quando a obtenção dos dados se dá para um projeto específico, a operação é potencializada pelo foco mais limitado.

Nesse sentido, importante observar as formas com as quais as companhias podem se utilizar do *data science*, a fim de aplicá-lo em seu negócio. Alguns modelos de negócio foram desenvolvidos pela microeconomia dos dados, a fim de impulsionar a comercialização em geral.

Em uma concepção geral, Economia é a ciência que estuda a escassez e por isso se preocupa em alocar os recursos, orientando o que produzir, como produzir e para quem produzir com base em teorias e informações⁶³.

Assim, a Economia se divide em Macroeconomia e Microeconomia. A primeira, estuda a economia de forma agregada, no panorama mais geral.

“A Macroeconomia se caracteriza como a teoria que estuda o nível de produto, o nível de renda, o nível de emprego, o nível geral de preços, a taxa de salários, a taxa de juros, a taxa de câmbio, o balanço de pagamentos e o estoque de moeda, todos pelas médias globais e de forma agregada. Ela estuda o funcionamento da economia como um todo” (LENZA, 2019)⁶⁴.

Já a Microeconomia se concentra mais no comportamento dos consumidores, empresas, empregados, investidores e dos demais atores que participem socialmente do funcionamento econômico, sendo que a economia é resultado das interações entre esses grupos.

Importante destacar o conceito trazido por renomados economistas:

Para Sandroni a microeconomia é:

“Ramo da ciência econômica que estuda o comportamento das unidades de consumo representadas pelos indivíduos e pelas famílias; as empresas e suas

⁶³ SAMPAIO, Luiza, LENZA, Pedro. Microeconomia esquematizado. São Paulo: Saraiva, 2019. P. 23.

⁶⁴ Ibidem. P. 24.

produções e custos; a produção e o preço dos diversos bens, serviços e fatores produtivos. Em outras palavras, a microeconomia ocupa-se da forma como as unidades individuais que compõem a economia — consumidores privados, empresas comerciais, trabalhadores, latifundiários, produtores de bens ou serviços particulares etc. — agem e reagem umas sobre as outras”⁶⁵

Segundo Mankiw:

“O campo da economia divide-se tradicionalmente em dois amplos subcampos. A microeconomia é o estudo de como as famílias e empresas tomam decisões e de como elas interagem em mercados específicos. A macroeconomia é o estudo de fenômenos que englobam toda a economia. Um microeconomista pode estudar os efeitos do controle de aluguéis sobre os imóveis residenciais na cidade de Nova York, o impacto da competição estrangeira sobre a indústria automobilística dos Estados Unidos ou os efeitos da frequência escolar obrigatória sobre os ganhos dos trabalhadores. Um macroeconomista pode estudar os efeitos de empréstimos feitos pelo governo federal, as mudanças da taxa de desemprego ao longo do tempo ou as políticas alternativas para promover a elevação do padrão de vida nacional”⁶⁶.

Por fim, para Vasconcellos:

“Não seria exagero dizer que a microeconomia é a mais básica de todas as disciplinas do assim chamado mainstream da economia ou, se preferir, da economia neoclássica. Com efeito, a microeconomia fornece o instrumental de análise que é empregado por praticamente todos os ramos do pensamento econômico dominante. Ela fornece uma base teórica para as disciplinas de economia aplicada, tais como: Economia do Setor Público, Economia da Saúde, Economia da Educação, Economia do Trabalho, Economia Agrícola, Economia Internacional, Economia do Meio Ambiente etc”⁶⁷.

Desta forma, pode-se dizer que existe uma microeconomia de dados, uma vez que a obtenção de dados resulta em um cruzamento de informações capaz de registrar as diversas

⁶⁵ SANDRONI, Paulo. Novíssimo dicionário de economia. São Paulo: Editora Best Seller, 1999. P. 388.

⁶⁶MANKIW, N. Gregory. Princípios de Microeconomia - Tradução da 6ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

⁶⁷BARBIERI, Fabio. OLIVEIRA, Roberto de. VASCONCELLOS, Marco Antonio de. Manual de microeconomia. São Paulo: Atlas, 2011.

atividades dos indivíduos, classificando-os em grupos e usando de suas informações para fomentar o mercado.

É possível a realização de uma análise da interceptação e coleta de dados a partir dos conceitos clássicos de microeconomia estudados acima, uma vez que há o estudo da oferta e demanda, com destaque para o processamento, suas estruturas e sua interação com outros mercados.

Assim, cada vez mais o mercado de dados se mostra importante e relevante para a economia atual, até mesmo porque ele tem tido um papel fundamental de intervenção e aprimoramento das técnicas de divulgação de produtos e serviços.

Em face da busca por padrões de comportamento, ocorre o aumento da capacidade de armazenamento de dados, para que o usuário que navegue pela rede por vários dias seja mapeado por mais tempo e conseqüentemente enquadrado mais corretamente em um grupo informacional. Esta classificação provavelmente será comercializada para uma empresa do setor que iniciará o “bombardeamento” de informações direcionadas àqueles usuários, mais adiante pontuaremos os limites da comercialização destes dados em uma crescente regulamentação mundial sobre o assunto.

O mercado não se resume apenas na venda dos dados já tratados, claramente as etapas anteriores a esta agregam valor para sua microeconomia. Ou seja, desde a coleta resultante da mineração até o comércio do dado já tratado, há um valor financeiro muito relevante envolvido e que muitas vezes é desconsiderado pela tributação.

Inicialmente, na etapa de coleta e armazenamento dos dados, empresas e plataformas de relacionamento desenvolvem mecanismos de captura, a partir da interação e cliques dos usuários na internet. Posteriormente inicia-se o processo de mineração e processamento dos dados coletados e é nesse momento que eles são reunidos e agrupados conforme suas características e então se tornam públicos para que as empresas os utilizem com o objetivo de aprimorar e enriquecer o perfil. Os *brokers* são usados neste momento como “promotores de cruzamento de banco de dados de origens diversas”⁶⁸.

A análise dos dados faz com que as empresas entendam sobre o consumidor, aumentando potencialmente sua lucratividade, pois permitem que empresas com grande componente digital consigam direcionar com maior precisão suas propagandas.

⁶⁸ SILVEIRA, Sergio Amadeu da. Tudo sobre tod@s redes digitais, privacidade e venda de dados pessoais. São Paulo: Edições Sesc, 2017. Posição 898.

Após estas etapas, há a comercialização dos dados já agrupados e tratados para o marketing de grandes empresas como Google, Facebook, Yahoo, dentre outros grandes sites.

Observa-se que essas grandes empresas digitais não cobram por seu serviço, isto porque “sua receita é fundamentalmente proveniente da venda de publicidade segmentada que elas conseguem realizar por possuir os dados pessoais de milhões de usuários que podem ser reunidos em amostras e alvos para anunciantes”.⁶⁹

Assim, a lucratividade deste mercado é uma crescente acelerada que não consegue ser acompanhada pelas mudanças legislativas e de proteção de dados sensíveis.

Nesse sentido, quanto ao potencial de colheita, alguns setores se destacam, como por exemplo o setor financeiro e de telecomunicações, uma vez que têm acesso à vasta informação sobre os consumidores/usuários.

Ocorre que, enquanto algumas empresas são autossuficientes na obtenção de dados para tratamento direcionado à melhora da lucratividade, outras são de setores que não possibilitam a mesma interação, e para atingirem os benefícios propiciados pelo "Big data" acabam usufruindo da comercialização de dados.

Daí o desenvolvimento da comercialização dos dados de diversas maneiras, mas com o objetivo sempre comum que é a maior lucratividade. Nesse sentido, portanto, os Estados começaram a se atentar com a tributação para este novo mercado. Isto porque, a utilização da ferramenta tecnológica de utilização dos dados captados e sua aplicação no mercado são eficazes para o aumento da lucratividade.

3.2 Etapas da monetização dos dados.

Não tem como desconsiderar que desde a captação dos dados, até sua monetização com a utilização de seu tratamento para aumento dos lucros, há a utilização do dado com fim econômico e contábil. Isto decorre de uma proposta de *marketing* e propaganda mais direcionada, com uma rentabilidade na produção e aperfeiçoamento na tomada de decisões, além de criar valores para empresas.

Assim, como já demonstrado, sendo os dados um bem objeto de uma microeconomia própria, a contabilidade de seu custo, seja com a captação, armazenamento e tratamento deve ser considerada juntamente com a potencialidade de lucro e até mesmo

⁶⁹ SILVEIRA, Sergio Amadeu da. Tudo sobre tod@s redes digitais, privacidade e venda de dados pessoais. São Paulo: Edições Sesc, 2017. Posição 959.

com a efetivação da lucratividade, que é fática e tem enriquecido cada vez mais as grandes empresas de tecnologia.

Consequência disso é a preocupação das jurisdições em que estas empresas atuam em desenvolver um imposto próprio para este tipo de serviço, uma vez que o imposto sobre a renda, muitas vezes sofre com barreiras da tributação internacional, como os elementos de conexão, que logo serão demonstrados, os quais auxiliam para determinação da jurisdição responsável pela tributação do lucro, gerando centralização de valores com os Estados Unidos da América, que é o país no qual as principais empresas de tecnologia se desenvolvem.

Conforme tratado, na economia da venda de dados, para que um dado seja monetizado, o primeiro passo que precisa ser tomado é a sua coleta, que pode se dar de diversas formas, além de que, com o desenvolvimento da tecnologia, os métodos de captação são renovados e ampliados constantemente. Dentre as possibilidades de captação, duas principais maneiras se destacam, quais sejam, quando o dado é voluntariamente entregue pelos usuários, por exemplo quando realiza uma compra e insere seus dados; ou quando os dados são capturados pelos registros de atividade dos usuários, por exemplo, pesquisas de navegação na internet, localização ativada ao utilizar o celular, dentre outras⁷⁰.

O segundo passo é o armazenamento e a análise dos dados para uma segregação e organização. Já nesse momento há a atuação de diversos agentes como telefonia, bancos, provedores de serviços médicos, seguradoras, provedores e vários outros. O que é importante ser observado nesta etapa é que as apesar das fontes dos dados, que são os usuários e suas máquinas/tecnologias, nem sempre são móveis, diferentemente do banco de dados que poderá ser analisado por especialistas de qualquer jurisdição, uma vez que é extremamente móvel.

Por fim, o terceiro passo é a análise e distribuição destes dados, também conhecido como tratamento e comercialização. Um elemento importante do valor agregado desta fase é a mesclagem de dados originários de diferentes fontes.

As operações para a comercialização dos dados podem se diferenciar pela forma com que são contratadas, se de forma específica e individualizada ou em massa, ou até mesmo em termos de duração do fornecimento com a empresa contratante.

⁷⁰Cf. Sergio Amadeu da Silveira. *Tudo sobre tod@s redes digitais, privacidade e venda de dados pessoais*, 2017.

Neste cenário, algumas formas de atividades econômicas são destacadas na classificação publicada pelo *Boston Consulting Group*.⁷¹

Dentre os modelos detalhados pelo relatório, destaca-se que o modelo *Build to Order*, ocorre quando uma empresa desenvolve atividade que resulta em obtenção de dados, porém não é de seu interesse desenvolver o tratamento destes dados obtidos, de forma que ficam desorganizados. Portanto, contrata uma empresa terceira, que seja especializada e que realizará a extração de conteúdo útil dos dados guardados, os organizando⁷², para que ocorra um maior direcionamento de campanhas e otimização de vendas⁷³. São entregues dados sob medida, com padrão personalizado.

Desta forma, tendo em vista que este seria um serviço específico, pago por sua customização, deve-se compreendê-lo como uma prestação de serviço.

Já, as operações realizadas pela forma de *Service Bundle*, ao contrário da anterior, representam a disponibilização de informações gerais e combinadas para todos, muitas vezes agregando dados com outros serviços, dificultando uma posterior separação e valoração. Como simboliza uma mera disponibilização de dados, não há prestação de serviço, nem venda de mercadoria o que enquadra essa operação em não tributável. É como se os dados fossem gerados como subprodutos de uma atividade principal⁷⁴.

Por fim, o modelo *Plug and Play* ocorre quando o mesmo produto de pacote de dados é vendido para todos os compradores e então cada um poderá utilizar-se dos dados da maneira que for melhor para o seu negócio. É uma maneira de menor valor que o *Build to order*, porque não há uma personalização dos dados⁷⁵, mas de toda forma ocorre sua comercialização.

Repara-se que as três diferentes formas de comercialização dos dados citadas acima se diferenciam pela maneira em que são contratadas. Porém, como já comentado, também há a diferenciação pela duração da relação direta entre a empresa manipuladora dos dados com o consumidor.

Nesse sentido, as principais formas de relação e contratação se dão pelo *pay per*

⁷¹CHABALDAS, Ravi; CHECA, Enrique; PLATT, James; SOUZA, Rob. Seven Ways to Profit from Big Data as a Business. Disponível em: <<https://www.bcg.com/pt-br/publications/2014/technology-digital-seven-ways-profit-big-data-business.aspx>> Acesso em 28 de jan. de 2020>. Acesso em 05 mar. 2021.

⁷²Vide conceito trazido no capítulo 01.

⁷³Ibidem.

⁷⁴Ibidem.

⁷⁵Ibidem.

use, no qual o consumidor só paga por aquilo que usar, sendo que o produto ou serviço se dão de maneira compartilhada, criando uma experiência em conjunto. Assim como ocorre nos aplicativos de corrida, como o Uber.

Além desta forma, coloca-se também as comissões, que podem ser exemplificadas pelas propostas dos bancos para empresas que paguem taxas de máquinas de cartão e incentivam a utilização para poder fidelizar e obter dados dos clientes. Temos também as assinaturas e subscrições, e por fim, o modelo *Value Exchange*, no qual se utiliza um intermediário para relacionar os descontos ao consumidor e os dados que serão obtidos para que se possa desenvolver uma melhor propaganda.

Contudo o que se busca no mercado de dados, como em qualquer mercado, é o aumento do lucro. Porém, para que isso ocorra, as técnicas de obtenção, organização e tratamento dos dados precisam estar alinhadas e corretas frente a proteção da privacidade do usuário, que é a fonte do dado. Ocorre que, apesar do avanço tecnológico nunca vivenciado pela sociedade, as transações envolvendo dados são prejudicadas pela imaterialidade de todos os elementos envolvidos na operação.

Desde o produto em si, que são os dados, até a contratação e o pagamento. Tudo ocorrendo de forma virtualizada. E por isso, por mais que as empresas busquem mão de obra qualificada para atuação no mercado de dados, a necessidade de conhecimento muito técnico em diversas subáreas impede que apenas um profissional consiga operar no mercado de dados. Pois para estruturar um dado é necessária uma equipe com diversos profissionais de áreas distintas.

Um analista geral, por exemplo, vai estudar a estrutura dos dados, seu domínio, quais os códigos necessários para sua implementação, mas não vai conseguir aplicá-lo no contexto social e fático. Esta segunda parte precisará ser feita por um especialista da área de aplicação dos dados. Assim, se um dado for utilizado para impulsionar promoção de roupa, precisará de um analista de dados e um especialista em marketing, mas essa premissa se aplica para todos os mercados, macros, o que importa um maior cuidado com a microeconomia destes dados que passarão a ser utilizados.

Em continuidade, os compradores dos dados ou os captadores para uso próprio aplicarão a extração informacional dos clientes especialmente de duas maneiras⁷⁶, a primeira

⁷⁶ OECD (2018), 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: 12 out. 2020, p. 62.

a ser destacada diz respeito ao aprimoramento de produtos e serviços com base nos dados demográficos e de comportamento dos consumidores locais, já a segunda se trata da possível diferenciação de preços conforme os dados obtidos dos clientes.

3.3 Aplicação da tecnologia Blockchain no mercado de dados.

Contudo, considerando o quanto demonstrado, quando se olha para as mudanças trazidas pela tecnologia no âmbito do comércio digital, algumas considerações podem ser pontuadas, destacando-se que a informatização resultou em uma desmaterialização dos bens, dentre os quais temos os dados; além da desterritorialização das atividades⁷⁷.

No mercado *Big Data*, para quebrarmos a barreira da deficiência técnica de uma justa contraprestação da obtenção do dado do consumidor, algumas propostas de pesquisadores da Tecnologia da Informação foram afloradas, dentre as quais se encontra a utilização da tecnologia *blockchain* para a segurança tanto dos dados que transitarão pela rede e devem prezar por sua privacidade, quanto do pagamento, que por se tratar de uma economia valiosa, pode chamar atenção de hackers e concorrentes.

A internet digitaliza o que é analógico e transforma isso em um dado digital. Portanto, ela é a potencialização de dados e remessa de um para o outro. Porém, a monetização desta operação sempre necessitou de um terceiro autorizador. Toda operação de transferência de valores pela internet necessitava inicialmente de um intermediador, um terceiro validador, por exemplo um cartório, uma instituição financeira.

Ocorre que, a revolução trazida pela tecnologia *blockchain* permitiu que a mesma operacionalização que se tem na transferência de dados gerias pela internet, você também poderá aplicar por valores.

Claro que, inicialmente, a tecnologia ganhou maior destaque com as criptomoedas, como bitcoin, mas essa tecnologia pode ser usada para diversas outras atividades online, como a comercialização de dados.

Essa colocação é bastante relevante, uma vez que ambos os lados da comercialização dos dados devem estar protegidos, especialmente quando forem dados sensíveis, de um lado pela privacidade do usuário e do outro para evitar furtos, visto se tratar

⁷⁷ BATISTA, Diego Alves Amaral; RANGEL, Luís Felipe Vieira. Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coords.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 781.

de uma transferência de valores. Além de que para a tributação ela também se destaca na identificação dos atores e do local do pagamento.

Assim, a tecnologia *blockchain* por meio de criptografia e por meio da sequência de blocos, colocados em corrente, um após o outro de forma seriada, consegue fazer com que a mesma informação seja validada e enviada todos os envolvidos ao mesmo tempo. Pois cada operação que ocorre na *blockchain* é registrada em um bloco e ganha uma característica individual dela, como um número e para corromper aquela transferência, é preciso corromper a rede inteira de blocos que validou aquele número.

Quanto mais a rede é usada, mais interruptiva ela se torna, pois, cada operação sai um desafio e que quando completados e autorizado vai criptografando a rede cada vez mais.

Diferentemente da transferência de dados e informações gerais, a *blockchain* permite que o documento único seja encaminhado, não uma mera cópia do original que ocorre quando se envia um documento por e-mail por exemplo.

Até mesmo porque, se nas operações monetizadas fossem encaminhadas cópias dos valores, a intermediação se aproximaria, ou até mesmo igualaria com o que o Banco Central desenvolve.

Por isso, o intermediário foi excluído da relação e passou a ser direto. Tudo isso demanda muita capacidade operacional, com supercomputadores, multiprocessadores e especialização.

A lógica de conseguir evitar o *double spending* aprimorada pela tecnologia *blockchain* se aplica para transferência de qualquer coisa que tenha valor. Assim, temos uma nova internet que não é mais a da simples transferência de dados informacionais. A internet de valores. E por isso, pode ser aplicada também na mercantilização dos dados pessoais.

Com a pandemia, algumas nações passaram a aplicar a tecnologia para a logística das quarentenas.

Contudo, importante frisar as etapas aplicadas nesta tecnologia. Do ponto de vista de negócio, a *blockchain* não pode aplicar as etapas de mineração, que é o sistema de validação utilizado na criptomoeda, pois o tempo demandado para a aprovação pode levar minutos, o que não é prático para negócios *online*. Ou seja, usa-se a tecnologia, mas com um acordo diferente sobre o consentimento, pois ao invés de usar a mineração, usa-se uma

abordagem mais simplificada, na qual os usuários chaves dão o “de acordo”⁷⁸.

Pode otimizar diversos serviços e cortar custos.

As grandes empresas de tecnologia, como a Google, a Amazon, o Facebook, a Alibaba, dentre outras, têm o potencial de coletar dados massivos dos usuários e com isso podem se utilizar de técnicas avançadas de tecnologia, como o aprendizado de máquina e a mineração de dados, a fim de que produzam uma análise de *Big Data* para melhores tomadas de decisão, melhora nos serviços e aumento do alcance de suas propagandas, tudo como já sabido, visando o aumento de lucratividade.

No atual cenário competitivo entre empresas, a existência de uma base de clientes tem tanta importância como adquirir novos clientes. Os dados coletados daqueles que já se interessaram ao menos uma vez por um produto que a empresa comercializa possibilita tomadas de decisão mais precisas de como atingir esses consumidores com outros produtos, pois consegue-se direcionar quais pessoas estão mais inclinadas a adquirirem o novo produto.

Então, para que as operações no mercado possam proteger tanto o provedor do dado, quanto o consumidor, alguns cuidados com a privacidade devem prevalecer.

A proposta trazida por Zu et al. (2018)⁷⁹ é a de estipular um novo *blockchain-based* para que as transações eletrônicas com os dados ocorram de maneira mais segura. Isto porque os usuários podem participar do mercado de dados disponibilizando suas informações e recebendo recompensas financeiras disso, fazendo com que o *Big Data* se torne cada vez mais um ativo inestimável. Fomentando um modelo de negócio, não mais apenas emergente, mas efetivo de troca de dados e valores.

Porém, os dados não podem ser comercializados como uma mercadoria comum, uma vez que envolvem questões de intimidade e privacidade daqueles que estão concedendo as informações.

E toda a questão da intimidade e privacidade se interliga com o comércio de dado pelo fato de que a proteção desse dado sofre tamanha regulamentação, sendo na Europa com o RGPD, ou no Brasil atualmente com a LGPD que o consumidor tem dificuldade de

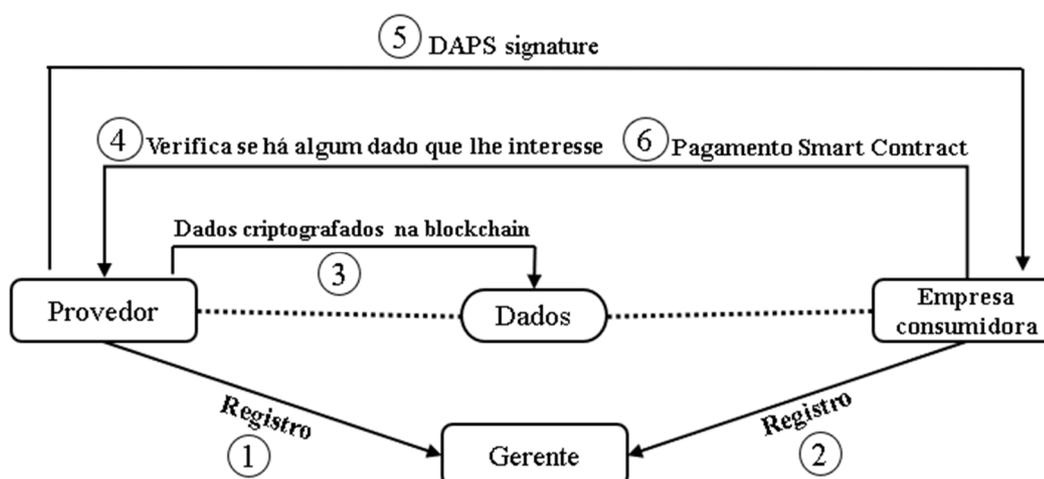
⁷⁸ANAND, Sarabjot S; BELL, David A; HUGHES, John. A Data Mining methodology for cross-sales, Knowledge-Based Systems, Volume 10, Issue 7, 1998, Pages 449-461. Disponível em: <[https://doi.org/10.1016/S0950-7051\(98\)00035-5](https://doi.org/10.1016/S0950-7051(98)00035-5)>.

⁷⁹DU, Xiaojiang; HAN, Gang; LI, Yannan; YU, Yong; ZHAO, Yanqi. Machine learning based privacy-preserving fair data trading in big data market, Information Sciences, v. 478, 2019, Pages 449-460. Disponível em: <<https://doi.org/10.1016/j.ins.2018.11.028>>.

identificar a disponibilização de dados, por conta de sua forte criptografia. Além disso, o provedor⁸⁰ é resistente em expor sua identidade para as partes envolvidas na operação, reforçando a problemática da efetivação do pagamento da venda do dado entre o provedor e o consumidor.

Desta forma, a utilização da tecnologia *Blockchain* para este mercado é o equilíbrio entre a privacidade tanto dos dados comercializados, quanto das partes envolvidas, a efetivação do pagamento, e a facilitação da comunicação entre as partes.

A estrutura trazida no projeto de Du et al. (2018)⁸¹ coloca a existência de uma figura mediadora que é chamada de “gerente” na *blockchain* da venda de dados. Assim, a operação pode ser elucidada no seguinte organograma:



*Imagem ilustrativa elaborada pela autora.

Ou seja, o “gerente” do mercado inicia a operação, com a estipulação dos parâmetros a serem seguidos naquele sistema. Nesse momento, pode-se determinar o local do pagamento, de forma a facilitar a tributação. Em seguida, tanto o provedor dos dados, como o possível consumidor, se cadastra junto ao servidor que fora disponibilizado pelo gerente, já com a proteção da tecnologia em blocos. No ato do registro o provedor garante o valor dos dados, como uma caução ao gerente, para evitar fraude no envio da criptografia da informação, pois uma vez que o consumidor não consegue acessar os dados, o gerente não

⁸⁰ O provedor, em regra, é o proprietário dos dados.

⁸¹ Ibidem.

devolve o valor ao provedor.

Para confirmar a autenticidade do conteúdo, o consumidor desafia aleatoriamente alguns blocos e o provedor dos dados é obrigado a responder ao conteúdo. Em continuidade, caso o consumidor opte por realizar a compra o provedor envia a primeira assinatura, e neste momento o consumidor deve enviar um *smart contract* do pagamento, que só será liberado após a liberação da segunda chave pelo provedor.

A função do gerente da *blockchain* pode se expandir para a necessidade de cobrança das partes, além de saber a identidade delas e se necessário, fazer a revelação. Porém, apesar de ter a identidade do provedor e do consumidor, o gerente não tem acesso às informações comercializadas, sendo que apenas com as chaves do provedor de dados é que eles são descriptografados, e elas só são enviadas para o consumidor e não para o gerente, o que demandaria a necessidade de estipulação de obrigações acessórias para garantir o que está sendo comercializado para daí sim tributá-los.

4. EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA COM A DIGITALIZAÇÃO DA ECONOMIA

4.1. *Economia Digital x Digitalização da Economia.*

A economia digital é identificada por características internalizadas, como o uso da internet na operação e a conseqüente captação e transmissão de dados simultânea de todas as operações online.

Em livre tradução do relatório *International Bureau of Fiscal Documentation* – IBFD, Renault⁸² coloca um dos conceitos trazidos:

“Pode, no entanto, ser caracterizado por um conjunto de características principais: mobilidade (resultado na redução de custos de negócio, competição generalizada por mercados locais e permutabilidade de produtos), efeitos de rede (levando a custos marginais mais baixos de produtos e preços e maior escala de operações) e a importância dos dados (reduzindo o custo de coleta, armazenamento e análise de dados, enquanto aumenta o papel da inovação associado a custos mais baixos e uma maior contribuição para a coleta de dados e produção dos clientes)” (RENAULT, 2020).

Ou seja, mais uma vez destaca-se a importância do mercado de dados na economia digital, visto que ele transborda para todos os setores quando potencializa a análise das atitudes consumeristas, melhorando o mercado específico.

A economia digital tomou proporção de impactar agendas nacionais e internacionais, pois deixou de significar um único ponto, específico e apartado, mas acabou se tornando a força motora para o desenvolvimento das relações econômicas e sociais. De forma que a informação e posteriormente os dados, que seguem sendo informação, se tornaram o objeto a ser dividido na rede computacional, que se utiliza da globalização no compartilhamento de dados para reutilizá-los em diferentes contextos e explorá-los ainda mais.

Para Renault (2020, p.19) economia digital “parte de características intrínsecas, como o uso da *internet*, a mobilidade, a contenção de uma transmissão de dados independentemente de qualquer plataforma física”⁸³. Em busca de uma maior compreensão da tributação deste modelo econômico, é importante frisar se a economia digital é um novo modelo, elemento único, apartado da economia original, ou se então é a uma evolução e um

⁸²RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 19.

⁸³Ibidem.

desenvolvimento do que já conhecido pela sociedade, com a digitalização da economia.

A própria OCDE com o projeto BEPS em 2015 não estruturou um conceito finito para este fenômeno. E então as possibilidades são as seguintes, a economia digital é um meio de manifestação da economia na nova era? ou é uma nova economia?

Antes mesmo da elaboração do BEPS, a OCDE já havia tratado da abrangência do conceito de economia digital no relatório “*Hearings: The Digital Economy 2012*”⁸⁴, oportunidade na qual expressou a natureza genérica do conceito. Neste mesmo relatório, colocou-se como característica da economia digital a “operação em camadas” trazida no tópico esclarecedor da competição do mercado digital, mas que tem como base a transferência dos dados, que antes pareciam monopolizados, mas com o avanço dos aplicativos e sites, acabou se difundindo e se tornando mais acessível.⁸⁵

Vale lembrar que um dos grandes impulsionadores da necessidade de olhar com maior cautela para a economia digital, foi a publicidade online. Com ela é possível defender a economia digital como um meio de se introduzir ao mercado.

Ou seja, colocando-se a economia digital como algo apartado da economia geral, seja possível englobar diversas áreas, como bancos com as *finthechs*, área jurídica com os processos digitais, educação com cursos online, dentre outras áreas que acabariam se enquadrando em algum momento na nova economia, ao menos que fosse para o uso das propagandas, com a captação dos dados dos usuários e aumento de alcance do produto ou serviço. Apesar de poder ser colocada separadamente da economia tradicional, elas podem se confundir quando considerar a essência econômica de obtenção de lucros e fomento do mercado consumerista. Assim, não poderiam receber tratamento fiscal diferenciado.

Olhando de forma geral para os Estados, muito se discutiu sobre a necessidade de criação do *Digital Service Tax*⁸⁶ ou do *GLobe*, de forma que a especificidade de criação de um tributo para um fato gerador, levanta novamente a questão de diferenciação das economias, uma vez que a tributação existente se mostra insuficiente ou com elementos defasados para a virtualização das operações.

Tendo em vista que a economia digital se coloca como *lato sensu*, o *e-commerce*, por exemplo, participa como um conceito mais restrito, assim como o mercado de dados.

⁸⁴OCDE, *Hearings: The Digital Economy 2012*. Disponível em: <<https://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>>. Acesso em: 08 fev. 2021.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 5.

⁸⁶ WHAT European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>>. Acesso em 06 jun. 2021.

Quanto aos desafios que o direito tributário tem enfrentado no âmbito da digitalização dos mercados, com a criação de novas formas de exploração econômica, como a comercialização de dados pessoais, dois desafios têm se destacado.

O primeiro é a exploração de mercado a partir de estruturas *offshore* que refletem no critério da territorialidade. Isto porque, como sabemos, grande parte das legislações ao redor do mundo garantem a tributação de empresas que estejam devidamente instaladas no território daquela jurisdição. Quando surgiu a possibilidade de uma exploração comercial em qualquer lugar do mundo, sem que tivesse uma representação física, podendo-se atingir aquele mercado consumerista, a regra da territorialidade do sistema tributário foi quebrada.

O segundo desafio se dá pelo conflito tipológico, pela dificuldade de caracterização dos critérios para a determinação da tributação, que antes se mostrava de maneira mais analógica. Ou seja, a classificação das ofertas para determinar tributação restou prejudicada.

Vale destacar que as estruturas *offshore* são aquelas que permitem a ausência de um estabelecimento permanente para a exploração do mercado consumidor, o que acaba refletindo mais pontualmente na tributação da renda. Ou seja, o que ocorre na realidade são mercados sendo explorados em determinada região em que as empresas exploradoras não estão localizadas e a renda proveniente daquela comercialização não é tributada no local, fazendo com que a jurisdição explorada não receba retorno fiscal das empresas que se utilizaram daquele espaço.

Como exemplo, se uma empresa holandesa explorar o mercado italiano de maneira completamente virtualizada, todo consumo da Itália que fluir para a Holanda, fruto desta operação, não terá tributação direta na renda, pois atualmente, apesar dos esforços empreendidos pelo G20 e OCDE, os acordos vigentes na União Europeia impedem que um país tribute a renda de outro, quando não houver estabelecimento estável. Destaca-se que com o “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*” esta verdade tende sofrer alterações, conforme será detalhado adiante.

Se tratando de uma operação *cross border* da mesma empresa sediada na Holanda na exploração do mercado Brasileiro, se o consumidor fosse uma pessoa jurídica, ao realizar o pagamento à empresa holandesa, a operação se caracterizaria como importação de serviço de maneira que incidiria imposto de renda retido na fonte com 15%, imposto de renda de 25% se considerado como paraíso fiscal, CIDE 10% para serviços técnicos, PIS e COFINS

9,25% em regra, se tratando de prestação de serviços, incidiria ISS e IOF, resultando em uma alíquota de quase 50% no total⁸⁷. Assim, para que se estruture um panorama global sobre a economia digital, o desafio maior é lidar com a diferenciação dos fluxos e ordenamentos implicados.

Nesse sentido, a nacionalização das grandes empresas digitais se torna um elemento de planejamento, pois, se na Europa, sem um estabelecimento local elas podem explorar o mercado sem que arquem com um imposto sobre a renda, no Brasil é necessário deslocamento de recursos para a instalação e nacionalização da empresa, a fim de que se diminua a carga tributária.

4.2. *Desenvolvimento do relatório Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), a fim de adaptar a tributação internacional às tecnologias.*

A maioria das empresas de tecnologia são norte americanas e, portanto, estão fora da Europa. Com isso, percebeu-se que empresas que tinham lucros elevadíssimos no mercado europeu recolhiam pouco ou nenhum tributo para esse mercado. Tendo em consideração a velocidade do desenvolvimento dos mercados tecnológicos *cross border*, determinou-se uma urgência em desenvolver mecanismos que evitam a evasão de bases para a tributação dos lucros.

De acordo com a OCDE, os Estados têm perdido entre 100 e 240 bilhões de dólares, que correspondem a cerca de 85 a 205 bilhões de euros⁸⁸ por ano em evasão fiscal⁸⁹. Isto porque as empresas se aproveitam das lacunas nas regras tributárias de comércio internacional. Assim, a importância da comunicação internacional sobre as operações se coloca quando empresas multinacionais exploram estratégias de planejamento tributário com análise de lacunas e incompatibilidades de normas tributárias dos Estados, a fim de se evitar o pagamento de impostos.

Tendo em vista a dificuldade e o atraso no alinhamento entre países, alguns Estados chegaram a tomar decisões mais imediatistas, como a criação do DST, que deverá ter sua cobrança cancelada em todos os países signatários do “*Statement on a Two-Pillar Solution*

⁸⁷MOURA, Fabio Clasen de. Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e internacionais - Importação e Exportação. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 151

⁸⁸ Cálculo de conversão aproximado em outubro de 2021.

⁸⁹OECD. Presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>> Acesso em: 15 nov. 2020.

to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” desde sua assinatura em 08/10/2021.

A erosão das bases, com a conseqüente ausência de tributação quebra com a aplicação de alguns princípios tradicionais da tributação internacional, impossibilitando os países de investirem em saúde pública, educação e até mesmo em saneamento básico. Destaca-se que os países em desenvolvimento sofrem ainda mais com as práticas de “fuga” da tributação com os BEPS, pois são mais dependentes da tributação pelo IRC.

Ou seja, há ao redor do globo diversos tratados internacionais para se buscar um maior equilíbrio fiscal entre as nações. Porém, mesmo assim, há aquelas empresas que se utilizam destes Tratados para se beneficiar de maneira abusiva, de modo que, as Ações 5 e 6 discriminam o uso indevido de tratados e convenções, bem como as práticas fiscais prejudiciais. Vale destacar alguns princípios considerados importantes na economia digital como princípio da mobilidade, que deve ser aplicado tanto para os intangíveis, como os usuários e as funcionalidades da empresa.

Quanto à mobilidade de intangíveis, coloca-se a crescente transferência de seus direitos entre empresa associadas. As empresas acabam atraindo para países que são paraísos fiscais a “sede” da utilização e desenvolvimento dos intangíveis, uma vez que a fiscalização do local onde de fato ocorreu a utilização é muito dificultada pela propriedade da matéria, principalmente empresas de um mesmo grupo, que acabam buscando uma tributação minorada para o imposto de renda. Já quanto aos usuários, a mobilidade está na compra através da fronteira. Por fim, quanto à funcionalidade das empresas tem a desnecessidade de presença física para realizar certas funcionalidades. Outro princípio que merece destaque é o da multilateralidade negocial, uma vez que se tem jurisdições distintas de cada parte da operação.

O princípio da volatilidade, por sua vez, ganha realce quanto às baixas barreiras para a entrada no mercado digital, com rápida evolução pelo baixo custo de processamento, performance crescente e constante desenvolvimento. Além destes, destacam-se também alguns princípios mais tradicionais como a neutralidade, eficiência, segurança jurídica, igualdade e efetividade⁹⁰. Todos bastante relevante para a identificação e aplicação de uma novo elemento de conexão da tributação direta da renda.

⁹⁰A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>> Acesso em: 25 maio 2021.

5. TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS NO MERCADO DIGITAL, ESPECIALMENTE NO MERCADO DE DADOS.

5.1. *Desafios para a determinação da base tributável*

Nota-se que as bases tributáveis, em regra, se limitam ao lucro ou consumo. Daí a dificuldade de classificação da tributação de um mercado de dados. Isto porque, inicialmente dever-se-á determinar o fato gerador da operação, se o volume de dados adquiridos pelas empresas como patrimônio ou, ao entender os dados como uma contribuição dos usuários, tributá-la como renda, uma vez que sua alta lucratividade é incontestável.

Desta forma, entende-se que, pela ausência de estipulação de uma base tributável, a utilização do mercado de dados na economia digital não é por si só uma evasão, visto que a base nem mesmo foi determinada para ser evadida. Nesse sentido, é importante levantar as questões sobre a alocação de recursos proporcionados pela coleta de dados na economia digital.

Um primeiro desafio para a tributação direta se dá já na primeira etapa que é a qualificação de conceitos e definições dos produtos e serviços que virão a ser tributados. Isto ocorre por conta do desenvolvimento de tipos híbridos, como é possível observar em um produto com serviço integrado.

Além disso, tem-se como desafio a localização dos atores no mercado digital, visto que podemos ter uma empresa constituída em uma jurisdição A, com servidor em B, processamento dos pagamentos em C e operando em D. Consequentemente é importante identificar as partes envolvidas e os controles dos fluxos de pagamento, com análise dos fluxos financeiros.

Com toda essa problemática, questiona-se, portanto, como aplicar, na economia digital, os tributos criados e pensados em uma economia tradicional e física.

Em complementação a tudo o que já foi analisado em relação a busca das empresas em diminuir a carga tributária, especialmente pela diminuição da tributação direta, a Comissão Europeia apresentou um resultado de que as empresas que operam no mercado digitalizado tem uma carga de 9%. Ocorre que, as empresas que operam de maneira tradicional acabam arcando com uma carga de 23%⁹¹.

⁹¹COMISSÃO EUROPEIA. Communication from The Commission to the European Parliament And the Council. Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy. Disponível

Portanto, o que é explicitado atualmente é que as companhias digitais estão pagando menos tributos, até mesmo quando resultam em lucros semelhantes ou maiores que as empresas tradicionais. Isto ocorre especialmente porque, em regra, as companhias são tributadas em seus lucros se estiver fisicamente presente e não em qualquer local em que desenvolve seu negócio digital.

Entretanto, as empresas digitais se beneficiam das mesmas vantagens e infraestruturas dos negócios tradicionais, mas acabam contribuindo menos com o pagamento de impostos. Esta diferença de tributação acaba prejudicando o Estado em que a companhia desenvolve seu negócio, pois o valor não será aplicado em beneficiamento social.

Em recente pesquisa, a OCDE concluiu que a “fair tax”, que significa tributação justa, com a equiparação dos mercados físicos e digitais poderá render um aumento de 4% a 10% na arrecadação do imposto de renda⁹².

Nesse sentido, desde 1997 com a Conferência de Turku⁹³, na Finlândia, dois objetivos já haviam sido constituídos, sendo eles a partilha justa da base tributável e o afastamento da dupla não tributação, aplicando, portanto, os princípios tradicionais da tributação internacional à economia digital, para que se possa manter a soberania fiscal dos Estados. Logo no ano seguinte, em 1998, foi realizada a Conferência de Ottawa⁹⁴, a fim de arrematar os alinhamentos ocorridos na Finlândia, no ano anterior.

A Conferência canadense foi pioneira na reunião da comunidade internacional para debater a influência da economia digital em diversos setores, tanto públicos quanto privados, resultando nas conclusões trazidas pelo relatório “*Taxation Framework Conditions*”⁹⁵, no qual a OCDE trouxe a ideia de aplicação dos princípios físicos serem aplicados também nas relações digitais, dentre os quais destacam-se os princípios da neutralidade, eficiência, simplicidade, equidade e flexibilidade, já devidamente detalhados.

Porém, a ideia ainda era muito embrionária e limitada, sem que imaginassem a

em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/201803/communication_fair_taxation_digital_economy_21032018_en.pdf> Acesso em: 28 jan. 2021, p. 6.

⁹²OCDE. Understanding tax avoidance. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/>> Acesso em: 11 jun. 2021.

⁹³El objetivo radica en examinar cuestiones clave en torno a la evolución del comercio electrónico y en crear un conjunto de medidas para promoverlo en un plano mundial con el fin de concretar todo su potencial económico y social. Disponível em: <<https://cordis.europa.eu/event/id/10900-oecd-ministerial-conference-on-global-electronic-commerce/es>> Acesso em: 25 abr. 2021.

⁹⁴OCDE. Forum on Electronic Commerce. Disponível em: <<https://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdforumonelectroniccommerce.htm>> Acesso em: 11 jun. 2021.

⁹⁵OECD. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>. Acesso em 05 abr. 2021.

evolução tecnológica como um empecilho de aplicação conceitual. Isto porque na época estruturar a tributação do comércio eletrônico era o ponto focal, mas atualmente, ainda que remanesça referida preocupação, esta é só mais uma dentre várias outras possibilidades, como o mercado de softwares, dados, e outros intangíveis.

Ainda na primeira Ação do projeto BEPS⁹⁶, a OCDE coloca que a “economia digital” é apenas uma nova parte da “economia geral” e por isso deve se utilizar do máximo de elementos tradicionais possíveis, apenas acrescentando novas projeções a fim de que se possa construir esse novo cenário com uma base sólida. Isto porque, no passado materialista, as empresas que queriam atingir determinado mercado consumerista, instalavam controladas ou coligadas no território, de maneira que as normas convencionais eram suficientes, sem que houvesse criação de novos fatos geradores.

Assim, um dos principais elementos que deve ser reforçado para que a digitalização econômica não ocorra de maneira desenfreada e com prejuízos fiscais e de consumidores, é uma maior troca de informações entre os Estados envolvidos em cada movimento comercial⁹⁷.

Desta forma é demonstrada a dependência da economia digital com a imaterialidade das transações e com o grande uso de dados, resultando na problemática da localização do ponto de criação de valor. Nesse sentido houve o surgimento do termo “renda sem estado” (2011, p. 708, *apud* PICONEZ, 2018, p. 123)⁹⁸ que ocorrerá quando uma empresa do país “A”, produzir no país “B” e comercializar no país “C”, porém esta poderá não estar sujeita a tributação em nenhuma das três jurisdições, uma vez que os Estados podem aplicar elementos de conexão distintos.

Ou seja, resta nítido que foram colocados alguns desafios para a tributação internacional a serem vencidos frente aos novos modelos de transação que são, em regra, “*cross border*”, em uma escala global, sem precedentes, gerando grande dificuldade de tributação pelos impostos já existentes que se firmam em elementos já tanto discutidos e em grande parte já estabilizados na sociedade internacional em formas de legislações, acordos

⁹⁶ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD 2015).

⁹⁷ *Ibidem*.

⁹⁸ 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 FARIA, Renato Vilela et al. (coords.). Tributação da Economia Digital. Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 123.

bilaterais sobre as dupla tributações ou até mesmo tratados entre países.

Com isso, coloca-se dois dos principais desafios encontrados para a tributação de atividades eletrônicas: O primeiro é a dificuldade de encontrar um elemento de conexão que seja suficiente para interligar a intangibilidade dos serviços e comércios digitais com uma jurisdição competente para tributá-los; o segundo desafio se dá no impasse da identificação dos consumidores e fornecedores para que se comprove a ocorrência da transação e posteriormente a determinação de onde ocorrerá a tributação.

Como exemplo temos as empresas que trabalham de forma virtual e que podem ter sua sede em uma jurisdição completamente diferente daquela em que realiza sua atividade. Além de empresas de busca, como o google, que é contratado por empresas de comércio para que suas marcas apareçam nas pesquisas, podendo se beneficiar também da captação e tratamento de dados dos consumidores que realizem as buscas, sendo que as propagandas passam a ter uma conotação muito mais direcionada e certa.

Assim, questiona-se qual seria a jurisdição mais adequada para prosseguir com a cobrança tributária destas empresas? Seria a jurisdição da localidade dos consumidores? do domicílio muitas vezes hipotético das empresas comerciais? da empresa de busca? ou do local de criação das ferramentas? Entre várias outras hipóteses.

Usando a interligação adotada pela OCDE de que a economia digital é parte compositora da economia dominante, inicialmente tenta-se utilizar definições tradicionais para determinar a jurisdição competente para tributar os novos serviços desmaterializados que têm surgido.

5.2. *Princípios tradicionais e os elementos de conexão.*

Conforme demonstrado, necessária se faz a aplicação dos princípios basilares da tributação internacional para a determinação da competência tributária do mercado global de dados, uma vez que princípios são “preceitos fundamentais que dão forma e caráter aos sistemas”⁹⁹. Assim, no Direito Internacional Tributário destacam-se alguns princípios estruturais e outros operativos.

Dentre os princípios estruturais, a fim de fazer uma relação com os desenvolvimentos tecnológicos que trazem novos modelos de negócios e serviços digitais,

⁹⁹ CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 13ª edição. São Paulo: Malheiros, 1997, p.50.

evidenciam-se o princípio da soberania, da equidade e da neutralidade.

Por seu turno, considerando a dimensão internacional das atividades digitais, o princípio da soberania¹⁰⁰ é um dos eixos principais da estipulação da competência, uma vez que dá ao ente tributante a plena capacidade de tributação, sem que sobre ele se exerçam interferências exteriores. Este princípio reflete a capacidade que o ente tem de efetivar uma política fiscal que abarque as situações relevantes ao seu território.

Para Pereira (2010, p.55) a soberania define-se como:

“uma manifestação específica da soberania do Estado, que lhe permite criar e implementar a sua própria política fiscal, exercendo os seus poderes tributários relativamente a situações internas e a situações tributárias internacionais com elementos de conexão relevantes com esse Estado, bem como negociando em matéria tributária com outros Estados”¹⁰¹.

Porém, ao se aplicar o princípio da soberania, pode ocorrer de dois países tributarem um mesmo fato gerador, pois escolheram elementos de conexão distintos para aplicar à sua imposição fiscal. Dessa forma, se um país decidir por tributar pela residência, como ocorre em Portugal, e outro país tributar pela nacionalidade e, como ocorre nos Estados Unidos, pode ser que uma operação de um residente norte americano que tenha ocorrido e rendido em Portugal seja tributada duas vezes.

Ou seja, o elemento de conexão é “integrado na hipótese de norma de conflito – desempenhando a função de lançar a ponte entre o fato descrito pelo conceito-quadro e o ordenamento jurídico aplicável”¹⁰². Daí a importância das convenções para eliminar ou evitar a dupla tributação (CDTs), pois elas evitam que seus residentes sejam tributados em duplicidades pelo mesmo fator tributário¹⁰³.

Ocorre que, a extensão da soberania em um cenário informacional e sem fronteiras é questionável, colocando dúvidas sobre a total liberdade de cada ente em escolher o elemento de conexão, visto que as organizações como OCDE, G20, entre outros têm se esforçado no sentido da unicidade de elementos para que se amplie a comunicação entre os países e diminua ou elimine as fraudes e erosões tributárias.

¹⁰⁰ DOURADO, Ana Paula. A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização Na Comunidade Europeia, CCTF, Lisboa, p. 13.

¹⁰¹ PEREIRA, Paula Rosado. Princípios do Direito Fiscal Internacional Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Almedina, 2010, p. 55.

¹⁰² XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 187.

¹⁰³ Importante destacar que nos tratados para evitar a dupla tributação um dos entes terá que aceitar a limitação de seu poder de tributar, perdendo arrecadação, porém com a esperança de que essa perda seja compensada pela expansão das relações comerciais e financeiras.

Já quanto ao princípio da equidade, visto de um panorama principalmente internacional, diz respeito à “repartição do poder de tributar dos Estados que gerem receita proporcional”¹⁰⁴. Porém essa busca por uma divisão justa acaba novamente incorrendo na problemática da dupla tributação do mesmo fato gerador por Estados diferentes, pois ambos têm direito equitativo de tributá-lo. Na Ação 1 do BEPS ele é citado como princípio orientador da estratégia fiscal.

A neutralidade é um princípio também bastante relevante e que determina que a carga tributária não pode interferir na economia de forma que os contribuintes precisem se reestruturar para poderem tomar decisões, sem que se prejudique a livre concorrência. Possibilitando neutralidade nas condições de competição do mercado, sendo que o sistema tributário deve atingir todos de forma justa, repartindo o ônus tributário de forma igualitária e proporcional.¹⁰⁵

Tendo em vista que os princípios estruturais são as margens e a ordenação que determinam a forma, para que possam ser concretizados afloram-se os princípios operativos, dentre os quais encontram-se como elementos de conexão do poder de tributar o princípio da residência e o princípio da fonte.

O Princípio da Residência assenta-se em uma conexão jurídica, além de uma conexão factual. Isto porque assegura a tributação do rendimento de um contribuinte a um determinado Estado com base em uma conexão pessoal, como o tempo de permanência ou por uma determinação legal de estipulação de sede, atividade e constituição, como ocorre com as Pessoas Jurídicas¹⁰⁶.

De acordo com este princípio, é o Estado da residência que tem a legitimidade de tributar o rendimento, podendo não ser uma legitimidade exclusiva, pois, também é preciso ter cautela na conceituação de residência dada pelo direito interno, visto que a estipulação de critérios divergentes pode colocar o mesmo contribuinte como residente em dois Estados distintos.

Referido princípio, quando conjugado com o princípio da tributação universal do

¹⁰⁴ PEREIRA, Paula Rosado. Princípios do Direito Fiscal Internacional Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Almedina, 2010, p. 209.

¹⁰⁵ NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. p. 64 apud FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 99, 2008, p. 74-82.

¹⁰⁶ XAVIER, Alberto. Os Elementos de Conexão em Direito Tributário Internacional. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.

rendimento, permite alcançar uma maior neutralidade na exportação de capitais, evitando diferenças fiscais dos Estados. Isto porque habitualmente o rendimento global é tributado também no país da residência, e então é possível averiguar com maior clareza a capacidade contributiva do sujeito passivo.

Porém, como desvantagem, o local de residência é mais facilmente manipulável, especialmente nesse momento de maior globalização e interação entre países, permitindo então a facilitação da evasão fiscal e o uso abusivo das convenções de dupla tributação.

Por outro lado, o Princípio da Fonte atribui o poder tributário ao Estado onde se situa o local de origem ou proveniência dos rendimentos, podendo ser determinado pelo local dos fatores de produção e quando for de difícil obtenção, pode-se determinar o local pela fonte de pagamento.

Este princípio revela uma ligação evidente entre o rendimento e o território geográfico, permitindo que o Estado da fonte crie normas fiscais destinadas à atração de investimentos estrangeiros e a evitar a fuga de capitais para o exterior, nomeadamente através de benefícios fiscais.

Apesar destes fatores parecerem ser menos manipuláveis do que o fator da residência, a verdade é que nas novas formas de produção acabam se tornando igualmente manipulável ou até mais manipulável.

Em Portugal, por exemplo, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), em seu artigo 4º coloca conjuga a aplicação de ambos os elementos:

1 — Relativamente às pessoas colectivas e outras entidades com sede ou direcção efectiva em território português, o IRC incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 — As pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos.

Desta forma, a Convenção Modelo da OCDE, de seu artigo 6º ao 22º atribui o poder de tributar, como regra, ao Estado da residência, dando prevalência a este elemento conectivo¹⁰⁷. Ou seja, na época da elaboração da CMOCDE, no final do século XX, o sistema económico não alcançava a complexidade que vivencia atualmente como resultado da

¹⁰⁷ ABREU, José Carlos. A tributação dos estabelecimentos estáveis. Porto: Vida Económica – Editorial, AS, 2012. P. 84.

globalização¹⁰⁸.

Quanto à base tributável Nabais (2013, p. 10) coloca que:

“O lucro tributável das entidades residentes que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e dos estabelecimentos estáveis de entidades não residentes, exprime uma noção extensa de rendimento, tendo, pois, por base a teoria do incremento patrimonial. O que decorre não só de facto de o pressuposto, o fundamento e medida do imposto ser a capacidade contributiva, mas também do próprio recorte constitucional da tributação do rendimento a que nos referimos”¹⁰⁹

Certo é que a evolução recente das trocas comerciais em escala global e o aumento de sua desmaterialização resultou em um lapso entre os princípios tradicionais e as relações digitais, uma vez que não conseguem responder às novas questões surgidas entre o final do século XX e o início do século XXI.

Desta forma, a necessária revisitação dos conceitos tradicionais coloca que com a nova dinâmica do mercado internacional surgiu uma nova possibilidade de elemento de conexão, que é o mercado consumidor, mais explorado adiante.

Nesse sentido quanto à necessária substituição dos elementos de conexão, temos que:

“Logo, o modelo atual de repartição de competência tributária entre Estado da Fonte e Estado da residência, baseado na presença física como indício de pertença econômica, não se mostra mais eficaz para garantir a justa alocação de receitas tributáveis na economia digital” (BOSSA, 2019, p. 336)¹¹⁰.

Frente a tantas problemáticas resultantes da repartição do poder de tributar com a utilização dos elementos tradicionais de conexão, fonte e residência, ganha espaço um novo elemento que acaba combinando os anteriores, o Princípio do Estabelecimento Estável, que

¹⁰⁸ Na visão do Professor Doutor Boaventura Sousa Santos, existem várias globalizações, uma vez que são o conjunto de resultados diferenciados das relações sociais. Assim há a formação de um Localismo Globalizado que é um processo pelo qual um fenômeno ou conceito de entidade local é globalizado com sucesso.

¹⁰⁹ NABAIS, José Casalta. A Determinação da Matéria Tributável no IRC. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. RFPTD, V.1, N.1, 2013. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5630/4224>> . Acesso em: 26 ago. 2021.

¹¹⁰ BOSSA, Gisele Barra. Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p.336.

BATISTA, Diego Alves Amaral; RANGEL, Luís Felipe Vieira. Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coords.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018 p. 781

por sua vez impede que o Estado da residência tenha exclusividade na tributação dos lucros e que o Estado da fonte seja mais facilmente identificado, com pressupostos estabelecidos para que se possa configurar o Estabelecimento Estável e assim tributá-lo.

5.3. Estabelecimento estável e a necessidade de adaptação de sua conceituação.

Desde os primórdios da definição de estabelecimento estável, há controvérsias sobre a repartição da tributação entre os Estados em que se encontra a sede da Empresa e os Estados em que se encontram suas filiais, em uma clara aplicação do princípio da soberania. Porém, com o avanço dos acordos internacionais e a criação de tratados para evitar a dupla tributação, muitas vezes, ainda sim, o elemento utilizado para determinar o ente competente é o Estabelecimento Estável (EE).

Desta maneira, houve o desenvolvimento de conceitos sobre como caracterizar o Estabelecimento Estável de forma que se passe a tributar em apenas um dos entes. Ou seja, com o passar do tempo houve a evolução e as modificações das estipulações do EE em uma busca para acompanhar o progresso social, principalmente quanto às relações comerciais transfronteiriças.

Dois principais catalisadores históricos podem ser citados nesse contexto, o primeiro deles é a revolução industrial, que aumentou o número de empresas e suas filiais, principalmente na Europa, já o segundo momento veio no pós primeira guerra mundial, uma vez que os países buscavam a reconstrução se valendo muitas vezes da importação de produtos, sendo que por vezes as questões fiscais prejudicaram o desenvolvimento das referidas atuações internacionais.

Assim, desde a criação da Sociedade das Nações que foi embrionária da Organização das Nações Unidas – ONU, os assuntos econômicos internacionais tomaram um lugar de destaque no cenário global e com isso alguns modelos de convenção foram desenvolvidos, como por exemplo o Modelo do México de 1943 e do Modelo de Londres de 1964¹¹¹, porém, nem mesmo as convenções eram alinhadas em um mesmo sentido. O Modelo do México defendia a regra da tributação no Estado da fonte, porém vale esclarecer que os países que se organizaram nesta conferência faziam parte do continente americano e

¹¹¹Cf. ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil. Orientador: Dr. Luís Eduardo Schoueri. 2012.275. Tese de Doutorado em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

em sua maioria eram países em desenvolvimento, havendo, portanto, forte inclinação para tributar a fonte, uma vez que a residência das grandes empresas da época estava na Europa. Já o Modelo de Londres era apologista da tributação no Estado da residência.

Contudo, após a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCEE) ter se organizado no pós segunda guerra para recuperar os países europeus, a expansão desta organização para países não europeus fez surgir a Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), em 14 de dezembro de 1960¹¹². Com isso foram retomadas diversas questões relevantes sobre a tributação internacional, entre elas os elementos para tentar evitar a dupla tributação. E assim, logo após seu surgimento, a OCDE elaborou sua primeira Convenção Modelo.

Na busca por um equilíbrio conceitual mais harmônico no cenário global, a Convenção Modelo da OCDE¹¹³, em seu artigo 5^o¹¹⁴, conceituou Estabelecimento Estável e

¹¹²OCDE, ORGANISATION for European Economic Co-operation. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>>. Acesso em: 15 mar 2020.

¹¹³CONVENÇÃO Modelo 2000/2005, OCDE. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf> Acesso em: 18 jan. 2020.

¹¹⁴ 1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.

2. A expressão "estabelecimento estável" compreende, nomeadamente:

- a) Um local de direcção;
- b) Uma sucursal;
- c) Um escritório;
- d) Uma fábrica;
- e) Uma oficina;

f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.

3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um "estabelecimento estável" se a sua duração exceder doze meses.

4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;
- e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;
- f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a quem é aplicável o n.º 6 - actue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado contratante será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável no primeiro Estado mencionado relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça, a não ser que as actividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º4, as quais, se

determinou seus elementos essenciais.

Em suma, a CMOCDE colocou, a princípio, que a tributação dos lucros empresariais devia ocorrer na jurisdição do Estado de sua sede, porém efetiva-se uma exceção quando a empresa desenvolver uma atividade em outro Estado em que tiver um estabelecimento estável. Ou seja, no momento da criação da Convenção Modelo, a OCDE estipulou que o fator físico seria determinante para a indicação da existência de um estabelecimento estável e a partir daí fica esclarecido que o tributo deve ser pago ao Estado da fonte de produção do rendimento.

Segundo Foligno (2019, p. 307) entende-se como local fixo para a determinação de Estabelecimento Permanente aquele que cumprir os requisitos determinados pela OCDE¹¹⁵:

“Ser tangível: existência de uma instalação fixa de negócios, que poderia ser uma sala, uma máquina, equipamento, contanto que seja para negócios, e desde que seja tangível;

Fixo no tempo e no espaço: existência de um lugar fixo distinto geograficamente e com um certo grau de permanência no tempo; e

À disposição da empresa: que o lugar fixo esteja à disposição da empresa para que ali esta possa conduzir seus negócios e gerar lucro”¹¹⁶

Ao analisar referido artigo, Alberto Xavier¹¹⁷ destacou a teoria da “pertença econômica”, na qual coloca que basta que o estabelecimento esteja incluído na economia do Estado, sem a necessidade de produzir e criar um ponto físico.

Porém, segundo a CMOCDE não é apenas a presença física que deve determinar a existência de um EE. Nesse sentido, conforme análise do artigo 5º da Convenção, desprende-se a distinção entre EE instalação física (números 1 e 2, art. 5º); EE projeto (número 3, art. 5º); e EE agência (números 3, 5 e 6, art. 5º).

fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar que esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um "estabelecimento estável" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua actividade.

7. O facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado contratante ou que exerça a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

¹¹⁵ OCDE. Commentaries On the Articles of the Model Tax Convention 2014. Disponível em: <<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>> Acesso em: 18 fev. 2021.

¹¹⁶ FOLIGNO, Camille. Estabelecimento Permanente no Brasil à Luz das Recomendações da OCDE. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 311.

¹¹⁷ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015, 9.632.

Tal como é determinado pelo nº1, a regra geral para a caracterização de um EE é a existência de uma instalação física na qual a empresa exerce sua atividade. Porém, a completude desta caracterização depende de outros elementos, tais como a necessidade de fixação do estabelecimento, que não poderá ocorrer de maneira esporádica (OCDE, 2010).

Em continuidade, o Estabelecimento Estável Projeto, presente no nº3 e no nº5 possui um maior atingimento que o trazido anteriormente, ampliando a rigidez da fixação. Assim, tanto no texto do artigo, quanto na redação dos comentários, coloca-se que esse tipo de EE engloba os estaleiros de construção, além de projetos de montagem ou instalação, desde que cumpram a duração mínima de 12 meses, contados a partir do início dos trabalhos, sendo incluídos também as atividades preparatórias.

Por fim, o Estabelecimento Estável Agência se concretiza, segundo o quanto determinado na Convenção Modelo e em seus comentários, quando uma pessoa singular ou coletiva (agente) atuar de maneira habitual em nome de uma empresa não residente. Destaca-se que o agente deverá ter o poder de contratar por conta da empresa que representa. Essa figura se personifica quando o agente agir de maneira dependente.

Contudo, com a análise das definições elaboradas pela OCDE em sua Convenção Modelo, entende-se que para a efetivação de um EE é necessária a presença física determinada em um local de desenvolvimento negocial, porém essa presença não pode ser esporádica, devendo ser comprovada sua estabilidade e permanência. Além de que esse local precisa ser produtivo, tendo autonomia e independência para criar lucro¹¹⁸. No mais, considera-se também que a empresa possui um EE, quando executar um projeto a longo prazo (mais de 12 meses) em determinado Estado ou quando alocar um agente em seu nome que possa negociar e contratar de maneira habitual.

Ocorre que, a economia digital acarretou a possibilidade de desenvolvimento das relações de contratação de serviços e aquisição de mercadoria sem qualquer presença física, aflorando uma inadequação das regras existentes, visto que, as empresas têm buscado não constituir um Estabelecimento Estável nas jurisdições que desenvolvem atividades, mas sim nas que têm uma carga tributária alta.

Entretanto, o surgimento de novos modelos de negócio, como a comercialização de dados, da facilidade de movimentação das empresas, das novas formas de acumulação de

¹¹⁸ Cf. XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 629

riqueza, dentre outros aspectos relevantes para o desenvolvimento da economia digital, se tornaram alvos da ordem tributária internacional, funcionando como um gatilho para a elaboração do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*).

Em seu relatório final foram estipuladas 15 ações, sendo que a Ação nº 7¹¹⁹ buscou prevenir que as empresas evitem artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável, fruto de um planejamento abusivo, propondo, para tanto, a redefinição da presença física como elemento de conexão.

Passados os primeiros anos da proposta BEPS, os países foram se organizando em projetos de continuação, a fim de fazer existir as propostas e ideias estabelecidas no projeto originário, como por exemplo a reunião da OCDE com o G20 para criação do *Interim Report* que será tratado mais profundamente a seguir.

As discussões acerca do Estabelecimento Estável são antigas e se mantém ainda em 2021. Isto porque este elemento territorial foi relacionado a uma deficiência de abarcar a totalidade das economias existentes, principalmente a digital.

Neste sentido, a Ação 7 buscou modificar o quanto disposto no artigo 5º da CMOCDE, com o objetivo de afastar as práticas de empresas que querem esquivar-se da caracterização de um Estabelecimento Permanente, em uma proposta de atualizar as exceções aplicáveis à algumas atividades, como por exemplo a atividade de armazenamento local, que inicialmente tinham classificação de preparatório ou auxiliar, poderá ser considerado negócio principal.

Uma das grandes mudanças promovidas por esta ação foi o incremento do agente comissário, que, diferentemente, da figura do agente que era dependente da empresa, não terá relação com esta. Assim, ele seria tributado pelo salário auferido e a operação, em regra, seria tributada no local do EE da empresa. Destaca-se que o agente comissário não pode ter vínculo direto e exclusivo com a empresa, de maneira que, caso a fiscalização entenda que houve vínculo, o agente comissário será descaracterizado e em seu lugar será classificado o Estabelecimento Estável.

Já quanto aos contratos assinados pelo estabelecimento agência, as propostas trazidas pelo Relatório BEPS e que têm sido debatidas pela OCDE, G20 e demais países, são alterações da necessidade de inclusão como parte da atividade principal, as atividades

¹¹⁹ OCDE. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>> Acesso em: 22 abr. 2020.

que antes eram consideradas preparatórias, auxiliares ou intermediárias, pois com o advento da economia digital algumas dessas funções acabaram se tornando núcleo, sendo tão essencial quanto a própria atividade principal.

Nesse sentido, foi colocada a proposta de alteração do nº4, nº5 e nº6 do artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE, dando uma maior projeção do que pode ser enquadrado como extensão da empresa a ponto de tornar-se um ponto de tributação.

Assim, mesmo que um agente aja celebrando contrato em nome de uma empresa (sujeito passivo), sem que se encontre uma materialização da relação, poderá ser caracterizado o EE desta.

Cabe, portanto, elucidar o conceito de agente independente¹²⁰, uma vez que havendo atuação exclusiva ou quase exclusiva desse indivíduo para a empresa que está contratado poderá concretizar o estabelecimento estável agência.

Tradicionalmente, para consumir a configuração do EE agência é necessário o preenchimento de alguns requisitos determinados pela CMOCDE, como por exemplo, o agente precisa ser pessoa, que tenha competência para celebrar acordos em nome da empresa de maneira não esporádica. Porém, como vimos, para que haja a adequação deste conceito na economia digital que é globalizada e de uma rentabilidade alta, há propostas e necessidades de alterações tanto para o nº 5 quanto para o nº 4 podendo abarcar muitas outras atividades que anteriormente eram relevadas no sentido de constituir um EE para tributação.

O maior exemplo trazido pela doutrina é a situação da atividade de entrega dos bens comercializados, que em um contexto físico não era considerado um serviço essencial à efetivação da transação, visto que o consumidor teria a escolha da retirada “*in loco*”, mas com o comércio eletrônico acabou se transformando em parte da atividade principal que é a entrega de um produto/serviço contratado.

Portanto, passariam a ser considerados Estabelecimento Estável na economia digital “a celebração de um número relevante de contratos remotos para a prestação de bens e serviços desmaterializados no país de mercado; a participação efetiva de utilizadores com a disponibilização de seus dados; elevada quantidade de pagamentos realizados na jurisdição dos consumidores; ampliação do ramo de operações consideradas essenciais e centrais para

¹²⁰ Cf. UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de Capitani di.; OLIVIA, Caterina Corrado; GREGO, Marco Aurélio; e ROCHA, Sergio André. Manual de Direito Tributário Internacional, Brasília STF: Dialética, p. 100.

o desenvolvimento da atividade principal, como entrega, marketing, consultorias, dentre outros” (OCDE, 2015)¹²¹.

Até mesmo porque, a manutenção do conceito tradicional é difícil, uma vez que para a estarmos na presença de um Estabelecimento Permanente, é necessário o cumprimento de determinação exigência decorrentes de determinações da OCDE.

Nas palavras de Paulo Caliendo (2005, p.582)¹²² estas determinações são “regras de qualificação” que demarcam as necessidades a serem supridas para que se possa considerar que existe presença física. Neste mesmo sentido, XAVIER (2010, p.633)¹²³

Porém, as referidas regras tradicionais veem-se defasadas frente à economia digital, uma vez que nas convenções para evitar a dupla tributação, a lógica tangível é a mais utilizada.

Seguindo os avanços sociais e econômicos e tendo em vista a dificuldade de caracterização do EE, busca-se determinar como elemento relevante para sua caracterização, a presença digital significativa¹²⁴, em substituição da presença física substancial.

Uma primeira colocação trazida por BIANCO e SILVA (2018, p. 17) faz referência aos serviços digitais que contemplam uma total ausência da relação física. E para isso, deve-se seguir algumas estipulações, como: “(i) o desempenho da atividade principal requerer, integral ou substancialmente, o uso de bens digitais ou de serviços digitais; (ii) nenhum elemento físico e nenhuma atividade envolver a criação de bens e serviços e sua entrega; (iii) os contratos geralmente serem concluídos remotamente via internet ou por telefone; (iv) os pagamentos serem feitos unicamente por intermédio de cartões de crédito ou outros meios de pagamentos eletrônicos, utilizando-se de formas ou plataformas online ligadas ou integradas aos respectivos websites; etc”.

A segunda possibilidade se assenta em apenas colocar como elemento conectivo a presença significativa, excluindo a conotação “digital”. Essa alusão se estabeleceria na intermédia do conceito tradicional já utilizado e da proposta anterior mais radical.

Ou seja, manteria um mínimo de relação com a presença física, e para esta solução

¹²¹ OCDE. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>> Acesso em: 22 abr. 2020.

¹²² CALIENDO, Paulo. Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 582.

¹²³ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 633.

¹²⁴OCDE. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>> Acesso em: 22 abr. 2020.

as hipóteses de constituição trazidas são: “(i) relacionamentos com clientes ou usuários que se estendem ao longo de seis meses, combinados com alguma presença física no país, diretamente ou por meio de um agente dependente; (ii) venda de bens ou serviços por meio do envolvimento com clientes no país, incluindo (a) website redigido em língua local; (b) entrega feita por fornecedores na jurisdição; (c) uso de serviços bancários e outras instalações de fornecedores no país; ou (d) fornecimento de bens ou serviços provenientes de fornecedores no país; (iii) fornecimento de bens ou serviços a clientes do país envolvendo o uso de dados ou contribuições de conteúdo de pessoas no país” (BIANCO e SILVA, 2018, p. 18).

Sobre a determinação de um novo nexos com a colocação do local no website, servidor ou provedor, entende Alberto Xavier que:

“Torna-se preliminarmente necessário distinguir o equipamento de computador que pode ser instalado em certo local e os dados e software que são usados pelo equipamento ou estão nele armazenados. Assim, um website, por exemplo, sendo uma combinação de dados eletrônicos e software, não pode ser considerado estabelecimento permanente, pois este pressupõe um caráter tangível, inerente à ideia de “instalação fixa.” (XAVIER, 2010, p.640)¹²⁵

Nesse sentido, o usuário acabou se tornando a principal “matriz informacional”¹²⁶, de maneira que é mais fácil a identificação do local da venda ou prestação de serviço, quando baseado em sua localidade.

Quanto ao servidor, a própria OCDE coloca a possibilidade de identificação de um mínimo de “presença física”, desde que se localize em um local por um período de tempo suficiente¹²⁷. Já o provedor, só poderá ser caracterizado como tal quando a empresa tenha também o “direito de uso do servidor”¹²⁸.

Observa-se que ambas as propostas têm a pretensão da construção do conceito de estabelecimento estável virtual/digital, para que as empresas que desenvolvam atividades totalmente ou parcialmente desmaterializadas também tenham a estipulação de uma residência fiscal no local em que tenham uma presença significativa no mercado, o que será refletido nos relatórios aprovados pelos membros do grupo inclusivo.

¹²⁵ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 640.

¹²⁶ RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 185.

¹²⁷ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing, Paris, Disponível em: <https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en>.

¹²⁸ Ibidem.

Isto porque, tanto na economia digital direta, que ocorre quando há a comercialização de bens e serviços totalmente virtuais, quanto na economia digital indireta, que mescla a operação virtual com a física quando entrega o produto ou serviço fisicamente, ocorre a utilização de etapas da operação em formato digital, de maneira que verifica-se o desfazimento da cadeia produtiva que, muitas vezes, originava rastros para a fiscalização tributária, facilitando a localização da ocorrência de uma evasão, fraude, e outras ilegalidades.

Certamente os elementos digitais trazem uma maior facilidade de alteração dos elementos essenciais para a aplicação dos princípios tributários. Como já demonstrado a localização e materialidade são dois dos principais elementos que estão sendo manipulados por empresas que buscam uma menor tributação.

A relevância do cumprimento das obrigações tributárias não são uma questão apontada apenas para a economia digital, ela apenas foi aflorada pelo aumento da dificuldade de efetivação do recolhimento dos tributos, uma vez que a complexidade de apuração e cumprimento das obrigações acessórias são maiores com a internacionalização do comércio e sua virtualização.

A empresa que comercializa em uma jurisdição que não tenha presença física está concorrendo de forma desleal com a empresa local que desenvolve o mesmo negócio. Então ela teria que ter uma residência fiscal e pagar os mesmos tributos que a residente.

Além disso, o debate quanto à legalidade ou não do planejamento fiscal agressivo se estende para a tributação da economia digital, que por sua desmaterialização acaba incorrendo em uma maior facilidade de alteração do local de efetivação do fato gerador tributário.

Ou seja, as empresas tendem a escolher qual a jurisdição tem a legislação fiscal mais branda para sua atividade, sendo que elas se valem do embaraço em apontar com maior exatidão o estabelecimento que operou na relação, uma vez que as empresas conseguem vender suas mercadorias digitais de praticamente qualquer lugar do mundo, sem que se tenha um rastreamento da fiscalização aduaneira ou tributária.

Desta forma, resta claro que as grandes empresas que praticam o planejamento fiscal internacional se baseiam nos elementos de conexão já trazidos. Porém segundo a classificação de XAVIER (294, 2000 *apud* FILHO, 66, 2017) esta elisão pode ocorrer de duas maneiras, sendo elas objetiva e subjetiva.

A elisão subjetiva se assenta no elemento de conexão da residência e sua concretização se dá quando o sujeito passivo altera sua residência para uma jurisdição com menor encargo fiscal. A maior problemática deste tipo de elisão em uma sociedade digitalizada é a de que as empresas não efetivam uma sede física como sua residência, podendo determinar qualquer local.

Já a elisão fiscal objetiva utiliza o elemento de conexão da fonte e é nela que se apresentam alguns conceitos mais usados quando se trata de elisão, como o paraíso fiscal, preço de transferência, dentre outros¹²⁹.

Observa-se que cada Estado, pela ideia de proteção de sua Soberania, pode interpretar e defender normas e fatos econômicos que comportem melhor sua tributação e arrecadação. Para José Casalta Nabais:

“O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da dignidade da pessoa humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento, porventura o instrumento que historicamente se revelou mais adequado à materialização desse desiderato”¹³⁰

Com isso coloca-se a preocupação da OCDE de que as jurisdições consigam tributar o que lhes é devido, sem que a falsa constituição de um local empresarial em outro Estado prejudique o correto cumprimento das legislações internas e de tratados internacionais, além de incorrer em uma concorrência desleal frente às empresas que cumprem com a legislação corretamente e acabam arcando com uma carga fiscal maior.

¹²⁹ FILHO, Jorge José Roque Pires. Os desafios da Tributação na Economia Digital. Orientador: Dr. José Casalta Nabais. 2017.140. Dissertação de Mestrado - Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017.

¹³⁰ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:revista:2002:000710746>>, Acesso em: 15 dez. 2020, p. 17.

6. AVANÇOS NAS TRATATIVAS DE TRIBUTAÇÃO DO MERCADO DE DADOS.

6.1. *Tributação direta e a implementação dos dois pilares desenvolvidos pela OCDE em conjunto com o G20 e demais países.*

O Estabelecimento permanente digital ou virtual engloba a localização de todas as empresas da cadeia, do servidor, da constituição da empresa, dos clientes, dos desenvolvedores do negócio, dentre outros envolvidos, de modo a criar uma tributação mais igualitária, uma vez que os elementos tradicionais de conexão estão defasados e não consideram o local onde o valor é criado.¹³¹

Como destacado, na tributação internacional sobre a renda, os elementos de conexão tradicionais são a residência e a fonte, fazendo uma ligação com a questão material e territorial, seja ela pela existência física local ou por sua interligação com o rendimento.

A economia digital, com o desenvolvimento do mercado de intangíveis possibilitou que empresas expandissem seus negócios para lugares em que não necessariamente se colocassem fisicamente.

Além da OCDE, alguns autores também presam pelo estabelecimento de um novo nexos como elemento de conexão do estabelecimento permanente. Vejamos:

“The immediate goal of the new PE concept is not to strengthen taxation at source, but rather to allow the state of source to preserve its sovereignty on the taxation of business income derived in connection with activities effectively linked to its territory and jurisdiction (see section 3.1.).

In particular, our analysis suggests establishing a new PE nexus based on digital presence. Such new nexus finds its inspiration in a revised theoretical framework for the traditional sourcing theory, reflects the benefit theory and reduces the existing bias in the tax treatment” of cross-border digital and physical business activities with a view to achieving a broader consistency between the two categories”. (HONGLER; PISTONE, 2015)

Claramente a visão trazida pelos autores no projeto foi a mesma aplicada pela OCDE no *Interim Report* quando colocada a ideia de apuração dos valores a serem determinados como lucros tributáveis na jurisdição de mercado.

Daqui decorre a dificuldade de identificar este estabelecimento permanente digital e as diversas tentativas de tributação de seu lucro. Sendo que a OCDE tenta buscar quais as melhores formas de se identificar a presença digital permanente, de maneira que se

¹³¹ Comissão Europeia. Fair Taxation of Digital Economy. Pacote de medidas. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_pt>. Acesso em: 17 ago. 2021.

possibilite tributar a renda auferida.

Assim, algumas propostas de determinação do nexo que designará a tributação se destacaram, como por exemplo a ideia de que a prestação de serviços digitais, usuários ou contratos que relacionem os serviços prestados¹³².

Dos trabalhos da OCDE¹³³ obteve-se principalmente a criação do *two-pillar approach*, cuja ideia principal é dividir a tributação em duas sistemáticas, o qual foi revisitado e aprovado pelos membros do grupo inclusivo em 08/10/2021, conforme se comprova do relatório “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”.

A primeira é uma sistemática da realocação do direito de tributar o lucro, com a estipulação de um conceito mais moderno de estabelecimento permanente para abranger o mercado digital. Enquanto a segunda busca um mecanismo global anti erosão da base de cálculo para auxiliar na interrupção de transferências de lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação, o que foi facilitado pelo desenvolvimento tecnológico, garantindo para tanto, uma tributação mínima.

Isto porque quando se tem uma empresa que opera em 10 países, não é correto que se tribute apenas em um deles. O lucro deveria ser fatiado para que cada jurisdição se beneficie com a sua parte. Os critérios para que se faça essa divisão, determinando a parcela de cada país for estudado pela OCDE nos debates do *framework* e será colocado em prática com a assinatura da Convenção Modelo proposta no recentíssimo relatório “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”.

Além disso, não há como desconsiderar as manobras das multinacionais quanto ao preço de transferência, uma vez que o mercado de dados é intangível e, por mais difícil que seja a determinação da rede de valores agregados pelos dados, para que se estabeleça o lucro da empresa neste tipo de comércio, estas empresas ainda tentam remeter fatias deste lucro

¹³² Para mais, vale a leitura de “HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a new PE Nexus to tax Business Income in the Era of the Digital Economy. WU International Taxation Research Paper Series”.

¹³³ Em um breve resumo dos relatórios produzidos pela OCDE quanto à tributação da economia digital, tem-se em 2015 o Relatório BEPS, já em 2018 o relatório mais completo até hoje sobre os desafios da digitalização: Interim report. Este relatório criou uma força tarefa que relacionou outros Estados além da OCDE. Em 2020 foi publicada uma declaração da OCDE e do G20 sobre o “*two-pillar approach*”, aprovado pelo “*inclusive framework*” que em 2020 teve 122 jurisdições participantes. Atualmente estão sendo discutidas as propostas apresentadas nos citados relatórios, com o desenvolvimento de um Programa de Trabalho, o *PoW*. Além de que já são 139 jurisdições participantes das discussões.

para entidades afiliadas localizadas em jurisdições de baixa tributação.

A relação entre a atividade econômica digital e a alocação de recursos deve ser considerada e para isso destacam-se os requisitos tratados no *Interim Report* da OCDE, com o reconhecimento tanto do valor criado pelos usuários de serviços digitais, quanto do valor criado pelos intangíveis de mercado e pelo “*know-how*” do marketing aplicado.

Dentre as principais novidades trazidas no documento, como não poderia deixar de ser, se tem a necessária adaptação do estabelecimento permanente, em uma ligação com a Ação 7 do plano BEPS.

Ou seja, busca-se identificar o nexos de causalidade entre o lucro e a presença econômica significativa. Seria pelo número de usuários? Pelo desenvolvimento local do mercado? Estratégias? Publicidades?

Muito se debateu na tentativa de estipular um nexos entre a empresa e o mercado consumeirista, o que legitimaria a tributação por novas jurisdições, quebrando com o pacto tradicional da residência/renda. Isto porque, entende-se que quando há um mercado explorado em uma localidade houve, conseqüentemente, transação financeira, com a retirada de riquezas.

Antes mesmo da elaboração do *Interim Report*, conforme trazido por Renault (2020, p.85)¹³⁴ em 2015, Brian R. Ertmer, Joe Eleniewski, e Eric Schaefer já haviam tratado a perspectiva de aplicação de um nexos a partir do mercado, pela venda ou aquisição de serviços, bem como o nexos pela utilização de *marketing* para a divulgação, até porque neste modelo há a aquisição e utilização de dados dos usuários.

Para Rocha (2013, p.100)¹³⁵ há um aumento da atração empresarial global para as jurisdições onde há um maior “mercado consumidor com poder aquisitivo”. Neste sentido, Bossa (2019, p. 341)¹³⁶ entende que com a alteração do conceito de Estabelecimento Permanente, novos critérios possíveis seriam “o volume das operações de vendas para consumidores-usuários do Estado da Fonte; o volume dos dados coletados a partir da participação dos usuários; o número de contratos firmados; a receita com anúncios

¹³⁴RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 85.

¹³⁵ROCHA, Sérgio André. Tributação Internacional. São Paulo: Quartier Latin Brasil, 2013, p. 100.

¹³⁶ BOSSA, Gisele Barra. Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p.341.

publicitários, dentre outros.”.

Vale lembrar que os países subdesenvolvidos são aqueles com maior potencial consumerista, fazendo com que a alteração do elemento conectivo fomente o crescimento destas jurisdições que produzem lucro e terão o poder de tributar esses rendimentos.

Já no *Interim Report* restou demonstrado o aumento das dificuldades com erosão da base e transferência de lucro na transformação digital, além de reconhecer demais desafios fiscais que superam, inclusive, as problemáticas trazidas no projeto BEPS.

Neste sentido, destacam-se as Tecnologias da Informação e comunicação (TICs) passaram a serem consideradas estruturas fundamentais das empresas e, conseqüentemente, da sociedade, uma vez que altera o ambiente negocial, reduzindo custos de transação e podendo aumentar produtividades. Neste sentido, o relatório trouxe alguns exemplos de aplicação das TIC's e suas conseqüências, dos quais coloca-se:

“In the United States, output and productivity in firms that adopt data-driven decision making are 5% to 6% higher than expected given those firms' other investments in ICTs (Brynjolfsson, Hitt and Kim, 2011)”.

“By raising productivity new technologies can also improve financial performance among adopters. A recent case study shows that by developing a significant Internet of Things and data analytics capability, a leading United States automaker saved around USD 2 billion over five years (2011-14 and most of 2015). A 1% increase in maintenance efficiency in the aviation industry, brought about by the industrial Internet, could save commercial airlines globally around USD 2 billion per year (Evans and Anninziata, 2012)”¹³⁷.

Ou seja, como na Ação 1 do BEPS, o *Interim Report* também entende que a economia digital se aproxima cada vez mais da economia comum, dificultando uma distinção entre elas. Segundo o relatório¹³⁸, a digitalização poderá ser entendida como um processo de evolução possível de atingir todos os setores em que forem aplicados a TIC.

Assim, destaca-se que o avanço tecnológico que atingiu os consumidores ampliou o mercado de tamanha maneira que teve-se que alterar até mesmo o elemento conectivo da tributação internacional.

Porém, mesmo com o esforço de barrar as práticas BEPS, os desafios encontrados também englobam a estipulação de distinção entre os países sobre o direito de tributar as receitas geradas pelas atividades internacionais. Neste sentido, a Força-Tarefa para a

¹³⁷ OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.> Acesso em: 20 jan. 2021, p. 13.

¹³⁸ Ibidem, p 18.

Economia Digital (TFDE) se esforça para a discussão sobre o desenvolvimento digital transfronteiriço.

6.2. Criação de Valor para a base da tributação.

Os países interessados no alinhamento da tributação internacional têm se aprofundado em esclarecer um processo de criação de valor nos negócios digitais transfronteiriços. Assim, buscam identificar pontos em comum nas empresas com alto componente digital.

Por mais que a OCDE e o G20 se reuniram para ajustar as questões de repartição de competências para a tributação na economia digital, acabaram dando maior atenção para a classificação do que seria a “*value creation*”¹³⁹

Neste contexto, os dados se destacam, pois participam vigorosamente das empresas digitais, sendo, portanto, considerados para que fosse um ponto de convergência¹⁴⁰, mas o próprio relatório reflete a divergência de entendimento quanto à valoração da importância desempenhada por estes fatores.

Por exemplo, os membros da estrutura inclusiva que se esforçaram para a criação do *Interim Report*, que é a base para o alinhamento final do consenso recém assinado, entendem que a participação do usuário é a peça chave para a determinação da criação de valor, visto que essas jurisdições usam a participação dos usuários/consumidores e suas interações, como forma de monitoramento, permitindo a reunião de grandes quantidades de dados para obter as informações sobre os comportamentos.

Apesar de alguns países não entenderem da mesma forma, a importância concedida aos dados é um dos desafios fiscais, conforme amplamente demonstrado, uma vez que resulta em relevantes mudanças nos modelos de negócio.

A troca de informação e o aumento na velocidade de transmissão de dados é um dos principais pontos para a valoração no aumento de lucros de uma empresa. Para Porter (1985)¹⁴¹ a criação de valor se dá pela estipulação de uma “cadeia de valores”, considerando a informação como ponto focal.

¹³⁹OECD (2018), Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.> Acesso em: 20 jan. 2021, p. 42 e ss.

¹⁴⁰ Ibidem

¹⁴¹ PORTER, Michael Eugene. Vantagem Competitiva, Rio de Janeiro, Editora Campus, 1989.

Para ele, uma empresa só será lucrativa quando o valor criado superar o custo e para se destacar na concorrência, a empresa deverá diminuir os custos ou desenvolver maiores atividades que criem valor (PORTER, 1985). Porém, claramente, com o passar dos anos o conceito foi majorado, a fim de alcançar a criação de valor de maneira global¹⁴². Ou seja, as etapas da criação de valor global poderão estar espalhadas em diferentes localidades, sendo de uma mesma companhia ou não.

Em continuidade, foi trazido no relatório do *Interim Report* (2018, p. 37) o conceito de rede de valor que se diferencia do conceito anterior, no sentido de que a cadeia de valor trata de relações lineares entre empresas integradas de forma vertical, enquanto a rede é mais disruptiva, pois considera a interação entre os fornecedores e os usuários/consumidores por meio da tecnologia. Na rede de valor, Bossa (2019, P. 340) entende que estão incluídas “as empresas de intermediação de compra e venda de mercadorias ou de aquisição de serviço (e.g. Facebook, Airbnb, Amazon)”¹⁴³.

Neste sentido, a criação de valor do dado vem de empresas que utilizam a rede de valor, como a “Amazon”, por exemplo. Nesse tipo de mercado é aplicada uma plataforma multifacetada, visto que, em primeiro lugar há uma face de fornecimento de conexão aos usuários, por meio de uma plataforma de produtos, com o compartilhamento de informações que são baseadas no histórico de interações e outra face que está a todo tempo inteirada dos conteúdos gerados pelos grupos de usuários, com base na análise imediata dos acessos.

A OCDE usa a “criação de valor” para identificar mais claramente que os lucros deveriam ser tributados nos mercados que incorporem benefícios econômicos hábeis a

¹⁴² Cadeias Globais de Valor podem ser definidas como o conjunto de atividades necessárias a produção e entrega do produto ao consumidor final.

A qualificação do processo como cadeia de valor advém do fato de a produção se dar em estágios que agregam valores adicionados. Em cada estágio o produtor, a fim de realizar sua produção, adquire seus insumos e emprega fatores de produção (capital, terra e trabalho). As remunerações desses fatores irão compor o valor adicionado. Este processo se repete no próximo estágio de tal sorte que o valor adicionado anteriormente se transforma em custo para o próximo produtor.

O conjunto de etapas podem ser desempenhadas dentro de uma mesma firma ou por mais de uma firma. Se o conjunto de firmas encadeadas se situarem em mais de um país, então teremos uma cadeia de valor que é global. O interesse recente da literatura econômica pelo novo paradigma produtivo tem ocorrido por dois principais motivos: (i) os fluxos de comércio decorrentes da terceirização de estágios produtivos estão se intensificando; e (ii) porque tais fluxos se dão entre países pobres e ricos. Nesse contexto, temos um indicativo de que essa nova relação tem sido benéfica aos mais pobres, dado que se observa um aumento na participação na renda e nas exportações mundiais auferidas pelos emergentes nas últimas décadas. (Para maiores informações, consulte < <https://ccgi.fgv.br/pt-br/cadeias-globais-de-valor> >).

¹⁴³ BOSSA, Gisele Barra. Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p.336.

valorização dos negócios naquela localidade, mesmo que com a ausência do elemento físico.

Ou seja, o comércio dos dados obtidos na rede social e a utilização do alcance da publicidade nestes meios, claramente aumenta os lucros das empresas em altas proporções.

Portanto, a obtenção destes dados pelas empresas melhora substancialmente a venda de produtos e serviços, fazendo com que as fases da obtenção dos dados já trazidas se tornem parte integrantes do modelo de negócio de algumas companhias com alto componente digital, fazendo com que isto amplie a valorização de seus produtos e consequentemente o aumento da lucratividade.

Parte considerável da estrutura inclusiva considera a participação dos usuários como um fator determinante na criação de valor, claramente pelo pacífico fornecimento de dados, passivo ou ativo. Outrossim, há jurisdições que consideram a coleta de dados como uma transação entre usuários e as empresas que oferecem aos usuários alguma contraprestação pelo dado, como descontos, por exemplo¹⁴⁴. Neste caso, poderia ser considerado um novo tipo de tributação, visto que em momento algum a operação foi monetizada. O relatório BEPS faz importante menção à importância das funções desempenhadas pelas empresas do mercado, com destaque aos riscos assumidos, a fim de ajustar a base do valor criado.

No entanto, a importância dada para a relação entre os usuários e os provedores é uma das dificuldades elencadas nas organizações internacionais, como no BEPS e no *Interim Report*, problemática essa colocada em discussão em importantes fóruns, mas que ainda não tem um consenso entre os países, ampliando a dificuldade de determinação do grau de influência da operação.

Contudo, no desenvolver da pesquisa, destacam-se diversas propostas apresentadas pela OCDE, juntamente ao G20, principalmente no que diz respeito à alteração de elementos essenciais à tributação internacional. De modo que concentram apenas parte das jurisdições globais, mesmo assim determinam importantes questões que recairão sobre todos, claro que com a ressalva da necessidade de aprovação interna das medidas por tratar-se de Direito Tributário.

Fato é que se forma um distanciamento entre países desenvolvidos e o resto do mundo, usando-se a justificativa de combate ao planejamento abusivo das multinacionais.

¹⁴⁴ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*. Paris: OECD Publishing, 2018. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.> Acesso em: 20 jan. 2021, p. 25.

Mas sem em momento algum abrir para que os demais países possam se manifestar e opinar, enfraquecendo suas soberanias, uma vez que “a norma interna perderia força frente a normas internacionais”, como dito por Renault (2020, P.160)¹⁴⁵.

Pensando nisso, a OCDE tem indicado formas de resolução de conflito nas matérias de tributação internacional, como inclusive é o caso do quanto determinado na criação dos Pilares e aprofundada pela proposta aceita no “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”.

No desenvolvimento do IGF 2019, em Berlim, alguns dos debates trataram especificamente da falta de acesso do Continente Africano às questões tecnológicas, de maneira que se pontuou sua exclusão das tomadas de decisão, com o afastamento da justiça fiscal que deveria ter de fundo o “cumprimento de deveres humanitários”¹⁴⁶.

Ainda neste sentido RENAULT (2020, p. 182) defende que:

“(…) ante a constatação da completa impossibilidade de garantir equidade e solidariedade em um ambiente plurinormativo e desarmônico, na medida em que os legisladores, enquanto desalinhados, terão por objetivo primordial garantir a arrecadação”

Essa diferença poderá ser agravada com a determinação da criação de valor no local do consumo, pois as nações mais pobres que, muitas vezes têm a produção de materiais, poderá perder arrecadação. No mercado de dados também há a possibilidade de aplicação desta premissa, pois a empresa não irá captar os dados de consumidores em países pobres, pois mais interessante é o estudo do mercado fomentado pelas compras, visto que assim poderá aumentar a lucratividade das empresas contratantes que compraram os dados locais.

A própria OCDE já havia determinado a necessidade de equivalências dentre as legislações tributárias, mantendo um grupo de normas tributárias mais coeso

6.3. Interim Report e o avanço na aceitação dos Pilares com a assinatura do Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy

Passados alguns anos da publicação do relatório BEPS, o Quadro Inclusivo da OCDE com o G20 e algumas outras nações seguiu em reuniões e conferência, de modo que alinharam dois pilares para abordarem propostas atenuantes sobre a erosão de bases

¹⁴⁵ RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 160.

¹⁴⁶Ibidem, p. 182.

tributárias na economia global, buscando um alinhamento mais correto e justo às jurisdições que recebem a comercialização, mas que muitas vezes não têm o retorno tributário.

Assim, os 140 membros do quadro inclusivo¹⁴⁷ se reunirão para desenvolver em conjunto os referidos pilares, com a estruturação detalhada de regras de como lidar com a estipulação do novo nexos, formas de alocação de recursos (pilar 01) e demais regras mínimas de unificação fiscal (pilar 02). Paralelamente a União Europeia por muito tempo tentou se organizar internamente, o que restou prejudicado com a individualização de alguns países na determinação de impostos digitais unilaterais, mas que retornou ao cenário de debates após a administração de Biden assumir as negociações em nome dos Estados Unidos, de maneira que a troca com os americanos impulsionou um alinhamento.

Assim, os membros encontram muitos desafios técnicos a serem solucionados até chegarem ao consenso de aprovação dos pilares, até mesmo pelas diferenças políticas dos Estados, de maneira que após anos de debates, somente em 2021 os Estados Unidos expressaram apoio para uma solução multilateral, com a proposta de implementar um “*safe Harbour basis*”¹⁴⁸. Mais que isso, em junho de 2021, os países do G7 firmaram um acordo que serviu de base para o desenvolvimento do Pilar 01¹⁴⁹, incentivando a assinatura do “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”.

Alguns outros elementos de dificuldade levantados são o desenvolvimento de mecanismos de prevenção de disputas e política de resolução; estabelecer quais seriam os graus de digitalização da empresa que deveriam ser considerados, chamada de “diferenciação digital”¹⁵⁰, sendo que há a ideia de consideração de fatores regionais no cálculo de alocação de lucro; por fim tem a preocupação com a obrigatoriedade de extinção do *Digital Service Taxes* – DST.

O Pilar 01 (um) recebeu maior atenção, visto que busca a determinação daquilo que é mais justo para aplicar à tributação. Mas apesar da nítida disposição dos países nesta busca, especialmente com a concordância de sua instituição com a assinatura do “*Statement on a*

¹⁴⁷Para saber mais sobre os requisitos de participação no quadro inclusivo, consulte: <<https://www.development-finance.org/pt/noticias/720-30-june-1-june-oecd-launches-inclusive-framework-to-implement-beps>>.

¹⁴⁸Op. Cit., p. 2.

¹⁴⁹G7: Rich nations back deal to tax multinationals. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/world-57368247>>. Acesso em: 08 ago. 2021.

¹⁵⁰Op. Cit., p. 3.

Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, ainda não se sabe como atingir as determinações. Mesmo que o referido relatório tenha estabelecido o alinhamento entre as jurisdições quanto à adesão aos Pilares, não restou determinado como tudo ocorrerá, sendo necessária a elaboração de uma Convenção Multilateral. Ou seja, o trajeto ainda é nebuloso e incerto.

A OCDE estima que, com a implementação das regras previstas no Pilar 01, serão tributados mais de 85 bilhões de euros de lucros, que poderão ser realocados aos países de mercado¹⁵¹.

Nele é demonstrada uma separação dos lucros das empresas como lucros de rotina e os que não são rotineiros.

Então a proposta do Pilar 01 é de que o lucro residual deve ser alocado para a jurisdição de mercado, mas essa regra se aplicará apenas às empresas com faturamento anual acima de 20 bilhões de euros e uma margem de lucro acima de 10%. Dentro deste lucro residual em 10%, as empresas deverão realocar de 20 a 30% para os países de mercado¹⁵².

Mais uma vez será necessária a estipulação de regras e conceitos sobre como poderia ser caracterizada uma jurisdição de mercado. Por isso os membros do quadro inclusivo preveem a elaboração de um novo Instrumento Multilateral, para que se esclareça como caracterizar a jurisdição que as empresas tenham significativa interação com os usuários¹⁵³.

Um de seus principais objetivos é a identificação do “nexo econômico” entre a atividade da empresa na economia digitalizada e a alocação dos lucros nas jurisdições em que ocorre a atuação.

Como já disposto, é necessário um acordo mais generalizado para que se consiga efetivar os objetivos da tributação internacional. Neste sentido é a proposta de “*Unified Approach*”, do pilar um, em que se estabelecerá nexos econômicos e maneiras de alocar os lucros na busca da maior segurança jurídica para as tributações.

¹⁵¹ DELOITTE. Tax Insights: OCDE Inclusive Framework reaches political agreement on Pillar One and Pillar Two”. Disponível em <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/tax/deloitte-au-tax-insights-oecd-inclusive-framework-reaches-political-agreement-pillar-1-2-050721.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2021, p. 2.

¹⁵² OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>> . Acesso em: 29 ago. 2021, p. 8.

¹⁵³ RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 133.

Este pilar trabalha com a busca da estipulação de uma base mais comum e justa para a tributação internacional do mercado digital, e consequentemente ao mercado intangível de dados.

Assim, inicia-se com a projeção do que será o “Valor A” que nada mais é que a tentativa de estipular uma conexão na jurisdição de mercado: *“For MNEs in scope a new nexus rule will be created based on indicators of a significant and sustained engagement with market jurisdictions”*¹⁵⁴.

A problemática na utilização do requisito territorial da presença física para estipular o local de tributação tão debatido nos fóruns de economia digital fez com que se chegasse no “Valor A”, que é uma proposta de alocar partes dos lucros para as jurisdições de mercado, sendo que o lucro a ser alocado respeitará o princípio do *“Arm’s length”*¹⁵⁵ que refere-se às regras de preço de transferência entre as empresas multinacionais, além de que deve também ser considerado nas empresas sem localidade física e que, por mais que não tenham filiais alocadas ao redor do mundo, não estruturaram um estabelecimento no qual poderão ser tributadas.

O Parlamento Europeu reconhece que o “Valor A” determina um novo direito de tributar para os Estados em que se tem a “jurisdição de mercado”¹⁵⁶. Segundo Bossa (2019, p. 349):

“A imputação de lucros deverá ter em conta o desenvolvimento, melhoria, manutenção, proteção e exploração de ativos incorpóreos no exercício de atividades economicamente significativas pela presença digital, ainda que estas não estejam relacionadas com as funções humanas no mesmo Estado-Membro”¹⁵⁷.

Por isso a importância da estipulação das formas de criação de valor no mercado de

¹⁵⁴ OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em < <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>>. Acesso em: 29 ago. 2021, p. 12.

¹⁵⁵ LAVEZ, Raphael Assef. Beps: Para quem? Avaliando o Projeto da OCDE a partir do Princípio do Arm’s Length. In: SCHOUERI, Luís Eduardo e GOMES, Marcos Lívio (Coord.). A Tributação Internacional na era Pós-Beps. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 261.

¹⁵⁶RELATÓRIO sobre a tributação da economia digital: negociações na OCDE, domicílio fiscal das empresas digitais e possível imposto digital europeu. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_PT.html>. Acesso em: 08 set. 2021.

¹⁵⁷ BOSSA, Gisele Barra. Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 349.

intangíveis e conseqüentemente no mercado de dados. Até mesmo porque o princípio do *Arm's Length* pode se afastar da sua real aplicação, por não conseguir alcançar este mercado, tendo em vista a dificuldade de identificar as operações¹⁵⁸. Assim, desde a “*Common Consolidated Corporate Tax Base – CCTB*” há a ideia de repartição da base, como se fosse um “rateio” entre as jurisdições de mercado envolvidas na operação, quando ocorrer mais de uma, situação esta bastante comum na economia digital.

Obviamente a assinatura do “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*” caminhou para um consenso, mas claro que qualquer ideia de completo alinhamento entre países ainda é utópica. Além de que, por não estarem bem definidos os requisitos de repartição, visto que que serão determinados na Convenção Multilateral, há uma resistência internacional, justificada pela segurança fiscal e da soberania.

Neste sentido Renault (2020, p. 192) cita, em tradução livre, o quanto determinado por Andrés Baez Moreno em sua obra “*A Note on Some Radical Alternatives to the Existing International Corporate Tax and Their Implications for the Digital(ized) Economy*”:

“Um dos principais problemas do modelo proposto de destino, e que os autores não ignoram, é que a alocação exclusiva de direitos de tributação ao país de destino pode ser bastante arbitrária”¹⁵⁹.

As empresas que conseguem participar da vida econômica de uma jurisdição, sem que para isso se instale fisicamente, especialmente natureza de sua atividade, acabam por usufruírem dos benefícios do mercado digital. Sendo empresas que comercializam dados, estas ainda têm um retorno financeiro relevante, que deve ser considerado frente às demais empresas, de maneira que sofram a diferenciação na tributação.

A questão política abordada pelo Pilar 01 no *Interim report*¹⁶⁰ acaba fazendo relação com a busca de equilíbrio entre os benefícios a serem explorados em uma captação local de dados, independentemente se ocorrer de maneira voluntária ou não, e o necessário retorno financeiro para a população local que teve seus dados processados e utilizados para o aumento da lucratividade da empresa.

¹⁵⁸ Op. Cit., p. 278.

¹⁵⁹RENAULT, Felipe Kertesz. *Competência Tributária Internacional e Economia Digital*, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 192.

¹⁶⁰ OECD (2018), *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: 12 out. 2020, p. 12.

Os prováveis tipos de empresa que serão abrangidos pela nova política de tributação internacional debatida nos pilares são especialmente dois. O primeiro diz respeito às empresas prestadoras de serviços digitais automatizados (OCDE, 2021), dentre as quais destacam-se as empresas de busca online, as plataformas digitais de mídia social e *streaming*, além das empresas que prestam publicidade online e dos serviços de computação em nuvem¹⁶¹. O segundo refere-se às empresas que são voltadas para o comércio final com os consumidores, ou seja, com a criação de receita decorrente da venda ou prestação direta para uso pessoal e não comercial.

Claramente, uma das maiores problemáticas é a classificação destas empresas e como segmentá-las devidamente nos casos em que ocorre a atividade mista? Exemplificadamente, o relatório (OCDE, 2021) trouxe a situação de uma empresa que comercializa computadores¹⁶², qual seria sua classificação se ela comercializasse para pequenas empresas revenderem, mas também comercializasse para consumidores finais? O alinhamento do relatório é no sentido de que se um produto é comumente vendido para consumidores finais, esta seria sua definição¹⁶³.

Mesmo assim, as conclusões ainda são rasas, pois qual órgão faria essa caracterização? As jurisdições respeitariam a decisão? Quais as consequências para o descumprimento? Nesse sentido, desde a publicação do *Interim Report* e ainda com a publicação do acordo final, as empresas multinacionais tendem à aceitação da criação e uma agência central que poderia validar o “Valor A”, bem como fiscalizaria os cumprimentos das alocações.

Claramente os requisitos que serão aplicados para cada tipo de negócio deverão ser adaptados aos heterogêneos modelos de comércio. Sendo que dentre os lucros que serão repartidos poderá abater despesas, como por exemplo valores despendidos para investimento em desenvolvimento local.

Ato contínuo, foram estudados limites a serem aplicados para a garantia de que os encargos sejam proporcionais aos benefícios. Dentre os limites, destaca-se que a aplicação do novo modelo recairá apenas sobre os Grupos de multinacionais que tenham receita bruta

¹⁶¹ *Ibidem*, p. 13.

¹⁶² OECD (2018), *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: 12 out. 2020, p. 13.

¹⁶³ *Ibidem*.

superior a 750 milhões, por exemplo¹⁶⁴.

Para tanto, uma nova regra de nexo foi pensada para ser estabelecida neste contexto, qual seja, a divisão de tributação com a jurisdição de mercado. Esta regra estará contida em apresentações de relatórios simplificados e troca de informações entre as jurisdições. Ou seja, a conexão se dará por meio de indicadores de envolvimento significativo e sustentado com as jurisdições de mercado.

Desta forma, a fim de estabelecer parâmetros de identificação de uma jurisdição de mercado, alinhou-se que os procedimentos serão estipulados na Convenção Multilateral, veja-se:

“In order to facilitate swift and consistent implementation, an MLC will be developed to introduce a multilateral framework for all jurisdictions that join, regardless of whether a tax treaty currently exists between those jurisdictions”¹⁶⁵.

No que se refere ao envolvimento significativo, novos questionamentos são levantados, o que problematiza as estipulações. Com isso, o quadro inclusivo buscou uma rápida solução das dúvidas surgidas na publicação do “*Interim Report*” e assinaram o “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”. Destaca-se que o “novo nexo” deve estar unicamente interligado com as situações levantadas para a tributação internacional do mercado digital, não devendo ser utilizado de base para outros tributos já existentes¹⁶⁶.

Nesse sentido é o entendimento demonstrado pela Suprema Corte dos Estados Unidos no julgamento “*Quill Corporation v. North Dakota, 1992*”¹⁶⁷, no qual ceitou a existência de um “*substantial nexus*” para vendedores remotos.

Por isso, deverão ser estipuladas regras claras de como será feita a alocação dos lucros para a jurisdição de mercado, além de esclarecer como será apurado lucro quando a

¹⁶⁴ OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>> . Acesso em: 29 ago. 2021, p. 30.

¹⁶⁵ OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>> Acesso em: 25 out. 2021.

¹⁶⁶ OECD (2018), 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: 12 out. 2020, p. 134.

¹⁶⁷ RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 87.

venda ocorrer com um intermediador anterior à entrega ao consumidor final.

Assim, aumenta-se a competência de tributação, uma vez que um maior número de Estados poderá tributar operações diversas, bastando que um o mercado consumidor se manifeste, mesmo sem a existência de qualquer representação da empresa no local, quebrando com o conceito tradicional de Estabelecimento Permanente.

Para a estipulação da base tributária ficou determinado que deverá ser considerada a conta financeira consolidada do grupo¹⁶⁸. Isto porque diversas discussões entre governos, empresas contribuintes e especialistas resultaram no alinhamento de que o lucro antes dos impostos é a medida de lucro preferida para o cálculo do “Valor A”, pois ele é o mais utilizado para a tributação de impostos sobre o rendimento.

Então, o alinhado “Valor A” será resultado da apuração do local da sede e uma posterior repartição da receita. Ou seja, a ideia é de alocação de um valor fixo na jurisdição de mercado, baseado na fórmula aprovada no relatório “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”.

Dentro da questão da separação do lucro entre as jurisdições de mercado, emergiu a necessidade de segmentação entre as regiões que comportem diferentes linhas de negócios ou a proporção de digitalização, quando um mesmo contribuinte participar de mais de um mercado. A regionalização sem a presença física pode ser entendida como um novo braço do Princípio da Territorialidade, pois cria a ideia de retorno financeiro às jurisdições de mercado baseado apenas em atividades que foram realizadas remotamente.

Para tanto, a “chave de alocação”¹⁶⁹ alinhada entre o grupo inclusivo está interligada com as vendas que geram o nexos. Por exemplo, o mercado de dados poderá considerar surgida a receita onde o consumidor os forneceu, ao invés de onde houve a contratação com a empresa de captação. Contudo, imprescindível é a aplicação de mecanismos que evitem as duplas tributações que claramente surgirão neste novo modelo.

Além da identificação do “Valor A”, também será calculado o “Valor B”, que considera outros mercados, apesar dos dados estarem envolvidos em todo o mercado digital,

¹⁶⁸ OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm> > . Acesso em: 29 ago. 2021, p. 13.

¹⁶⁹ OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm> > . Acesso em: 29 ago. 2021, p. 13.

não recaem sobre sua possível tributação.

Por isso, as contabilidades das multinacionais deverão se adaptar aos novos parâmetros. Além delas, as administrações públicas das jurisdições participantes deverão se alinhar sobre as regras de apuração e auditoria dos valores apresentados pelas multinacionais, com trocas de informações relevantes de valores¹⁷⁰. Para tanto, acordos multilaterais tomarão forma em um ideal de evitar ao máximo discussões posteriores.

Em busca da segurança fiscal¹⁷¹ as jurisdições terão que participar de painéis representativos que farão análise precoce de conflitos, com função de revisão. Além do mais, poderá ocorrer a padronização das medidas administrativas dos diferentes países. Um exemplo da unificação trazido pelo “*Interim Report*” (OCDE, 2021) é o arquivamento dos documentos, relatórios, cobranças e recibos.

Buscando evitar os possíveis conflitos que surgirão quanto ao alinhamento do “Valor A”, o relatório de outubro de 2021 determinou um importantíssimo alinhamento quanto ao fortalecimento do Princípio da Segurança Jurídica, visto que, colocou como vinculativa a adesão às formas de resolução de conflito exclusivas para a determinação do “Valor A” que serão estabelecidas, especialmente a eleição do Foro responsável pelo julgamento. Mas ainda sim permanecem inúmeras lacunas sobre como se dará o procedimento de resolução dos litígios.

Isto porque, a projeção global é de aproximação entre os diferentes tipos de empresa, para que as empresas digitais contribuam para o serviço público tanto quanto as empresas com estrutura tradicional. Assim, uma empresa digital terá uma presença tributária considerável, ao ponto de insurgir um estabelecimento permanente digital, quando atender um dos critérios, mesmo quando identificados de maneira apartada já identificam o

¹⁷⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário*, v. 4, p. 261-282.

¹⁷¹ “A Segurança jurídica é, por excelência, um sobreprincípio. Não temos notícia de que algum ordenamento a contenha como regra explícita. Efetiva-se pela atuação de princípios, tais como o da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da irretroatividade, da universalidade da jurisdição e outros mais. Isso, contudo, e em termos de concepção estática, de análise das normas enquanto tais, de avaliação de um sistema normativo sem considerarmos suas projeções sobre o meio social. Se nos detivermos em um Direito Positivo, historicamente dado, e isolarmos o conjunto de suas normas (tanto as somente válidas, com o também as vigentes), indagando dos teores de sua racionalidade; do nível de congruência e harmonia que as proposições apresentam; dos vínculos de coordenação e de subordinação que armam os vários patamares da ordem posta; da rede de relações sintáticas e semânticas que respondem pela tessitura do todo; então será possível imitirmos um juízo de realidade que conclua pela existência do primado da segurança, justamente porque neste ordenamento empírico estão cravados aqueles valores que operam para realizá-lo”. CARVALHO, Paulo de Barros. *O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária*. Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007.

estabelecimento digital.

Para que não onere as empresas que estão em desenvolvimento, o critério de atingimento desta proposta abarca empresas que tenha receita advinda de atividades digitais que sejam superiores a 7 milhões de euros; ou se o número de usuários for maior que 100.000; ou por fim se o número de contratos online ultrapassar 3.000 contratos.

A partir desta premissa surge o questionamento de qual o tipo de lucro que será tributado, e a União Europeia destaca que não são todos os lucros, mas sim aqueles provenientes dos serviços digitais, como a exploração dos dados que são coletados na utilização dos serviços online.

Neste sentido, deve ser cautelosa a separação ou fatiamento do lucro que cada jurisdição poderá tributar. Esta mensuração de lucro será realizada por meio matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS), os debates sobre esta forma de separação ainda não são unânimes, mas a proposta é de que pegue o lucro geral, em uma base tributável comum e verifica-se posteriormente a proporção de lucratividade de cada país, recaindo ao quanto determinado no pilar um. Assim, o cálculo do fatiamento considerará a fonte da receita como proveniente da jurisdição do mercado final.

Já quanto ao pilar dois, entendido pela OCDE como coexistente ao primeiro, traz regras mais específicas e determinadas. Isto porque propõe a implementação de regras sobre a inclusão da renda como renda do investidor, tributação dos pagamentos que causem erosão das bases e regras de coordenação para reduzir as duplas tributações.

Estima-se que, se aplicado uma alíquota mínima de 15%, poderão ser gerados cerca de 130 bilhões de euros, que são aproximadamente 150 bilhões de dólares em receitas anuais do imposto global¹⁷².

Também conhecido como GloBE - “Global Anti-Erosion Base”, o segundo pilar colaciona as ideias de inclusão de lucro para o estabelecimento de um mínimo de tributação, regras sobre as possibilidades de tributação quando uma das jurisdições deixar de tributar, além das indedutibilidades das despesas e da imposição de tributação na fonte.

Em geral, o Pilar 02 procura solucionar as questões restantes do BEPS, mantendo

¹⁷² DELOITTE. Tax Insights: OCDE Inclusive Framework reaches political agreement on Pillar One and Pillar Two”. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/tax/deloitte-au-tax-insights-oecd-inclusive-framework-reaches-political-agreement-pillar-1-2-050721.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2021.

um tributo equivalente ao IRC, partindo da ideia de que as jurisdições precisarão alinhar medidas multilaterais.

Este, inclusive é o entendimento do Parlamento Europeu que em seu relatório fez questão de destacar “Salienta que o «Pilar Dois» visa dar resposta aos desafios remanescentes em matéria de BEPS, designadamente ao garantir que as grandes multinacionais, incluindo as digitalizadas, pagam uma taxa efetiva mínima de imposto”¹⁷³.

Explorando as determinações do GloBE, importa destacar a *income inclusion rule* que autoriza outra nação a tributar uma empresa que não está estabelecida fisicamente nesta jurisdição, mas que deixou de pagar tributo em sua localidade originária. Desta forma, esta empresa não terá benefícios fiscais se comparada com outras empresas que atuem na jurisdição que a tributou.

Já a *switch-over rule* ocorre quando dois países têm acordo de não bitributação, sendo que um deles cede ao outro a possibilidade de tributar. Se o país deixar de fazê-lo, aquele que abdicou deste direito poderá voltar a tributar.

Na *undertax payment rule* impõe uma indedutibilidade ao contribuinte e tributações na fonte, no ideal de alíquota mínima, visto que o país de origem não tributaria a renda proveniente da operação de compra.

Por fim, a “*subject to tax rule*” liga-se à proposta da OCDE de incluir nas Convenções a regra de que os benefícios só poderão ser concedidos quando tiver ocorrido ao menos a tributação mínima.

Os dois primeiros grupos ¹⁷⁴ são usados pelo país de residência, enquanto os últimos são usados pelo país da fonte.

Para organizar as abordagens do Pilar 02, foi criado o Programa de Trabalho para desenvolver uma solução de consenso para os Desafios Fiscais decorrentes da digitalização da economia (PoW) que prevê que a regra de inclusão funcione como um imposto complementar a uma alíquota mínima e fixa¹⁷⁵.

¹⁷³ PARLAMENTO EUROPEU. Relatório sobre a tributação da economia digital: negociações na OCDE, domicílio fiscal das empresas digitais e possível imposto digital europeu (2021/2010(INI)). Disponível em: < https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_PT.html >. Acesso em: 18 ago. 2021.

¹⁷⁴ Cfr. OECD (2019), Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

¹⁷⁵ OECD (2020), Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. Disponível em: < <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm> >. Acesso em: 29 ago. 2021, p. 27.

Estas regras dos pilares são medidas que trazem uma tributação do lucro da economia digital. E apesar da OCDE colocar que ambos são complementares, é nítida a maior atenção depreendida no Pilar 01, de maneira que o Pilar 02 é apresentado como uma complementação do primeiro em casos que este incorrer em resultados inaceitáveis.

Diferentemente do que tem ocorrido na implementação das alterações propostas na Ação 7 do projeto BEPS, com novas disposições sobre o estabelecimento permanente, o alinhamento na área dos impostos diretos tem evidenciado um interesse mais próximo das jurisdições, com a implementação do Instrumento Multilateral que trouxe respostas de empresas digitais, como a Amazon, Facebook, Google, dentre outras, que têm alterado partes estruturais de sua comercialização¹⁷⁶.

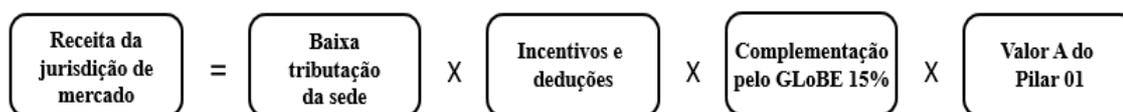
Porém, agora que houve a aprovação da implementação dos pilares pelos membros do quadro inclusivo, a implementação de novas abordagens exigirá mudanças significativas tanto nas legislações nacionais, quanto nos tratados e acordos internacionais, uma vez que busca a quebra de barreiras de legislações já estabelecidas.

Ou seja, o Pilar 02 busca estabelecer uma tributação mínima para as multinacionais, sem que importe sua localização ou interação no mercado, reduzindo as consequências contábeis e financeiras dos incentivos tributários que visam atrair as MNE. Isto porque, pode ocorrer de a jurisdição de mercado oferecer incentivos, de modo que a tributação no local da sede seja muito superior. Quando isso acontecer, deverá ser aplicado o GLoBE, com sua alíquota global mínima, como uma tributação complementar no Estado do mercado consumidor.

Assim, com o Acordo alinhado no “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*” restou decidido que a adesão ao Pilar 02 não será obrigatória e, mantendo o que havia sido decidido no *Interim Report* dois são os principais mecanismos para o atingimento dos objetivos do pilar dois, são eles: “Regra de Inclusão de Lucro” (*Income Inclusion Rule - IIR*), juntamente com a “Regra de Pagamento Pouco Tributado” (*Under Taxed Payment Rule - UTPR*”. Além disso, as regras do Pilar 02 são complementadas pela *Subject To Tax Rule* (STTR), as quais buscam reduzir as evasões que prejudicariam o país da sede da empresa, pelas transferências intragrupos.

¹⁷⁶ Ibidem.

Em uma simples abertura da operação narrada pelo Acordo final (OECD, 2021), percebe-se que:



*Imagem ilustrativa elaborada pela autora.

Ou seja, o Pilar 02 considera que a receita do Estado do usuário após a aplicação das regras do GLoBE será a relação entre a baixa tributação da empresa no país de sua sede que autorizou incentivos fiscais ou deduções relevantes, de maneira que deverá ter a complementação da arrecadação para o atingimento da alíquota mínima de 15% estabelecida no Acordo “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, considerando para tanto a fração do lucro global destinada à jurisdição de mercado.

No alinhamento final, o Pilar 02 trouxe alguns elementos relevantes, como por exemplo a obrigatoriedade em aceitar a imposição das regras GLoBE aplicadas por outros membros do quadro inclusivo e as exceções de aplicação, como por exemplo as empresas multinacionais que estão estreando no mercado terão 5 anos sem que haja a aplicação da regra do Pilar 02.

Após muita discussão entre os membros do Quadro Inclusivo, impulsionados pelo quanto determinado no *Interim Report*, 140 membros aderiram aos dois pilares no documento assinado em 08 de outubro de 2021. A partir de então inicia-se a corrida para a assinatura das Convenções Multilaterais.

Para o Pilar 01 ela terá que conter o plano de implementação e as consequências da aplicação, como a alocação do “Valor A”, a eliminação de possíveis bitributações e os procedimentos para incentivar a troca de informações.

Para o Pilar 02 a Convenção Multilateral será desenvolvida em meados de 2022 e deverá prever a transição entre as regras, além de facilitar os procedimentos de implementação do *Subject To Tax Rule* (STTR) nos Tratados Bilaterais. Além disso, também em 2022 deverá ser elaborado um quadro de implementação.

6.4. A problematização das soluções unilaterais e a extinção do Digital Service Tax - DST.

Antes da assinatura do “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, em outubro de 2021, que determinou a implementação dos Pilares, alguns Estados buscaram aumentar sua arrecadação com a economia digital, de modo que estabeleceram impostos digitais, sendo em regra aplicado o “*Digital Service Tax - DST*”

Ou seja, em junho de 2020, em meio a ocorrência da pandemia do COVID-19, os Estados Unidos anunciaram o abandono das negociações quanto à tributação da economia digital, uma vez que não concordavam com as bases estabelecidas no pilar um, pois acreditavam que prejudicaria as empresas de tecnologia americanas. Claramente, como narrado anteriormente, com a troca de gestão americana, houve a reconsideração e o retorno às tratativas.

Ocorre que, desde 2017, os Estados Unidos não têm tributado valores fora do território norte americano¹⁷⁷. Porém, a União Europeia está fechando o cerco para as gigantes digitais, que em regra, são americanas.

Contudo, na época, buscando enfrentar a possibilidade de tributação das empresas americanas, o governo americano ameaçou os membros da União Europeia em aumentar os tributos de importação de produtos europeus, como os vinhos da França.

Neste contexto a França ameaçou a ida à Organização Mundial de Comércio – OMC para barrar o referido aumento tributário na importação de seus produtos e logo em seguida deu andamento na estipulação de um imposto unilateral às empresas com presença digital, com alíquota de 3%, mas que, estando aberta a negociações e com receio de retaliações norte americanas, restou suspenso por alguns meses, mas posteriormente foi implementado. Seguindo o passo francês, o Reino Unido também instituiu referido tributo, com alíquota de 2% e depois desses dois países, vários outros deram esse passo, como Hungria, Itália, Espanha¹⁷⁸.

A França pode não ter sido o primeiro país a debater a ideia, mas foi a pioneira ao sancionar a lei que trata do Imposto Sobre Serviços Digitais.

¹⁷⁷ U.S. Pauses OECD Talks After Expressing Concern Over Digital Tax (forbes.com)

¹⁷⁸RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 135 e ss.

Apesar de toda a polêmica, a França nada mais fez do que seguir as recomendações da Comissão Europeia naquele momento, se aproximando ao máximo das diretrizes estabelecidas. Apenas diferenciando quanto ao total de receita em seu território, que ao invés dos 50 milhões estabelecidos nas propostas do ISD, preferiu estabelecer o critério de 25 milhões de euros em receita do grupo no território francês¹⁷⁹.

Mesmo que as medidas unilaterais terão que ser extintas, em consequência do acordo estabelecido no “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”:

“The MLC will require all parties to remove all Digital Services Taxes and other relevant similar measures with respect to all companies, and to commit not to introduce such measures in the future. A detailed definition of what constitutes relevant similar measures will be finalised as part of the adoption of the MLC and its Explanatory Statement”¹⁸⁰.

Mesmo assim, vale o destaque dos elementos do referido tributo, uma vez que sua vigência atingiu importantes jurisdições e perdurou por determinado período, apressando ainda mais a finalização do alinhamento pela OCDE.

Assim, as diretrizes do Imposto sobre determinados Serviços Digitais – ISD, abarcava três grandes categorias de serviços, com uma alíquota de 3%: “a) serviço de publicidade online; b) serviço de intermediação online (disponibilização de interfaces ou plataformas digitais que permitam aos utilizadores localizar outros utilizadores e interagir com eles, facilitando entrega de bens ou prestação de serviços); c) serviços de transmissão de dados, incluindo a venda ou cessação, dos dados recolhidos dos utilizadores gerados por atividades realizadas nas interfaces ou plataformas digitais”

Claramente muitos serviços digitais não foram abarcados pela proposta do ISD, como por exemplo o *streaming*. Isto se deve ao fato de que a proposta é inicial e pretendeu focar nas receitas mais volumosas. Como se fosse um projeto embrionário que poderá trazer mais frutos com o tempo e sua maior aceitação, se ampliando por mais países e mais serviços/produtos.

Tendo em vista que o ISD foi um tributo transitório, ele onerou apenas as empresas

¹⁷⁹ERNEST YOUNG. France issues comprehensive draft guidance on digital services tax. Disponível em <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax>. Acesso em 22 de jul. de 2021.

¹⁸⁰OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>>. Acesso em: 25 out. 2021.

com rendimentos anuais superiores a 750 milhões de euros em escala global, ou 50 milhões de euros dentro da União Europeia¹⁸¹, preservando o crescimento e desenvolvimento das empresas de menor porte, como as *startups*. Sem inibir a criação de novas empresas, pois miram nos grandes grupos da economia digital.

Além da diferenciação quanto à base tributável, uma vez que o ISD é mais limitado que a proposta de reforma do imposto de renda, as duas propostas se diferenciam também quanto à estipulação de um estabelecimento estável digital, pois na reforma do imposto sobre a renda, basta gerar renda superior a 7 milhões de euros por ano na jurisdição para que possa ser tributado por ela, não tem uma análise de grupo, com 750 milhões de euros do grupo, ou 50 milhões dentro da União Europeia. Destaca-se que o ISD também não tem critério de número de usuários ou de contratos¹⁸².

Porém, o avanço de medidas unilaterais, sem que houvesse uma ponderação entre países gerou insegurança jurídica internacionalmente. Pois as empresas multinacionais incorreram neste novo desincentivo de desenvolvimento do mercado internacional digital, o que engloba e muito o mercado de dados.

Quanto maior a diferenciação das legislações, maior a dificuldade de expansão das empresas, especialmente quando se trata de tributação, que já é uma questão mais técnica e sensível no comércio internacional.

A problemática da aplicação de medidas unilaterais no decorrer das negociações para a implementação de um imposto internacional diversas é diversa, especialmente porque a União Europeia, no seu surgimento com o tratado Maastricht, pretendeu alinhar diversos quesitos, dentro os quais colocaram-se as bases tributárias¹⁸³, criando-se uma ideia de tributação em bloco, que inclusive é bastante debatida pelo Mercosul.

A própria OCDE não apoiou a propagação das ações unilaterais, visto que trouxeram insegurança jurídica, com a possibilidade de volta da bitributação. Ou seja, tudo o que os países vêm lutando há anos para acabar, poderia ter retornado com as ações unilaterais.

Porém, referida preocupação foi resolvida com a proibição da manutenção do DST

¹⁸¹ COMISSÃO. On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf> Acesso em: 24 jan. 2021, p. 20.

¹⁸² Ibidem.

¹⁸³ RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020, p. 179.

às jurisdições que assinaram o “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, que além de proibir a manutenção e propagação dos impostos unilaterais, alinou e determinou a aplicação dos Pilares para que as jurisdições se adaptem para arrecadar proporcionalmente os tributos resultantes da economia digital.

7. CONCLUSÃO

A economia digital tem se desenvolvido em uma escala global, sem precedentes, gerando grande dificuldade de tributação pelos impostos existentes que se firmam em princípios e elementos de conexão já tanto discutidos e em grande parte já estabilizados na sociedade internacional em forma de legislações, acordos sobre as duplas tributações ou até mesmo tratados entre países.

Com isso, colocam-se dois dos principais desafios encontrados para a tributação de atividades digitais e desmaterializadas: o primeiro é a dificuldade de encontrar um elemento de conexão que seja suficiente para interligar a intangibilidade dos serviços e comércios digitais com uma jurisdição competente para tributá-los; o segundo desafio se dá no impasse da identificação dos consumidores e fornecedores para que se comprove a ocorrência da transação e posteriormente, a determinação de onde ocorrerá a tributação.

O ponto focal é o necessário consenso entre os Estados, a fim de se estabelecer os critérios que basearão a divisão de competências para a tributação das jurisdições de mercado, sendo que a busca por uma harmonização tributária se interliga à ideia de junção dos Estados que, por sua vez, já estão conectados pela comercialização internacional.

Ou seja, o elemento físico do Estabelecimento Permanente anteriormente estabelecido pelo artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE restou obsoleto, de maneira que a tributação deve migrar para novos elementos que desconsiderem a obrigatoriedade da estipulação da conexão física. Claramente porque o condicionamento da tributação internacional à presença física não assegura uma justa e igualitária tributação das atividades desmaterializadas.

O debate quanto à legalidade ou não do planejamento fiscal agressivo se estende para a tributação da economia digital, que por sua desmaterialização acaba incorrendo em uma maior facilidade de alteração do local de efetivação do fato gerador tributário. Até mesmo porque as grandes empresas da economia digital, apesar de muitas vezes não estipularem um Estabelecimento Estável em cada Estado que atuam, têm grande capacidade contributiva sobre os valores que são gerados em cada jurisdição.

Mesmo com os esforços do relatório BEPS para encerrar a evasão da tributação, com relação ao Estabelecimento Permanente não teve robustez suficiente para reformular a

conceituação tradicional, de forma que incorreu na manutenção, ainda que mínima, de elementos físicos.

Destaca-se que, cada vez mais, tem ocorrido a desterritorialização das prestações/comercializações e a despessoalização dos agentes, sendo eles consumidores, prestadores ou comerciantes, bastando que se tenha acesso à internet para que consiga realizar uma compra ou uma venda, de maneira que estes novos comportamentos devem ser assimilados e disciplinados também pelo Direito Tributário.

Para tanto, as Ações estipuladas pelo plano BEPS, bem como os relatórios da OCDE, G20 e G7 debatem as problemáticas de tributação internacional que podem ser, e em regra são, potencializadas pela economia digital.

Logo, é necessário se atentar ao fato de que a economia digital tem rendimentos bilionários e o atraso da estipulação de um consenso entre os países acabou mantendo a fuga fiscal das empresas que teriam uma boa capacidade contributiva. Pois, mesmo que tenham acordos avançados, como o plano BEPS, o *Interim Report*, e especialmente o “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, a ausência da troca de informações entre as jurisdições possibilita a blindagem e planejamento pelas grandes empresas, especialmente na contextualização da microeconomia de dados.

Além disso, a delonga no alinhamento global para determinar como lidar com esses novos desafios, fez com que cada vez mais os países tomassem decisões unilaterais e internas, sem coordenação com o que se propõe no cenário internacional. Porém, as medidas unilaterais tiveram caráter meramente transitório e rápido, sendo que sua manutenção prolongada certamente incorreria em novas formas de bitributação. Por isso foi devidamente colocada na proposta do “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, a obrigatoriedade da exclusão dos impostos unilaterais, que são inviáveis em um cenário tomado pela globalização.

Uma das maiores dificuldades de substituir os conceitos tradicionais dos elementos de conexão é o alinhamento para determinar um novo *nexus* que atinja os objetivos dos Estados. A partir disso foram criadas discussões e reuniões em âmbito global, de maneira que a OCDE e o G20 idealizaram o estabelecimento da tributação da economia digital baseada na “presença virtual significativa”, visto que as empresas usufruem de vantagens disponibilizadas pelo país, além da interação com os usuários consumidores.

Contudo, o *Interim Report*, tentando assolar a problemática da determinação dos requisitos de alinhamento do que poderia ser considerado “significativo”, ou como estabelecer regras para sua definição, aclarou que o elemento conectivo deveria ser a jurisdição de mercado, o que restou confirmado e homologado pelos membros do quadro inclusivo no documento “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”,

Isto porque os Estados estão buscando tributar as grandes multinacionais de tecnologia, como a Meta (Facebook) e o Google, que, em regra, utilizam os benefícios proporcionados por suas jurisdições sem trazer retorno financeiro ao Estado, mesmo que tenham gerado lucros por lá, com a exploração do mercado consumidor, especialmente com a captação dos dados dos usuários que é um dos aspectos materiais a serem considerados para a determinação da base que deveria ser tributada.

Tanto é que o mercado de dados é um dos principais fomentos da lucratividade da economia digital, visto que o benefício econômico de sua utilização ainda é imensurável, com destaque às etapas do processo de mineração e comercialização, muitas vezes catalisadoras das operações principais das empresas, pois, como comentado, os dados dos consumidores/usuários são utilizados como insumos para os mercados digitais, aumentando o lucro pela aplicação do tratamento dos dados. Ou seja, tem impacto direto na base tributável, devendo ser considerado para a aplicação do elemento de conexão.

Destaca-se que a alta lucratividade do mercado de dados é proporcional à importância do bem que está sendo comercializado, que é a privacidade do usuário, com a comercialização de dados dos consumidores, de maneira que toda cautela deve ser usada para preservar ao máximo as informações, valendo-se, inclusive, da tecnologia Blockchain para as transferências de dados no mercado, o que fomenta a discussão de abertura das informações de localização dos usuários, a fim de facilitar a identificação do *nexus* “jurisdição de mercado”.

Além do estabelecimento do novo *nexus*, também é necessária a estipulação de mecanismos para a resolução de conflitos que poderão surgir sobre as formas de repartição de receita entre as jurisdições de mercado, além das formas de fiscalização das operações, tendo em vista a dificuldade de acesso às informações contábeis. Até mesmo por isso se faz a necessária ampliação do *compliance* internacional, com a possibilidade de aumento da troca de informações entre os Estados.

Esta ideia é reiterada no documento “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, que se preocupou com a possibilidade de conflitos após a confirmação da implementação dos Pilares, de modo que determinou a inclusão do tema no Instrumento Multilateral a ser elaborado com as etapas da implementação dos Pilares e as regras de atingimento dos valores do Pilar 01, bem como a forma de cálculo do Pilar 02.

Além disso, o referido documento se baseou no quanto proposto no *Interim Report*, sendo que em 08/10/2021, os membros do Quadro Inclusivo homologaram a implementação dos dois Pilares descritos no relatório anterior, especificando o plano de aplicação nas jurisdições. Assim, o Pilar 01 se atentará para a localização dos lucros das multinacionais, que prestam ou comercializam algum serviço ou produto pertencente à economia digital, com destinação aos consumidores de outras jurisdições. Estabelecendo inicialmente o “Valor A” que é o *quantum* determinado pelo fracionamento dos rendimentos da empresa. Já o Pilar 02 garante uma tributação mínima, como se fosse uma complementação aos impostos existentes.

O grande avanço trazido pela assinatura do “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”, é importante para que as jurisdições que recebem a ação comercial das multinacionais possam ter a contraprestação correta pela utilização das vantagens e infraestruturas daquele mercado.

Certamente o estabelecimento de uma nova convenção se faz necessário, visto que, mesmo com a assinatura da concordância de aplicação dos Pilares, as nações interessadas na diminuição do BEPS da economia digital enfrentam questões delicadas, como alocação de lucro, conceituação de jurisdição de mercado, tributação parcial entre países, determinação de um conceito de presença digital significativa, dentre outros.

Destaca-se que a ideia de aplicação da conexão pelo Estado em que ocorre o consumo é medida favorável aos países subdesenvolvidos, uma vez que são eles que concentra grande parte do potencial consumerista, especialmente usuários da economia digital. Assim, resta nítida a tendência da valorização da jurisdição de mercado como elemento central da determinação da presença virtual significativa.

Por fim, conclui-se que é necessário o aprofundamento de estudos e debates entre os Estados, visto que, mesmo com a concordância na estipulação dos Pilares para a tributação da economia digital transfronteiriça, que trouxe uma maior segurança jurídica para os países,

ainda restam muita etapas a serem cumpridas na elaboração de um Instrumento Multilateral que agrade às jurisdições.

Isto porque as principais questões que interferem na base tributável do mercado de dados e em todo o mercado digital, como a imaterialidade de todos os elementos que envolvem estas operações, deverão ser analisadas e especificadas na elaboração do documento multilateral, sendo que também deverão constar as regras detalhadas para a elaboração dos cálculos dos valores dos Pilares, que precisarão de componentes sólidos para localizar o usuário/consumidor da operação, a fim de apurar a presença da multinacional naquele mercado, de maneira que aquela jurisdição passe a participar do fatiamento de valores trazidos no Pilar 01.

8. REFERÊNCIAS

ABREU, José Carlos. A tributação dos estabelecimentos estáveis. Porto: Vida Económica – Editorial, AS, 2012.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Concorrência Internacional e Tributação da Renda no Brasil. Orientador: Dr. Luís Eduardo Schoueri. 2012.275. Tese de Doutorado em Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

ALVES, José Carlos Moreira. Direito Romano. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ANAND, Sarabjot S; BELL, David A; HUGHES, John. A Data Mining methodology for cross-sales, Knowledge-Based Systems, Volume 10, Issue 7, 1998, Pages 449-461. Disponível em <[https://doi.org/10.1016/S0950-7051\(98\)00035-5](https://doi.org/10.1016/S0950-7051(98)00035-5)>.

BARBIERI, Fabio. OLIVEIRA, Roberto de. VASCONCELLOS, Marco Antonio de. Manual de microeconomia. São Paulo: Atlas, 2011.

BATISTA, Diego Alves Amaral; RANGEL, Luís Felipe Vieira. Aspectos fiscais aplicáveis à cessão e disponibilização de dados. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coords.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

BAUMAN, Zygmunt. Globalização: as consequências humanas, tradução Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1999. ISBN 85-7110-495-6.

Bell, D. O Advento da Sociedade Pós-Industrial. São Paulo. Cultrix. 1974.

BIANCO, João Francisco; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coords.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

BOSSA, Gisele Barra. Novos Rumos da Tributação na Economia Digital e a Importância do Mercado Consumidor na Caracterização do Estabelecimento Permanente Virtual. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

BRANDEIS, Louis D; WARREN, Samuel D. *The right to privacy*, Harvard Law Review, Vol. 4, No. 5. Boston, 1890, p. 193-220. disponível em <<https://www.cs.cornell.edu/~shmat/courses/cs5436/warren-brandeis.pdf>>. Acesso em: 29 mar. 2020.>.

BRASIL, Decreto nº 592, de 06 de julho de 1992. Atos Internacionais. Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos. Promulgação, 1992. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm>.

CALIENDO, Paulo. Estabelecimentos permanentes em direito tributário internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CAMPOS, Lucas Augusto Ponte. Os elementos de conexão em direito tributário internacional: definindo o significado de “residência” para pessoa física e contribuição do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, V. 103, p. 877 – 889, jan./dez. 2008. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67832/70440>>.

CAMPOS, Luiz Fernando B. METADADOS DIGITAIS: revisão bibliográfica da evolução e tendências por meio de categorias funcionais. Disponível em <<http://www.brapci.inf.br/index.php/article/download/11673>>.

CAPONE, Rodrigo Sense; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Developing countries and the role of civil Society in the contemporary international taxation system. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, Brasília, 2018.

CARVALHO, Isabel Cristina Louzada; KANISKI, Ana Lúcia. A sociedade do conhecimento e o acesso à informação: para que e para quem?*. Brasília, 2000. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/ci/v29n3/a04v29n3.pdf>>.

CARVALHO, Isabel Cristina Louzada; KANISKI, Ana Lúcia. A sociedade do conhecimento e o acesso à informação: para que e para quem?*. Brasília, 2000. Disponível em: <<https://www.scielo.br/pdf/ci/v29n3/a04v29n3.pdf>>.

CARVALHO, Paulo de Barros. O Princípio da Segurança Jurídica em Matéria Tributária. Revista Diálogo Jurídico. Salvador: DP, nº 16, maio-agosto, 2007.

CHABALDAS, Ravi; CHECA, Enrique; PLATT, James; SOUZA, Rob. Seven Ways to Profit from Big Data as a Business, 05 de mar. de 2014. Disponível em: <<https://www.bcg.com/pt-br/publications/2014/technology-digital-seven-ways-profit-big-data-business.aspx>> Acesso em 28 de jan. de 2020>.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. Teoria Geral do Processo. 13ª edição. São Paulo: Malheiros, 1997.

COMISSÃO EUROPEIA. Communication From The Commission To The European Parliament And The Council. Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/communication_fair_taxation_digital_economy_21032018_en.pdf>

COMISSÃO EUROPEIA. Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais Disponível em: <<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>>.

COMISSÃO EUROPEIA. Fair Taxation of Digital Economy. Pacote de medidas.

Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_pt>.

COMISSÃO EUROPEIA. On the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. Disponível em <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf>.

COMISSÃO EUROPEIA. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf> Acesso em 22 de fev. de 2020>.

COMISSÃO Europeia. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2019 Final Report. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2019_en.pdf> Acesso em 22 de fev. de 2020>.

CONSELHO EUROPEU. Convenção para a Protecção dos direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais, 1950. Disponível em <https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POR.pdf>.

CONVENÇÃO Modelo 2000/2005, OCDE. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf>.

CONVENÇÃO Modelo 2000/2005, OCDE. Disponível em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf>.

CONVENÇÃO multilateral para a aplicação das medidas relativas às convenções fiscais destinadas a prevenir a erosão da base tributária e a transferência de lucros. OCDE. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-portuguese.pdf>>.

DATA is giving rise to a new economy. The Economist, 06 de maio de 2017. Disponível em: <<https://www.economist.com/briefing/2017/05/06/data-is-giving-rise-to-a-new-economy>>.

Declaração Universal dos Direitos Humanos. Disponível em: <https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Documents/UDHR_Translations/por.pdf>.

DELOITTE. Tax Insights: OCDE Inclusive Framework reaches political agreement on Pillar One and Pillar Two”. Disponível em <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/au/Documents/tax/deloitte-au-tax-insights-oecd-inclusive-framework-reaches-political-agreement-pillar-1-2-050721.pdf>>.

DOURADO, Ana Paula. A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização Na Comunidade Europeia, CCTF, Lisboa.

- DOURADO, Ana Paula. Governação Fiscal Global. Coimbra: Almedina, 2017.
- ENIAC. Disponível em <<https://www.computerhistory.org/revolution/birth-of-the-computer/4/78>>.
- DU, Xiaojiang; HAN, Gang; LI, Yannan; YU, Yong; ZHAO, Yanqi. Machine learning based privacy-preserving fair data trading in big data market, Information Sciences, v. 478, 2019, Pages 449-460. Disponível em <<https://doi.org/10.1016/j.ins.2018.11.028>>.
- ERNEST YOUNG. France issues comprehensive draft guidance on digital services tax. Disponível em <https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/france-issues-comprehensive-draft-guidance-on-digital-services-tax>.
- ESTADOS UNIDOS. Constituição, Constitution of the United States, 1787. Disponível em <https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm#amendments>.
- FACEBOOK scandal 'hit 87 million users'. BBC News, 04 de abril de 2018. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/technology-43649018>>.
- FAIR Taxation of the Digital Economy, Comissão Europeia. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en>.
- FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência. Revista de Direito Tributário, São Paulo, 2008.
- FILHO, Jorge José Roque Pires. Os desafios da Tributação na Economia Digital. Orientador: Dr. José Casalta Nabais. 2017.140. Dissertação de Mestrado - Ciências Jurídico-Políticas/Menção em Direito Fiscal, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017.
- FOLIGNO, Camille. Estabelecimento Permanente no Brasil à Luz das Recomendações da OCDE. In: SAUNDERS, Ana Paula; Pepe, Flávia Cavalcanti; Utumi, Ana Cláudia Akie (Coords.). Estudos de Tributação Internacional. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- G7: Rich nations back deal to tax multinationals. Disponível em: <<https://www.bbc.com/news/world-57368247>>.
- GIDDENS, Anthony. O mundo na era da globalização. Lisboa: Presença, 2000.
- GOUVEIA, Luis Manuel Borges. Sociedade da Informação – Notas de contribuição para uma definição operacional, novembro de 2004; Disponível em: <Im@ufp.pt,<http://ufp.pt/~Imbg>>.
- IDC's Global DataSphere Forecast Shows Continued Steady Growth in the Creation and Consumption of Data. Disponível em: <<https://www.idc.com/getdoc.jsp?containerId=prUS46286020>>.

IMPACTOS da nova diretiva da União Europeia, FGV, 2018. Disponível em: <<https://direitosp.fgv.br/evento/impactos-nova-diretiva-uniao-europeia-tendencias-tributacao-economia-digital>>.

IVA: regras e taxas aplicáveis. União Europeia. Disponível em: <https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_pt.htm?pk_campaign=YEB_Search2019-20&pk_medium=banner2&pk_source=google_pt&pmclid=b_10715683_wp_3980839_k_3466725>.

KAISER, Brittany. Manipulados: como a Cambridge Analytica e o Facebook invadiram a privacidade de milhões e botaram a democracia em xeque; tradução Roberta Clapp, Bruno Fiuza, 1 ed. Rio de Janeiro: Harper Collins, 2020.

KLEINBARD, Edward D. Stateless Income. Florida Tax Review, Vol. 11, p. 708, 2011. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=1791769>>.

LOCKE, John. Segundo tratado sobre o governo civil: ensaio sobre a origem, os limites e os fins verdadeiros do governo. Petrópolis: Vozes, 1999.

LOPES, Ana Maria D'Ávila. A hermenêutica jurídica de Gadamer. Ana Maria D'Ávila Lopes. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/560/r145-12.pdf?sequence=4&isAllowed=y>>.

LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María. Principios Básicos de Fiscalidad Internacional. Barcelona: Marcial Pons, 2010.

LYON, David. Surveillance as Social Sorting. Londres: Routledge, 2003.

MANKIW, N. Gregory. Princípios de Microeconomia - Tradução da 6ª edição norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2014.

MANUAL da Legislação Europeia sobre Proteção de Dados, Conselho da Europa, Bélgica, 2014 Disponível em: <https://www.echr.coe.int/Documents/Handbook_data_protection_POR.pdf>.

MARTINI, Renato. Sociedade da informação: para onde vamos. São Paulo: Trevisan Editora, 2017. ISBN: 978-85-9547-019-6.

MENDES, Schertel, L. Série IDP - Linha de pesquisa acadêmica - Privacidade, proteção de dados e defesa do consumidor. São Paulo: Saraiva, 2014.

MONTEIRO, Gonçalo Grade. As Incertezas da Tributação Direta na Economia Digital: A Metamorfose do Estabelecimento Estável. Orientador: Dr. Vasco Branco Guimarães. 2018. 168. Dissertação de Mestrado - Direito das Sociedades Comerciais, Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE), Lisboa, 2018.

MOURA, Fabio Clasen de. Imposto sobre Serviços: operações intermunicipais e

internacionais - Importação e Exportação. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

NABAIS, José Casalta. Direito fiscal. 7ª. ed. Coimbra: Almedina, 2012.

NABAIS, José Casalta. Introdução ao Direito Fiscal das Empresas. Coimbra: Almedina, 2019.

NABAIS, José Casalta. A Determinação da Matéria Tributável no IRC. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. RFPTD, V.1, N.1, 2013. Disponibilizado em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/5630/4224>>.

NABAIS, José Casalta. Alguns desafios atuais da tributação. Revista de Direito Tributário, 2004.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: <<https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:redes.virtual.bibliotecas:revista:2002:000710746>>.

NEUMARK, Fritz. Principios de la Imposición. p. 64 apud FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na Economia por meio da Tributação – A Proteção da Empresa e a Livre Concorrência. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 99, 2008.

NOVAS regras para combater a fraude ao IVA no comércio eletrônico. Parlamento Europeu, 12 de dez. de 2019. Disponível em: <<https://www.europarl.europa.eu/news/pt/agenda/briefing/2019-12-16/3/novas-regras-para-combater-a-fraude-ao-iva-no-comercio-eletronico>>.

NOVOA, Cesar Garcia. Reflexiones sobre la influencia de la globalización en los principios tributarios. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Direito Tributário Internacional Aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 34. Tradução por Felipe Kertesz Renault. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, 2020.

OCDE. A expansão da sociedade de informação acarretou mudanças importantes nas expectativas do cidadão e nas estruturas organizacionais bem como nos processos culturais e trabalhistas. Para permanecerem receptivos às necessidades do cidadão, os governos terão de adotar ferramentas de informação social e práticas trabalhistas, 2003. Disponível em <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264101197-sum-pt.pdf?expires=1588299446&id=id&acname=guest&checksum=94814F4A6B26130DF0465AD43F1DF9DE>>.

OCDE. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce”, 1998. Disponível em <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>.

OCDE. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>.

OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy – Action 1: 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (OECD 2015).

OCDE. Commentaries On the Articles of the Model Tax Convention 2014. Disponível em <<https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>>.

OECD. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. Disponível em: <<https://www.oecd.org/ctp/consumption/1923256.pdf>>.

OECD. Final Reports, 2015. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/beps-2015-final-reports.htm>>.

OCDE. Forum on Electronic Commerce. Disponível em: <<https://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecdforumonelectroniccommerce.htm>>.

OCDE. Hearings: The Digital Economy 2012. Disponível em: <<https://www.oecd.org/daf/competition/The-Digital-Economy-2012.pdf>>.

OCDE. Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Patrimônio. Cadernos ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2010.

OCDE. ORGANISATION for European Economic Co-operation. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>>.

OCDE. ORGANISATION for European Economic Co-operation. Disponível em: <<http://www.oecd.org/general/organisationforeuropeaneconomicco-operation.htm>>.

OCDE. Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades, 2004. Disponível em: <<https://www.oecd.org/daf/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>>.

OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, 2014. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page17>.

OCDE. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7, 2015. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report-9789264241220-en.htm>>.

OCDE. Understanding tax avoidance, 2021. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/>>.

OECD. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2019.

OECD. Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy –

January 2020, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, 2020. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>>.

OECD. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021. Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.htm>>.

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

ONU. Direito à privacidade. Nações Unidas Brasil, 2018. Disponível em: <<https://brasil.un.org/pt-br/81736-artigo-12-direito-privacidade>>.

ORTÍZ, Ana Isabel H. La violación de la intimidad em la protección de datos personales. Madrid: Editora Dykinson, 1999.

OZDEMIR, Senan. Principles of Data Science. Second Edition. United Kingdom: Packt Publishing Ltd. 2018. ISBN 978-1-78980-454-6.

PARLAMENTO EUROPEU. Relatório sobre a tributação da economia digital: negociações na OCDE, domicílio fiscal das empresas digitais e possível imposto digital europeu (2021/2010(INI)). Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-9-2021-0103_PT.html>.

PEREIRA, Paula Rosado. Em Torno dos Princípios do Direito Fiscal Internacional. In: CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coords.). Lições de Fiscalidade. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2013.

PEREIRA, Paula Rosado. O papel do estabelecimento estável no Direito Fiscal Internacional, 2013.

PEREIRA, Paula Rosado. Princípios do Direito Fiscal Internacional. Coimbra: Almedina, 2010.

PEREIRA, Paula Rosado. Princípios do Direito Fiscal Internacional Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu, Almedina, 2010.

PEREIRA, Paula Rosado. Princípios operativos do direito fiscal internacional. Coimbra: Almedina, 2010.

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: FARIA, Renato; SILVEIRA, Ricardo; MONTEIRO, Alexandre (Coords.). Tributação da Economia Digital: Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva, 2018.

PORTER, Michael Eugene. Vantagem Competitiva, Rio de Janeiro, Editora Campus, 1989.

PORTUGAL. Projeto de Lei n.º 1123/XIII/4.^a BE, de 12 de janeiro de 2019. Cria o imposto sobre determinados serviços digitais. Comissão de Orçamento, Finanças e Modernização Administrativa (5.^a). Disponível em: <<http://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a53556c4d5a5763765130394e4c7a564454305a4e5153394562324e31625756756447397a5357357059326c6864476c3259554e7662576c7a633246764c7a5178596a6c6a4f575a6c4c54526d4d6a67744e4455344e6930354e7a6c684c544578596d45344f47597a4e474d774e5335775a47593d&fich=41b9c9fe-4f28-4586-979a-11ba88f34c05.pdf&Inline=true>>.

PRICE. Analisar e agir, preparando o futuro Implementar o BEPS Action Plan, 2015. Disponível em: <<https://www.pwc.pt/pt/eventos/imagens/2015/pwc-beeps-conferencia.pdf>>.

PROTEÇÃO de dados na UE. Disponível em: <https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection/data-protection-eu_pt> Acesso em 04 de abr. de 2020.

QUANTO dinheiro o Facebook ganha com você (e como isso acontece). BBC News, 10 de nov. de 2016. Disponível em: <<https://www.bbc.com/portuguese/internacional-37898626>>.

REGULAMENTO (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02016R0679-20160504>>.

REGULAMENTO (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu. Disponível em <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02016R0679-20160504>>.

RENAULT, Felipe Kertesz. Competência Tributária Internacional e Economia Digital, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

RESOLUÇÃO do Parlamento Europeu sobre a tributação justa numa economia digitalizada e globalizada: BEPS 2.0 (2019/2901(RSP)). Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/B-9-2019-0238_PT.html>.

RESOLUÇÃO do Parlamento Europeu sobre a tributação justa numa economia digitalizada e globalizada: BEPS 2.0 (2019/2901(RSP)). Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/B-9-2019-0238_PT.html>.

RIBEIRO, Claudio Paiva. A tributação do estabelecimento estável na economia global e digital: uma análise jurisprudencial em Portugal. Orientador: Dra. Cidália Maria da Mota Lopes. 2018. 129. Dissertação de Mestrado. Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra, 2018.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. Rio de Janeiro 2015.

RODOTÀ, Stefano. A vida na sociedade da vigilância: a privacidade hoje. Tradução de Sanilo Doneda e Luciana Cabral Doneda. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

SAMPAIO, Luiza, LENZA, Pedro. Microeconomia esquematizado. São Paulo: Saraiva, 2019.

SANDRONI, Paulo. Novíssimo dicionário de economia. São Paulo: Editora Best Seller, 1999.

SCHMARZO, B. Big data: understanding how data powers Big Business. Indianapolis: John Wiley & Sons, Inc., 2013. ISBN 978-1-118-73957-0.

SCHNEIER, Bruce. Data and Goliath: The Hidden Battles to Collect Your Data and Control Your World. New York: W.W. Norton & Company, 2015.

SILVEIRA, Sergio Amadeu da. Tudo sobre tod@s redes digitais, privacidade e venda de dados pessoais. São Paulo: Edições Sesc, 2017.

The End of Theory: The Data Deluge Makes the Scientific Method Obsolete. Disponível em: <<https://www.wired.com/2008/06/pb-theory/>> Tributário, São Paulo, v. 99, 2008.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo de Capitani di.; OLIVIA, Caterina Corrado; GREGO, Marco Aurélio; e ROCHA, Sergio André. Manual de Direito Tributário Internacional, Brasília STF: Dialética.

UNIÃO EUROPEIA. Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. 2000. Disponível em <https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_pt.pdf>.

UNIÃO EUROPÉIA. Regulation (EU) 2016/679 of the European Parliament and of the Council of 27 April 2016 on the protection of natural persons with regard to the processing of personal data and on the free movement of such data, and repealing Directive 95/46/EC (General Data Protection Regulation) (Text with EEA relevance) Disponível em: <<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:02016R0679-20160504>>.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Troca de informações com base em tratados internacionais: uma necessidade e uma tendência irreversível. Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário, 2009.

VASCONCELOS, Pedro Pais de. Direito de personalidade, Coimbra: Almedina, 2014.

WHAT European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Disponível em: <<https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>>.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

XAVIER, Alberto. Os Elementos de Conexão em Direito Tributário Internacional. 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.

ZANINI, Leonardo Estevam de Assis. O surgimento e o desenvolvimento do right of privacy nos Estados Unidos. Revista Doutrina, 27 de fev. de 2015. Disponível em: <https://revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?https://revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao064/Leonardo_Zanini.html>.