Alessandra Okuma: Breve panorama da tributação da economia digital

O propósito deste artigo é descrever os avanços globais para a tributação da economia digital e dos novos negócios. Não se pretende apresentar uma solução mágica, até porque seria impossível, mas divulgar as práticas internacionais e estimular o debate.

A economia digital trouxe novos desafios aos Estados e aos contribuintes. Atualmente há diversas modalidades de softwares, internet das coisas, plataformas de economia compartilhada — Uber, AirBnb —, jogos online, *e-commerce*, *market place*, *cloud computing*, *streaming*, bitcoins, e outros negócios disruptivos, dentre outros negócios que movimentam cifras bilionárias.

Esses novos negócios admitem a aproximação das partes por intermédio de plataformas digitais que facilitam as transações, as quais envolvem mercadorias corpóreas ou incorpóreas, serviços presenciais ou remotos e operações financeiras.

A desnecessidade de circulação física e ausência de bens tangíveis permite que empresas atuem em diversos países sem a presença física de um estabelecimento. Muitas operações são realizadas em ambiente virtual, pela internet, e as receitas de intermediação, publicidade e outras são vultuosas.

Por exemplo, de acordo com informações financeiras de 2017[1], 88% das receitas do Google decorrem de publicidade, assim como 93% das receitas do Facebook e até 18% das receitas da Amazon (classificadas como mídia na tabela abaixo):

Table 2. Financials of Gafam in 2017
Sources: Author's own creation based on MarketWatch, Financial Times, Bloomberg Molla (2018) and Form 10-K

	Google	Apple	Facebook	Amazon	Microsoft
Stock market value (MS)	685,730	810,000	443,700	483,000	559,000
Sales (MS)	90,272	216,000	28,000	136,000	85,320

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Origin of sales	Advertising: 88% Others: 21%	iPhone: 61% Services: 9% Others: 7% iPad: 7% Mac: 10%	Advertising: 93% Others: 7%	Products: 72% Media: 18% Cloud: 9% Other: 1%	Windows: 9% Office: 28% Server/Azure: 22% Xbox: 11% Advertising: 7% Others: 23%
Revenue from outside the USA	57%	70%	54%	38%	54%
Employees	72,000	116,000	18,770	341,000	114,000
Investment in R&D (MS)	16,680	11,680	7,880	22,680	12,380
Market value/sales	7.60	3.75	15.80	3.55	6.55
Revenue/employee (MS)	1.25	1.86	1.49	0.39	0.75
Gross income	21%	21%	36%	22%	20%

A Apple aufere 9% de receitas de serviços e 7% de “outros”. A Microsoft também presta serviços de publicidade que representam 7% de suas receitas. Além disso, todas essas empresas auferem rendas fora dos Estados Unidos, sendo o Google 57%, a Apple 70%, o Facebook 54%, a Amazon 38% e a Microsoft, 54%.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tratou da economia digital na Ação 1 do Projeto Addressing Base Erosion and Profit Shifting (Beps), cujas diretrizes são coerência, substancia e transparência na tributação internacional dos lucros das empresas. O relatório apontou os principais problemas da tributação da economia digital, dentre eles: (i) o fluxo dos bens intangíveis, a mobilidade dos usuários e a volatilidade dos negócios; (ii) a relevância das informações oferecidas pelos usuários, usualmente de modo gratuito e voluntário, que tem resulta em um banco de dados de alto valor agregado; (iii) a estratégia das empresas de evitar presença tributável nos mercados de atuação. Para tratar essas questões, a OCDE recomenda, em resumo: combate à simulação e planejamentos abusivos; reformulação do conceito de estabelecimento permanente e revisão das regras de preços de transferência, com o objetivo de permitir a tributação da renda no país de destino[2].

A diretiva do Conselho da Comunidade Europeia para Serviços Digitais é mais completa e estabeleceu critérios objetivos para a tributação da economia digital. Admitiu a tributação das rendas de estabelecimentos permanentes virtuais, ou seja, aqueles que têm presença digital significativa[3]em determinado Estado, caracterizados por: (i) receita de produtos e serviços digitais seja superior a sete milhões de euros ou; (ii) plataformas que tenham mais de cem mil usuários ou; (iii) número de negócios online exceda três mil contratos. A atribuição de rendas tributáveis nesse Estado levará em consideração

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

os lucros pelos dados de usuários (publicidade online), dos serviços de conexão de usuários (*marketplace* ou economia compartilhada) e outros serviços digitais (subscrição de *streaming*).

Com fundamento nessa diretiva, em julho de 2019 a França introduziu a denominada GAFA Tax, que pretende alcançar rendas das grandes empresas de tecnologia Google, Apple, Facebook e Amazon (Lei 2019-759, de 24 de julho de 2019). O Reino Unido também pretende instituir tributo semelhante.

Em janeiro de 2020, a OCDE avançou em um modelo para tributação da econômica digital, com a aprovação do Inclusive Framework[4], que examinará a questão em duas vertentes: a primeira com foco na alocação da competência tributária dos Estados e a segunda para tratar das demais questões relacionadas ao Beps.

O Inclusive Framework propõe a expansão da competência tributária do Estado da residência do consumidor/usuário (chamado Estado do mercado), atribuindo-lhe três categorias de rendimentos:

Categoria A: um percentual das receitas auferidas no Estado do Mercado, independentemente da presença física, especialmente em relação a serviços digitais. Esse percentual deve refletir os lucros associados a uma participação ativa de um negócio na economia do Estado do Mercado, mediante atividades diretas ou indiretamente exercidas naquele país.

Categoria B: Uma remuneração fixa baseada no princípio *arm's length*, definida de acordo com a distribuição de funções que são exercidas no Estado do Mercado.

Categoria C: Refere-se a lucros adicionais por negócios que excedam as funções compensadas pela categoria anterior. Os critérios para determinação ainda estão em discussão e não foram claramente definidos.

Estão no escopo do Inclusive Framework: ferramentas de busca online, redes sociais, plataformas de intermediação online (*marketplaces*), *streaming* digital, jogos online, *cloud computing* e publicidade online, bem como operações diretas ao consumidor (computadores pessoais, roupas, cosméticos, artigos de luxo, automóveis, *franchising*, licenças de uso de hotéis e restaurantes). Cogita-se que as diretrizes sejam aplicadas para grupos cuja receita bruta seja superior a 750 milhões de euros, nos moldes da Ação 13 do Beps.

Ainda há muito trabalho a ser feito tanto pela OCDE, quanto individualmente pelos países. No Brasil, seria necessária a definição clara do conceito de estabelecimento permanente, que considerasse inclusive os negócios realizados por meios digitais. Assim, o Fisco poderia alcançar rendas de *e-commerces* como Aliexpress e outros que não possuem instalações físicas, nem agentes no Brasil[5].

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Além da eficiência fiscal a previsão de critérios claros para o conceito de estabelecimento permanente trará segurança jurídica aos contribuintes. Essa definição foi essencial, por exemplo, no julgamento do RESP 1.272.897, da Iberdrola Energia, no qual se discutiu a aplicação do tratado Brasil-Espanha. OFisco pretendia tributar o lucro de empresa residente na Espanha, pela prestação de serviços aqui noBrasil. A ausência de estabelecimento permanente foi crucial para a definição, como se depreende dosvotos do ministro Napoleão Maia Nunes Filho (relator) e da ministra Regina Helena Costa.

A normatização, portanto, traz grandes vantagens: afasta a insegurança de empresas que pretendem atuar no Brasil, permite alcançar rendas da economia digital que atualmente não são tributadas e propicia a adequada aplicação dos tratados para evitar a dupla tributação da renda.

[1] BUSTOS, J C Miguel e IZQUIERDO-CASTILLO, I.(2019): *Who will control the media? The impact of GAFAM on the media industries in the digital economy*. Revista Latina de Comunicación Social, 74, pp. 803 to 821. http://www.revistalatinacs.org/074paper/1358/41en.html

[2] Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm

[3] Disponível em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/e_proposal_significant_digital_presence_2103201

[4] O Inclusive framework é constituído de um grupo de 137 países do qual o Brasil é parte. https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf

[5] O atual artigo 469 do RIR/2018 (Na hipótese de serem efetuadas vendas no País, por intermédio de agentes ou representantes de pessoas estabelecidas no exterior, o rendimento tributável será arbitrado de acordo com o disposto nos artigo 605 e artigo 612) não é suficiente para tanto.

Date Created
16/02/2020

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.