

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA – IDP  
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – EDAP  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**VINICIUS ANDREUS RODRIGUES BATISTA**

**A TRIBUTAÇÃO DE GRANDES EMPRESAS DE TECNOLOGIA À LUZ DA  
EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL**

**BRASÍLIA  
JUNHO 2021**



**VINICIUS ANDREUS RODRIGUES BATISTA**

**A TRIBUTAÇÃO DE GRANDES EMPRESAS DE TECNOLOGIA À LUZ DA  
EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado  
como requisito para conclusão da graduação  
em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino,  
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de  
Faria

**BRASÍLIA  
JUNHO 2021**



**VINICIUS ANDREUS RODRIGUES BATISTA**

**A TRIBUTAÇÃO DE GRANDES EMPRESAS DE TECNOLOGIA À LUZ DA  
EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado  
como requisito para conclusão da graduação  
em Direito do Instituto Brasileiro de Ensino,  
Desenvolvimento e Pesquisa – IDP.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de  
Faria

---

**Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria**

**Professor Orientador**

**Instituto Brasiliense de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa**

---

**Prof. Me. Alberto de Medeiros Filho**

---

**Prof. Me. Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva**



## A TRIBUTAÇÃO DE GRANDES EMPRESAS DE TECNOLOGIA À LUZ DA EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL

Vinicius Andreus Rodrigues Batista

**Sumário:** Introdução. 1. As grandes empresas de tecnologia: definição. 2. A importância da tributação das grandes empresas de tecnologia e a corrosão das bases tributárias. 3. A experiência francesa de tributação. 4. A (im)possibilidade de sua instituição no Brasil. 5. Propostas legislativas existentes. Conclusão.

### RESUMO

Este artigo se propõe a avaliar os impactos existentes no campo tributário da transferência de lucro e corrosão das bases tributárias, tendo como causa, principalmente, o aumento da economia digital e as desnecessidades de estabelecimento físico para a viabilização dos negócios digitais. Apresentam-se as definições sobre as grandes empresas de tecnologia e a importância da tributação na seara digital, a partir dos estudos de grupos internacionais organizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE), bem como o grupo formado pelas 19 maiores economias do mundo, mais a União Europeia (G-20). Na sequência, aborda-se a experiência francesa de tributação e a possibilidade de sua instituição no Brasil. Ao final, as propostas legislativas atualmente existentes no Congresso Nacional são expostas, como também as críticas à instituição da tributação.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação. Economia digital. Grandes empresas de Tecnologia.

### INTRODUÇÃO

O mundo globalizado estabeleceu um novo paradigma para as relações internacionais, principalmente ampliando o fluxo de capitais e fatores de produção. Diante dessas mudanças, imperioso notar que o Direito Tributário foi também afetado: há uma crescente preocupação em diversos países sobre o esvaziamento das suas bases tributáveis, principalmente por parte das grandes empresas que se ramificam pelo mundo.



Os conflitos entre os entes tributantes não são novidade no sistema tributário nacional, sendo certo que os conflitos de competência ocorrem com bastante frequência na economia tradicional e que, de preferência, poderiam ser evitados na era da economia digital, caso houvesse uma tributação otimizada, em forma diferenciada, que atendesse os critérios de uma justiça fiscal.

A Internet introduziu inúmeras mudanças no cotidiano dos seus usuários que perpassam os atributos da intercomunicação em proporções globais, as diversas operações comerciais que desencadearam no difundido *e-commerce* e nas operações econômicas, tendo as *criptomoedas* ocupado um largo espaço de discussão no mundo contemporâneo que tem na necessidade de regulamentação um grave problema, mas que não será objeto deste artigo.

As inúmeras trocas de informações e dados (documentos, sons, imagens) pela rede mundial de computadores, fizeram com que se desenvolvessem os denominados bens digitais, por sua natureza classificados como incorpóreos e imateriais, os quais acabaram por ser comercializados em âmbito virtual, diferenciando-se dos bens tradicionais que apresentam materialidade e corporificação.

Um setor específico que causa grande preocupação em vários países é o das grandes empresas de tecnologia, que atuam em vários países sem possuir presença física, ou ainda que tenham, por planejamentos tributários, deslocam os lucros para locais com alíquotas mais baixas.

Diante desse problema, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em conjunto com o Grupo dos 20 (G-20), criou, em 2015, um Plano de Ação que tem por objetivo combater esse desvio de lucros e o esvaziamento das bases tributáveis, denominado de plano para combater a erosão da base tributária doméstica e a transferência de lucros (em inglês *base erosion and profit shifting BEPS*).

A fim de prosseguir as pesquisas, em setembro de 2017, a OCDE procedeu a uma consulta pública, discutida em novembro de 2017 em Berkeley, Califórnia, para melhor entender os desafios tributários da economia digital na prática e solicitou sugestões para enfrentar esses desafios. Em tal consulta, as partes interessadas comentaram sobre: (i) o impacto da digitalização nos modelos de negócios e na criação de valor; (ii) desafios e oportunidades para os sistemas tributários; (iii) a



implementação das medidas descritas no pacote BEPS; e (iv) opções potenciais para enfrentar os desafios fiscais diretos da digitalização.<sup>1</sup>

Este relatório<sup>2</sup> identifica três características gerais que são comuns a muitas empresas altamente digitalizadas e que devem sê-lo à medida que a digitalização avança:

1) Produção transnacional: a digitalização possibilitou que as empresas colocassem os diversos estágios de seus processos de produção em diferentes países e fornecessem acesso a muitos clientes em todo o mundo. Empresas altamente digitalizadas podem estar fortemente envolvidas na vida econômica de um país sem qualquer presença física significativa e alcançar escala local operacional sem massa local;<sup>3</sup>

2) Dependência de ativos intangíveis, incluindo propriedade intelectual (PI): outra característica dos negócios digitalizados é que eles investem cada vez mais em intangíveis, especialmente ativos de PI. Foi observado que o uso intenso de ativos de PI (por exemplo, software, sites e algoritmos) é central para os modelos de negócios de tais empresas;<sup>4</sup>

3) Dados, participação do usuário e suas sinergias com PI: os modelos de negócios de empresas altamente digitalizadas incluem dados, participação do usuário, efeitos de rede e fornecimento de conteúdo gerado pelo usuário. Os benefícios da análise de dados também podem aumentar com a quantidade de informações coletadas vinculadas a um usuário ou cliente específico.

Os mercados digitais são caracterizados por efeitos de rede diretos, já que a utilidade do consumo de um bem ou serviço específico é frequentemente dependente do número de outros usuários finais que consomem o mesmo bem ou serviço. Em mercados multilaterais, os efeitos de rede indiretos também podem ocorrer quando um grupo específico de usuários finais se beneficia da interação com outro grupo de usuários finais, geralmente por meio de uma plataforma on-line.

---

<sup>1</sup> ANEN, Doris. **Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: debates atuais**. Belo Horizonte: Dialética, 2021. p. 40.

<sup>2</sup> 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://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report-9789264293083-en.htm>>. Acesso em 19 jun. 2021.

<sup>3</sup> ANEN, op. cit., p. 54.

<sup>4</sup> ANEN, loc. cit.



Outra característica dos mercados digitais é a complementação que há entre os produtos, onde é comum que haja dois produtos em que haja uma conexão na utilização, como o sistema operacional de um computador e o próprio por exemplo.

A fim de obter os benefícios acima mencionados, algumas áreas ajudarão os governos a aproveitar os mais recentes desenvolvimentos tecnológicos identificados. Desta forma, deve-se notar que um aumento na tecnologia, uma economia de compartilhamento de custos, e uma mudança na situação fiscal na economia (por exemplo, de trabalhadores para autônomos) podem ter consequências significativas. Portanto, é importante compreender as implicações econômicas e fiscais da natureza mutável do trabalho.

A evolução das plataformas online e a natureza dos contratos entre as plataformas e seus usuários podem, por exemplo, proporcionar maiores oportunidades para que as atividades sejam estruturadas de forma a minimizar os passivos tributários e reduzir a base tributária.<sup>5</sup>

Da mesma forma, os governos devem considerar o impacto dos encargos administrativos sobre os usuários das plataformas online de forma a promover a atividade econômica e garantir o tratamento fiscal adequado. De acordo com o relatório, mais pode ser feito para analisar os encargos em conformidade com alguns contribuintes e as suas opções para manter as condições de concorrência equitativas

O Brasil é mencionado três vezes no relatório em questão. Na primeira delas, mostra como aumentaram as empresas que têm presença virtual de 60% (em 2009) para 70% (em 2015).<sup>6</sup>

A segunda menção ocorre quando é afirmado que o Brasil já tomou as providências internamente para estabelecer a declaração país a país. Vale mencionar que o Brasil foi um dos primeiros países a cobrar a referida declaração, já em 2017 referente ao ano-calendário 2016 na ECF dos contribuintes.<sup>7</sup>

A última menção ao Brasil ocorre no âmbito dos comentários referentes ao Imposto de Renda Retido na Fonte para serviços técnicos, como ocorre em nosso país. O relatório afirma que a definição de serviços técnicos não é direcionada aos serviços e produtos digitais, mas acaba por englobar diversos desses serviços.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Ibidem, p. 48.

<sup>6</sup> Ibidem, p. 62.

<sup>7</sup> Ibidem, p. 49.

<sup>8</sup> Ibid.



Como a OCDE, a Comissão da União Europeia propôs novos regulamentos para garantir que as atividades digitais sejam tributadas na UE de uma forma justa e fácil de crescer.

O recente aumento de negócios digitais, como plataformas de negócios de mídia social colaborativa e provedores de conteúdo online, está contribuindo significativamente para o crescimento econômico da UE. No entanto, as leis tributárias atuais não foram projetadas para atender empresas com pouca ou nenhuma presença global virtual ou física.

Ao harmonizar a legislação, a BEPS pretende introduzir novas práticas de transparência fiscal e consistência sistemática, bem como priorizar o caráter econômico em relação à forma jurídica. No Brasil, algumas medidas BEPS têm impactos significativos em várias áreas do imposto de renda. Na ausência de poderes prescritivos, o BEPS, sujeito à vontade do maior número possível de países, exige que os Estados incorporem propostas e coerência em seus sistemas jurídicos internos, as medidas necessárias para seu sucesso.

Desta forma, ao tratar deste tema no artigo, buscaremos no primeiro tópico explicar quais são as grandes empresas de tecnologia que nos referimos; no segundo, sobre a corrosão das bases tributárias e a importância da adequação tributária à nova realidade; em seguida, analisaremos a instituição do imposto em âmbito internacional com a experiência francesa de tributação; após, a ótica tributária sistematizada no Brasil, verificando a possibilidade de instituição nacional, e, por fim, no quinto tópico, sobre as propostas legislativas existentes.

## **1. AS GRANDES EMPRESAS DE TECNOLOGIA: DEFINIÇÃO**

Não é novidade que o mundo vem sendo transformado pela denominada economia digital, onde é comum que as empresas participantes e atuantes em determinado mercado não tenham que necessariamente possuir presença física para o oferecimento de seus produtos e serviços.

Desta forma, o desenvolvimento das tecnologias da informação e digitais alteraram o paradigma e as regras dos negócios, modificando profundamente as cadeias de valor e dando origem a novos conceitos de negócios. A internet provocou o desmantelamento dos modelos de negócios existentes, promoveu a alteração das



estruturas de mercado e, simultaneamente, criou mercados e negócios inteiramente novos. Neste tipo de economia, as empresas transformaram-se, caminhando, deste modo, para organizações descentralizadas e orientadas para as ligações em rede.<sup>9</sup>

Essa forma de atuação vem sendo utilizada pelas denominadas gigantes da tecnologia, empresas que possuem faturamento maior que alguns países e influências por todo o globo. Esse novo paradigma traz múltiplas oportunidades de negócios ligadas ao ambiente tecnológico e digital, tais como: o comércio eletrônico, a plataforma de interconexão digital e global, o mercado de conteúdos digitais, o marketing digital, a *ciber* segurança, entre outros.<sup>10</sup>

A economia digital é cada vez mais a economia em si. É difícil, por isso, se não impossível, delimitar a economia digital do resto da economia para efeitos fiscais<sup>11</sup>.

Para melhor compreender esse fenômeno, precisa-se entender o que e quais são as grandes empresas de tecnologia que estão sendo analisadas nesta pesquisa em face de atividades de transferência de lucros, assim como as suas consequências, a partir de estudos como o plano de ação global desenvolvido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em conjunto com o G20.

Essas empresas, também chamadas de *Big Techs* são em grande parte empresas de tecnologia que predominam no mercado. Seu principal produto ou serviço, em sua maioria esmagadora é a inovação, considerando que trazem tecnologias ou serviços normalmente ainda não disponibilizados no mercado, e, estão constantemente atualizando seus produtos de forma a atender todas as demandas.

Em cada grande empresa há uma multiplicidade de serviços de aplicativos e serviços, sendo que as maiores empresas do mundo<sup>12</sup> já controlam grande parte do mercado, sendo que temos entre as cinco principais a Apple, Amazon, Alphabet, Microsoft e Facebook.

Apesar do assunto sobre o crescimento e impacto das novas tecnologias nos países, aqui em especial no âmbito tributário, ser consideravelmente recente, alguns

---

<sup>9</sup> BRITES, Ana Catarina Rasteiro. **A economia digital e os desafios da tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia**. 2017, p. 6. Tese de Doutorado. Instituto Politécnico de Coimbra. Coimbra, 2017.

<sup>10</sup> AMORIM, J. Eduardo. Tributação da economia digital. **Studi sui Diritti Emergenti**. 1. ed. Reggio Calabria: IberoJur, 2019. p. 102, 2019.

<sup>11</sup> BRITES. Op cit., p. 8.

<sup>12</sup> MURPHY, Andrea et al. **GLOBAL 2000 How The World's Biggest Public Companies Endured The Pandemic**. Forbes, [S. l.], p. 01, 13 maio 2021. Disponível em: <https://www.forbes.com/lists/global2000/#6bc90bf55ac0>. Acesso em: 8 jun. 2021.



grandes *players* já estão no mercado há muito tempo, como por exemplo a gigante finlandesa Nokia que possui 156 anos, ou a IBM americana com 110 anos.

Contudo, nesse mundo digital o tempo de mercado nem sempre significa domínio, sendo que temos empresas com menos tempo de existência com um espaço mais considerável como por exemplo Alphabet, Amazon e outras.

As chamadas *Big Five* somaram juntas quase R\$ 946 bilhões em receitas em 2020, valendo um terço do PIB dos EUA<sup>13</sup>, porém a sua influência vai muito além de apenas questões financeiras, sendo que direta ou indiretamente suas ferramentas são utilizadas para influenciar sociedades e até eleições como o caso do *Cambridge Analytica* nas eleições americanas de 2016.<sup>14</sup>

Apesar de alguns nomes serem bastantes conhecidos pelo público em geral, alguns outros não aparecem tanto na mídia. Um grande exemplo é a Tencent, portal de serviços de internet da China, avaliado em US\$ 509,7 bilhões, e, que raramente é citado em canais de comunicação.

Sendo assim, surge um dos primeiros problemas, que é a identificação das grandes empresas de tecnologia, que possuem trabalho e ativos suficientes para serem consideradas digitalmente influentes, e que estão consumindo progressivamente outros nichos de trabalho.

A Comissão Europeia, em seu trabalho preparatório da OCDE emitiu uma diretiva em 2018, sendo que caso se tornasse lei, deveria ser incorporada às leis fiscais nacionais dos estados membros da UE. Seu objetivo era estabelecer diretrizes que pudessem identificar quais seriam as grandes empresas. A diretiva estabelecia a “presença digital significativa”, de modo que uma empresa seria considerada significativa caso houvesse uma ou mais das condições:<sup>15</sup>

<sup>13</sup> SANTANA, Wesley. **Com lucro recorde em 2020, quarteto de big techs vale um terço do PIB dos EUA.** CNN Brasil, 05.02.2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/2021/02/05/com-lucro-recorde-em-2020-quarteto-de-big-techs-vale-um-terco-do-pib-dos-eua>>. Acesso em 10 jun. 2021.

<sup>14</sup> FORNASIER, Mateus de Oliveira; BECK, Cesar. **CAMBRIDGE ANALYTICA: Escândalo, Legado e Possíveis Futuros para a Democracia.** Revista Direito em Debate, [s. l.], v. 29, n. 53, p. 182-195, 26 maio 2020. DOI <https://doi.org/10.21527/2176-6622.2020.53.182-195>. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/10033>. Acesso em: 8 jun. 2021.

<sup>15</sup> ÁLVAREZ-MARTÍNEZ, María T. *et al.* **How large is the corporate tax base erosion and profit shifting? A general equilibrium approach.** Economic Systems Research, [s. l.], 24 fev. 2021. DOI <https://doi.org/10.1080/09535314.2020.1865882>. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09535314.2020.1865882>. Acesso em: 17 jun. 2021.



- A Empresa gera receitas anuais de mais de 7 milhões de euros em um único estado membro da UE.
- A Empresa tem mais de 1.000 usuários em um único estado membro da UE, ou
- A empresa tem mais de 3.000 acordos assinados para serviços digitais por ano em um único estado-membro da UE.

Essas diretrizes, contudo, não foram aceitas por alguns estados membros que não consideravam os parâmetros suficientes para se ter uma “presença digital significativa”, ou porque a sua própria instituição seria prejudicial para empresas instaladas em seus territórios. Podemos vislumbrar então um desafio, que é identificar quais são as grandes empresas de tecnologia que seriam consideradas para fins tributários.

Desta forma, trabalharemos em mente com os parâmetros que estão sendo utilizados no já instituído *GAFATax* francesa, que, diante do impasse para revisão do sistema tributário global para gigantes digitais, já instituiu em seu ordenamento o *GAFATax*, que leva o nome de Google, Apple, Facebook e Amazon, e, do parâmetro apresentado no PL 2358/2020<sup>16</sup>, que propõe a instituição de uma CIDE incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia. Trataremos de ambas propostas de forma mais aprofundada posteriormente, bastando para o momento a verificação dos padrões utilizados para definição de uma “grande empresa de tecnologia”.

Para a incidência da exação internacional supracitada, foi determinado que estariam inclusas as empresas com faturamento global de € 750 milhões e faturamento de € 25 milhões na França.

Já para a proposta brasileira, entrariam como contribuintes a pessoa jurídica com receita bruta global superior ao equivalente a R\$ 3 bilhões e receita bruta superior a R\$ 100 milhões no Brasil.

Diante da conjuntura explicitada, podemos examinar a dificuldade em torno do assunto, começando com a delimitação do problema bem como as variáveis de

---

<sup>16</sup> BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei nº 2358/2020. **Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital)**. Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <  
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>>. Acesso em:



influências políticas e financeiras que os moldam. Para melhor elucidar falaremos posteriormente sobre o polêmico *GAFATax* francesa e os argumentos em torno de sua implementação, que culminaram com o ex-presidente estadunidense Donald Trump ameaçando Emmanuel Macron com a imposição de tarifas sobre uma variedade de produtos franceses, gerando uma possível guerra comercial.

## 2. A IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO DAS GRANDES EMPRESAS DE TECNOLOGIA E A CORROSÃO DAS BASES TRIBUTÁRIAS

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com a participação dos países do G20, tem trabalho desde 2013 em um plano de ação global de modo a coibir a erosão da base tributária doméstica e a transferência de lucros em estruturas societárias e empresariais.<sup>17</sup>

Atualmente há um esforço conjunto internacional para colaborar na implementação do Pacote BEPS. Este pacote oferece 15 ações que ajudam os governos com os instrumentos nacionais e internacionais necessários para combater a evasão fiscal.

Verifica-se que, atualmente, algumas empresas globais usam uma ideia simples: obtêm lucros em uma jurisdição e os transferem para além das fronteiras, utilizando-se de lacunas e incompatibilidades nas regras tributárias, para aproveitar as alíquotas de tributos mais baixas e, portanto, não pagar impostos no país onde o lucro é obtido.

O planejamento tributário é um problema antigo que sempre foi discutido no âmbito global, podendo ser definida por muita das vezes como “agir dentro da lei, às vezes no limite da legalidade, para minimizar ou eliminar impostos que, de outra forma, seriam legalmente devidos”.<sup>18</sup>

Essa transferência de lucros aproveita-se por muita das vezes de disposições fiscais, lacunas, somadas às incontáveis diferenças de interpretação possíveis a partir

---

<sup>17</sup> OECD; G20. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. OECD Publishing, Paris. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 11 jun. 2021.

<sup>18</sup> ROCHA, José Ernane Alves; BARCELOS, Leila Rufino; ROCHA, Patrícia Alves Xavier. O planejamento tributário e a elisão fiscal. **Revista Controle-Doutrina e Artigos**, v. 14, n. 1, p. 203-226, 2016.



de um mesmo enunciado normativo<sup>19</sup>, contribuindo para que os agentes consigam obter a “melhor” tributação existente.

Artificialidade, agressividade e abuso são expressões que tem sido utilizada, há longa data, pela Administração Tributária dos diversos países e, mais recentemente, no discurso da OCDE, para indicar os limites aos planejamentos tributários dos contribuintes no âmbito internacional que, posto serem lícitos, seriam condenáveis sob o prisma fiscal.<sup>20</sup>

Apesar de alguns dos esquemas utilizados serem ilegais, a sua maioria não é, o que permite deslocar os lucros para locais com baixa ou nenhuma tributação onde há pouca ou nenhuma atividade econômica ou para corroer as bases tributárias por meio de pagamento dedutíveis, como juros ou royalties.<sup>21</sup>

As empresas que utilizam este procedimento acabam obtendo uma vantagem competitiva sobre outras que operam em nível nacional e que não conseguem realizar um sistema de planejamento tributário para reduzir sua carga tributária, ensejando, portanto, uma competição desleal. Além disso, quando os contribuintes veem as empresas multinacionais evitando legalmente os impostos, enfraquece o cumprimento voluntário por todos os contribuintes.<sup>22</sup>

Essa situação causa preocupação internacional porque comprometem a integridade do sistema tributário e potencialmente aumentam a dificuldade de atingir metas de receita.

Outro ponto é que essas ações de BEPS atrapalham a livre concorrência, quando empresas que atuam em mercados domésticos ou se abstendo de BEPS, podem enfrentar uma desvantagem competitiva em relação às empresas multinacionais que são capazes de evitar ou reduzir impostos transferindo seus lucros através das fronteiras.

---

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6ª Edição. São Paulo: Noeses, 2015.

<sup>20</sup> TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela Santos. **O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários internacionais do Projeto BEPS**. Revista Direito Tributário Internacional Atual nº, v. 2, p. 35-57, 2017.

<sup>21</sup> PEGORARO, Andressa. **O combate ao treaty shopping nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e a influência do Projeto BEPS (base erosion and profit shifting) – o futuro das cláusulas de limitação de benefícios (LOB)**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 237. São Paulo: Dialética, 2015.

<sup>22</sup> TORRES, Heleno Taveira. **“O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global”**. Consultor Jurídico – conjur.com.br. 26 de julho de 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-fisco-global>>. Acesso em: 10 jun. 2021.



Especificamente em modelos de negócios de economia digital, uma empresa não residente em um país pode interagir com clientes e realizar operações remotamente por meio de um site ou outro meio digital, sem necessariamente manter presença física no país.

Desta forma, aumentando a opção por processos digitais e automatizados, pode acarretar a diminuição da dependência da presença física local. Segundo o relatório da OCDE<sup>23</sup>, e os seus próprios artigos 5 e 7 da Convenção Tributária Modelo<sup>24</sup>, uma empresa está sujeita a impostos sobre os lucros de seus negócios em um país de que não é residente, apenas se tiver um estabelecimento permanente.

Este é o caso das grandes empresas de tecnologia, que conseguem manter clientes em um país sem necessariamente possuir estabelecimento, mantendo o contato por meio de plataformas, e-mails, entre outros.

Essa capacidade de algumas empresas, em especial as empresas digitais, de se manter no mercado de determinado país sem estar sujeito a impostos, é resultado de escolhas políticas específicas e de tratados de dupla tributação<sup>25</sup>.

O coeficiente dessa operação é que, aliadas as estratégias que eliminam tributação no Estado de residência, essas empresas não são tributadas em lugar nenhum.

Sob a ótica da política tributária, esta ação de tecnologias digitais pode potencialmente restringir as opções disponíveis para os formuladores de políticas públicas tributárias em relação aos impostos e a receita disponível.

O paradigma, por anos, sempre foi que as corporações contribuíssem com impostos e taxas além do imposto de renda corporativa (no Brasil, IRPJ), contudo, esse novo mercado digital tem possibilidades que permitem que seus agentes atuem de forma que evitem, diminuam ou removam por completo a sua carga tributária dentro das bases tributárias existentes.

---

<sup>23</sup> OECD. **Declaration on Base Erosion and Profit Shifting**. França: OECD, 2013d. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em 11 jun. 2021.

<sup>24</sup> OECD (2019), **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/g2q972ee-en>>. Acesso em 10 jun. 2021.

<sup>25</sup> OCDE (2015a), **Prevenção da Concessão de Benefícios do Tratado em Circunstâncias Inadequadas, Ação 6 - Relatório Final de 2015**, Projeto de Erosão de Base e Transferência de Lucros da OCDE / G20, Publishing OECD, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>>. Acesso em: 11 jun. 2021.



Como decorrência, caso não ocorra uma readequação, é possível que aumente a carga tributária sobre um número menor de contribuintes de modo a compensar a perda relacionada.

Parte do problema reside no rápido avanço da tecnologia da informação e comunicação, que tem se expandido drasticamente de modo que as regras tributárias nacionais e internacionais, que foram criadas em uma época totalmente diferente, não consigam abarcar algumas das situações.

Esses desafios trazem à tona muitos questionamentos sobre os sistemas tributários nacionais e internacionais, sobre os atuais tratados de dupla tributação e sobre os próprios modelos de negócios atuais.

No entanto, não se está aqui a culpar as grandes empresas de tecnologia como “vilãs” no âmbito tributário, que buscam incansavelmente uma maneira de reduzir a sua carga tributária. É possível até que, a própria economia digital seja utilizada para a melhor a atividade fiscal e as políticas fiscais do estado, utilizando-as de forma a buscar uma política fiscal mais transparente e justa.

Em sua grande maioria, como dito anteriormente, utilizam de maneiras legais para diminuir sua carga tributária, o que não é do ponto de vista legal proibido.

Neste contexto, os Estados é que podem e devem se adaptar as novas realidades econômicas que surgem em um mundo cada vez mais digital, apresentando desafios para a receita fiscal antes não enfrentados, exigindo criatividade e seriedade dos legisladores e agentes participantes da política fiscal.

### 3. A EXPERIÊNCIA FRANCESA DE TRIBUTAÇÃO

No dia 24 de julho de 2019, o Parlamento Francês aprovou a introdução de um novo imposto sobre os gigantes digitais, retroativamente a partir de 1º de janeiro de 2019, a Lei nº 2019-759<sup>26</sup>.

Nomeado como *GAFATax*, sigla para Google, Apple, Facebook e Amazon, a legislação impõe uma taxa de 3% sobre a receita total anual das maiores empresas de tecnologia que prestam serviços aos consumidores franceses.

---

<sup>26</sup> FRANCE. Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019. **Portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés**. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>>. Acesso em 10 jun. 2021



A justificativa para implantação<sup>27</sup> dessa tributação em nível francês, se deu devido à grande mora em uma solução global internacional, e principalmente, da ausência de posição da Diretiva Europeia sobre o Sistema Comum de Imposto sobre Serviços Digitais, que, apesar de ter apresentado um projeto em março de 2018 (COM/2018/148), é necessário um acordo de todos os estados membros, o que parece improvável a curto prazo.

O governo francês planeja arrecadar €500 milhões anuais com a implementação desse novo imposto digital, que afetaria cerca de trinta grandes operadoras digitais (principalmente com agentes que não possuem empresa-matriz na França), como Google, Apple, Facebook, Amazon, Meetic, Airbnb e Instragam.

É preciso salientar que o imposto foi adotado tendo caráter provisório, ou seja, até que seja adotada uma solução internacional, de modo a evitar problemas de bitributação, ou seja, assim que a sociedade internacional chegar a um consenso e criar um parâmetro único e o acordo for aprovado e ratificado pela França, o imposto será eliminado para abrir espaço para um novo imposto.

A França foi o primeiro país da Europa a implementar esse imposto, não sendo, contudo, o único a analisar a sua implantação. Outros países já seguiram o exemplo, e outros estão considerando a criação de um imposto semelhante.

As empresas que serão afetadas por este novo imposto, são as que possuem negócios digitais que realizem pelo menos uma das atividades de: (i) publicidade online; (ii) venda de dados de usuários para fins publicitários e (iii) fornecerem plataforma e atividades de intermediação.

Serão considerados para efeitos os serviços prestados na França, tendo como parâmetro a atividade de usuários na internet localizados na França, definidos como aqueles que se conectam ao serviço por meio de um terminal localizado no país.

De forma a não afetar as empresas em fases iniciais ou o desenvolvimento de novas tecnologias, foram considerados parâmetros elevados para incidência do imposto. Para que possa ser sujeito passivo do imposto, é necessário ultrapassar dois limites cumulativos de faturamento: gerar mais de € 750 milhões em vendas em todo o mundo e € 25 milhões em vendas na França.

---

<sup>27</sup> EXPOSÉ DES MOTIFS. LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000038203221/>>. Acesso em 10 jun 2021.



Caso sejam atingidos os dois parâmetros, será aplicado um único imposto com alíquota de 3% sobre o volume de negócios gerado no país.

Para que seja possível definir o volume de negócios, será estimado a partir do montante global, ao qual será aplicado um coeficiente de presença digital, não sendo com base nos pagamentos na França. Sendo assim, para gerar o coeficiente, o número de usuários franceses ativos no serviço em questão será comparado com o número de usuários no resto do mundo.

Este imposto é válido a partir de 2019, quando entrou em vigor a lei francesa e teve como data da primeira parcela o mês de outubro de 2019. Ato contínuo, uma declaração anual deve ser preenchida e enviada automaticamente no final de abril de 2020 para todo o ano de 2019, sendo que então o imposto passará a ser pago em duas parcelas, uma no final de abril e outra no final de outubro do ano corrente, com reajuste em abril do ano seguinte.

Logo após a implementação do imposto supracitado, o Representante Comercial da Administração dos EUA abriu uma investigação<sup>28</sup> para averiguação se esse imposto seria discriminatório para as empresas americanas. Ato contínuo, o ex-presidente dos Estados Unidos Donald Trump anunciou que pretendia aplicar uma penalidade aduaneira aos vinhos de origem francesa. A tarifa de 25% sobre produtos franceses chegou a ser imposta, mas foi suspensa devido à crise do coronavírus.

#### 4. A (IM)POSSIBILIDADE DE SUA INSTITUIÇÃO NO BRASIL

Considerar a tributação das grandes empresas de tecnologia e seus desdobramentos em obrigações principais e acessórias, bem como definição de quais agentes seriam incluídos são assuntos de relevância da política fiscal, que devem ser observados em busca de soluções e devem ser levadas em pauta quando houver discussão sobre a pauta de novas políticas fiscais.

Contudo, ao pensar em novas tecnologias e sua consequente tributação, é preciso ter em mente o contexto em que estamos inseridos, sendo necessário

---

<sup>28</sup> ASIA, Nikkei. **EUA sobem tarifas para seis países que decidiram taxar as 'big techs' americanas.** Valor Econômico, 03.06.2021. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/mercados/internacional-e-commodities/noticia/2021/06/03/eua-sobem-tarifas-para-seis-pases-que-decidiram-taxar-as-big-techs-americanas.ghtml>>. Acesso em 10 jun. 2021.



interligar os estudos e experiências internacionais com os valores normativos compatíveis com nosso ordenamento jurídico.

Até meados da década de 40, o direito tributário constituía simples capítulo da Ciências das Finanças, disciplina voltada a compreender o fato jurídico-tributário sob óticas diversas, em que preponderavam os métodos das ciências econômica e política.<sup>29</sup>

Naquela época, em especial na seara federal, havia a chamada “indústria da multa”, onde os agentes fiscais tinham uma participação direta, e injusta, no resultado da arrecadação e não somente na arrecadação, mas, também, nas multas impostas aos contribuintes.<sup>30</sup>

Somente em 1940, com a chegada de Tullio Ascarelli, na Federação das Indústrias do Estado de São Paulo, houve um engajamento maior para estudar e apresentar trabalho sobre essa questão. Contudo, somente em 1969, com a Emenda Constitucional n. 1, com redação da Emenda 7, onde vedava a participação dos servidores públicos no produto de arrecadação de tributos e multas.<sup>31</sup>

Cita-se essa breve história para denotar como nosso sistema já foi considerado medieval e atrasado. Contudo, para a época e por muito tempo isso era uma situação normal. Neste ponto, em termos históricos, podemos ter futuramente um estudo sobre como um sistema tributário tido engessado, renunciou, implicitamente, por muito tempo a receita das grandes empresas de tecnologia.

Para uma melhor compreensão, cumpre explicar como se dá a tributação em nível nacional. O tributo pode ser definido em nossa legislação pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.<sup>32</sup>

---

<sup>29</sup> MIGUEL, Luciano Garcia; OZAI, Ivan. **ICMS e a tributação das mercadorias digitais (Value-Added Tax and the Taxation of Digital Assets)**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, [s. l.], 10 nov. 2018. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3263165](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3263165)>. Acesso em: 14 jun. 2021.

<sup>30</sup> NOGUEIRA, R. B. O surgimento e a evolução do ensino científico do direito tributário no Brasil. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, [S. l.], v. 97, p. 719-728, 2002. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67573>>. Acesso em: 15 jun. 2021.

<sup>31</sup> Idem. **O surgimento e a evolução do ensino científico do direito tributário no Brasil**. [S. l.], 2002, p. 720.

<sup>32</sup> BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2021.



Ou seja, a tributação é o conjunto de medidas, normalmente reguladas pelo Direito, que permitem ao Poder Público obter receitas para manter os serviços públicos e a sua burocracia, esta entendida não no conceito pejorativo, mas sim no sentido Weberiano que a aponta como uma organização estatal jurídica e política, que se destina a dar à sociedade um atendimento a suas expectativas de segurança jurídica.<sup>33</sup>

De uma maneira geral, possuímos três tipos de tributação, sendo elas:

- I. Tributação sobre a renda: trata-se de tributação feita sobre a quantidade de riqueza que o contribuinte ganha. Essa riqueza pode advir da alienação da força de trabalho, da venda de capital, entre outras.
- II. Tributação sobre o patrimônio: o patrimônio é a renda acumulada, ou seja, toda riqueza que um indivíduo acumula, assim, trata-se da tributação feita sobre o valor total de riqueza acumulada, ou o valor de uma posse de um bem específico.
- III. Tributação sobre consumo: trata-se da tributação sobre aquilo que um indivíduo compra.

É preciso explicitar, ainda, a classificação geral destes tributos, sendo possível dividi-los em dois gêneros distintos, sendo eles:

- I. Tributos diretos: neste caso, a capacidade contributiva do indivíduo pode ser medida diretamente por meio de marcadores, ou sinais, exteriores de riqueza;
- II. Tributos indiretos: a capacidade contributiva não pode ser medida diretamente, em relação ao contribuinte. Sendo assim, nesses tributos, o ônus fiscal é transferido para terceiros, como por exemplo o ICMS embutido no próprio preço de um produto. Desta forma, o fabricante/comerciante transfere o ônus do tributo para o consumidor final. Os tributos indiretos geram duas subdivisões de contribuintes:
  - a) Contribuinte de fato: sendo aquele que adquire a mercadoria ou o serviço, isto é, o consumidor, sendo que ele não tem, no sistema tributário brasileiro, relação com o Fisco. No caso do produto comprado ou serviço consumido, o contribuinte de fato é o

---

<sup>33</sup> CARDOSO, Mateus Ramos. **Racionalização e modernidade em Max Weber**. Revista Húmus, v. 3, n. 9, 2013, p. 89. Disponível em: <<http://www.periodicoeletronicos.ufma.br/index.php/revistahumus/article/view/1907>>. Acesso em 14 jun. 2021.



consumidor, pois ele sofre o efeito da tributação (aumento do preço), mas não tem de pagar nada, diretamente, ao Fisco (no que tange ao tributo sobre o consumo, como o ICMS, neste exemplo).

- b) Contribuinte de direito: é aquele que vende a mercadoria ou presta o serviço, que é quem tem relação tributária com o Fisco.

Dentro dessas definições preestabelecidas, o ordenamento jurídico brasileiro define que poderá haver 5 tipos de tributos, três deles referidos como espécies tributárias comuns, estabelecidos no artigo 145<sup>34</sup> da Constituição Federal (CF), enquanto os outros dois, conhecimentos como espécies tributárias especiais são apresentadas no art. 148<sup>35</sup> da CF.

Sendo assim possuímos as espécies tributárias comuns: Impostos, Taxas e Contribuições de melhorias, e, as espécies tributárias especiais, sendo elas: Empréstimos compulsórios e Contribuições, também chamadas de “Contribuições especiais”.

Os impostos são previstos no artigo 145, I, da CF, e regulamentado, de maneira geral, pelo artigo 16 do CTN. O imposto nada mais é do que um tributo não vinculado, ou seja, com relação ao qual a ocorrência do fato gerador depende de ação do Poder Público.

Todas as espécies de impostos são autorizadas diretamente pela Constituição Federal, de maneira taxativa, ou seja, não é possível inovar para além das possibilidades já descritas pela nossa Carta Magna, salvo a competência residual prevista no art. 154, I, da Constituição Federal (Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;)

As taxas, por sua vez, são uma espécie de tributo previsto no artigo 145, II, da CF, e regulamentado, de maneira geral, pelo artigo 77 do CTN. A cobrança de taxa advém do fato de que o Poder Público tem duas atividades principais, que são a prestação de serviços públicos, e o exercício do Poder de Polícia.

<sup>34</sup> BRASIL. Constituição (1988). **Constituição** da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

<sup>35</sup> Idem. **Constituição** da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988. Brasília, 1988.



Desta forma, quando o Estado realizar alguma destas atividades, poderá cobrar tributos vinculados a elas, ou seja, as taxas são tributos classificados como vinculados<sup>36</sup>. Ele tanto pode prestar as atividades diretamente, quanto delegá-la para terceiros, mas só poderá cobrar as taxas quando prestá-las diretamente, ou pelo menos, colocá-los à disposição do contribuinte.

Por sua vez, as contribuições de melhoria são previstas no artigo 145, III, da CF, tendo por objetivo, cobrar, especificamente, por obras públicas da qual decorra valorização imobiliária no imóvel do particular. Assim, se a atividade do Estado não se tratar de obra pública, ou se não melhorar o valor do imóvel do particular, não se caracterizará o seu fato gerador.

Sendo assim, verifica-se que também não seria possível instituir, por meio das espécies de taxa e contribuição de melhoria, a tributação de grandes empresas de tecnologia, considerando os parâmetros necessários explicitados acima.

Prosseguindo-se nos tributos possíveis autorizados pela nossa Carta Magna, temos o empréstimo compulsório, sendo uma espécie de tributo de competência exclusiva da União, autorizado pelo artigo 148 da CF, em que a lei prevê um fato gerador, escolhido pelo legislador, que, se ocorrer, faz com que ele seja obrigado a pagar o respectivo tributo, com a União se obrigando a devolvê-lo depois de ocorrido determinado período.

Deve haver causa específica para a sua instituição, que pode ser para atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, ficando nesse caso, submetido ao princípio da anterioridade do artigo 150, III, “b”, da Constituição.

Assim, é de se notar a impossibilidade da instituição de um tributo sobre as grandes empresas de tecnologia por meio desta espécie.

Por fim, temos as Contribuições, tributos que pressupõem uma atuação do Poder Público em algum setor específico. Eles se subdividem em: Contribuições

---

<sup>36</sup> São tributos que contam, em seu fato gerador, com uma atuação do Poder Público, ou seja, são aqueles relacionados à realização de uma atividade pelo Estado. Relacionam-se intimamente com a teoria do benefício. Quando o Estado realiza alguma das duas atividades principais já explicitadas, poderá cobrar tributos vinculados a elas. Ele tanto pode prestá-las diretamente, quanto delegá-la para terceiros, mas só poderá cobrar tributos quando prestá-las diretamente, sendo que se for prestada por terceiros, poderão incidir “tarifas”, que são uma espécie de “preço público”.



Especiais, Sociais, Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), corporativas e para o custeio do serviço de iluminação pública.

As contribuições constituem um grupo de tributos que se distinguem dos demais em função de determinada finalidade que visam atingir. De acordo com o artigo 149, da CF, a União poderá instituir contribuições “como instrumento de sua atuação nas áreas social, de intervenção no domínio econômico ou no interesse de categorias econômicas ou sociais”.

Essas contribuições pressupõem sempre uma atuação do Poder Público tendo uma destinação ou finalidade específica. Nota-se, portanto, que é a segunda modalidade que permite uma maior flexibilidade quanto a sua instituição.

Se considerarmos as espécies tributárias explicitadas e disponíveis no ordenamento jurídico brasileiro, observa-se que, apesar do engessamento contido pelas normas que foram pensadas em um tempo anterior, que não podiam prever o avanço da tecnologia de forma tão rápida e com tamanho impacto, caso fosse implementada a tributação sobre grandes empresas de tecnologia, as contribuições e os impostos seriam as alternativas disponíveis.

## 5. PROPOSTAS LEGISLATIVAS EXISTENTES

Atualmente no Brasil, além das Propostas de Emenda Constitucionais (PEC's) 45/19 e 110/19, que tratam da reforma tributária e visam a alteração do sistema como um todo, há pelo menos quatro propostas legislativas que buscam criar tributos sobre serviços digitais no Brasil, sendo eles o Projeto de Lei Complementar (PLP) 241/2020<sup>37</sup>, que institui a Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais Incidente sobre a receita bruta de serviços digitais, destinada ao financiamento de programas de renda básica, o PLP 218/2020<sup>38</sup>, que institui a Contribuição Social sobre

---

<sup>37</sup> BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei complementar nº 241/2020. **institui a Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais Incidente sobre a receita bruta de serviços digitais, destinada ao financiamento de programas de renda básica.** Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263396>>. Acesso em: 17.jun. 2021

<sup>38</sup> BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei complementar nº 218/2020. **Institui a Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD), destinada ao financiamento de programas de renda básica.** Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2260638>>. Acesso em: 17.jun. 2021



Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD), destinada ao financiamento de programas de renda básica, o PLP 131/2020<sup>39</sup>, que estabelece um regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais, e, por último, o Projeto de Lei (PL) 2358/2020<sup>40</sup>, que institui a Contribuição para Intervenção no Domínio econômico Incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital).

Começaremos a verificar as propostas existentes a partir da PLP 241/2020. A proposta institui uma Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta decorrente de serviços digitais.

Para efeito da PL, conforme § 1º, considera-se serviços digitais a disponibilização em qualquer espécie dos seguintes serviços:

- I – *Streaming* ou *download* de conteúdos digitais, tais como livros, vídeos, músicas e imagens;
- II – Jogos, aplicativos e *softwares* on-line, bem como suas atualizações;
- III– aplicativos eletrônicos que permitam a realização de transação econômica ou a transferência de quaisquer conteúdos digitais entre usuários; e
- IV – Apostas comercializadas via canais eletrônicos como internet, telefonia móvel, dispositivos computacionais móveis ou qualquer outro canal digital de comunicação.

A arrecadação da referida contribuição teria como destinatário os programas de renda básica instituídos na esfera federal, e, para consideração da ocorrência do fato gerador, seriam utilizados os seguintes parâmetros:

- I – Exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil;

---

<sup>39</sup> BRASIL. Senado Federal. Projeto de lei complementar n° 131/2020. **Estabelece regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais.** Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>>. Acesso em: 17.jun. 2021

<sup>40</sup> BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei n° 2358/2020. **Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital).** Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2251395>>. Acesso em: 17.jun. 2021



II – Disponibilização de plataforma digital que permite a interação entre usuários com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços diretamente entre esses usuários, desde que pelo menos um deles esteja localizado no Brasil;

III – transmissão de dados gerados por usuários localizados no Brasil, ou deles coletados durante o uso de uma plataforma digital.

Parágrafo único. Considera-se localizado no Brasil o usuário que acessar a plataforma digital em dispositivo localizado fisicamente no Brasil.

Por fim, os contribuintes da CSSD seriam as pessoas jurídicas, domiciliadas no Brasil ou no Exterior, que tenham auferido, no ano-calendário anterior, receita bruta no Brasil superior a R\$ 100.000.000,00 (cem milhões de reais). A base de cálculo consistiria na alíquota de 10% no caso do inciso IV, do § 1º, do artigo 1º, ou seja, apostas comercializadas em meio eletrônico, e, 3% nos demais casos.

Por sua vez, o PLP 218/2020 institui a Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidentes sobre a receita bruta de serviços digitais. Assim como o PLP 241, a definição de serviço digital compreende o fornecimento de qualquer espécie de dado de forma digital, e, sua arrecadação será integralmente destinado aos programas de renda básica instituídos na esfera federal.

O fato gerador é disposto no artigo 2º, sendo idêntico aos três incisos do PLP 241. A mudança ocorre na definição do contribuinte em seu artigo 3º, onde definem como contribuinte a pessoa jurídica, domiciliada no Brasil ou no exterior, que tenha auferido receita no Brasil, e pertença a grupo econômico que tenha auferido, no ano-calendário anterior receita bruta global superior ao equivalente a R\$ 4.500.000.000,00 (quatro bilhões e quinhentos milhões de reais).

Para efeito da base de cálculo será considerado o valor total da receita bruta auferida de que trata o art. 2º, sendo ressalvado que caso a receita decorra da exibição de publicidade ou transmissão de dados de usuários que englobem também usuários de outros países, a base de cálculo deverá ser proporcional ao número de usuários localizados no Brasil.

Por fim, a cobrança seria feita por meio de alíquota única de 3%, devendo ser paga até o décimo dia do mês subsequente com relação aos fatos geradores ocorridos no mês anterior.



Já o PLP 131/2020, único em trâmite no Senado Federal, não institui novo tributo, apenas busca estabelecer um regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais.

Com isto, alteraria a Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003 <sup>41</sup>, acrescentando o artigo 2º-A, que estabeleceria que a COFINS das pessoas jurídicas que utilizem plataformas digitais, conforme disciplinados pelo artigo, seria calculada com base na alíquota de 10,6% sobre a receita bruta mensal auferida no Brasil.

Para caracterizar como contribuinte deste regime, as empresas deveriam preencher os dois requisitos cumulativamente de receitas mensais acima de US\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, por serviços prestados em todo o mundo, e, R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) no Brasil.

A caracterização dos serviços digitais segue a mesma linha de raciocínio dos PL's anteriormente apresentados onde compreende basicamente o fornecimento de qualquer espécie de dado de forma digital.

Uma diferença constante da proposta é o surgimento de uma obrigação acessória das empresas que realizem operações na forma do artigo que, mesmo que não alcancem o limite mínimo, ficam obrigadas a apresentar declarações para a Secretaria da Receita Federal, com o informe das receitas globais e das auferidas em território nacional.

Por último, temos o PL 2358/2020, que Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital).

O projeto segue o mesmo raciocínio dos mencionados anteriormente, determinando como serviço basicamente o fornecimento de qualquer espécie de dado em forma digital.

O fato gerador consistiria na exibição, disponibilização ou transmissão desses dados por usuários localizados no Brasil, com a verificação sendo realizada por meio da apuração do endereço IP que acessar a plataforma digital.

---

<sup>41</sup> BRASIL. LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.** Brasília, DF, dez 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/10.833.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.



Os contribuintes da CIDE-Digital seriam as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior, que auferir receita bruta, e pertença a grupo econômico que tenha auferido, no ano-calendário anterior receita bruta global superior ou equivalente a R\$ 3 bilhões de reais, e, receita bruta superior a R\$ 100 milhões de reais no Brasil.

A inovação nesta CIDE em relação as demais anteriormente apresentadas, é a possibilidade de alíquota progressiva, consistindo em 1% sobre a parcela da receita de até R\$ 150.000.000,00, 3% sobre a parcela da receita que superar a faixa anterior até 300.000.000,00, e, 5% sobre a parcela da receita bruta que superar R\$ 300.000.000,00, sendo o imposto devido a soma das parcelas determinadas.

Em todas essas propostas, nota-se uma mudança de paradigma, sendo que se hoje uma empresa localizada no exterior vende serviços a uma pessoa jurídica ou física no Brasil, a tributação recairá na pessoa do importador aqui no Brasil.

Os projetos aqui apresentados, buscam tributar, de certa forma, diretamente a pessoa jurídica localizada no exterior, sob a justificativa da competência tributária, considerando que o mercado abarcado por seus serviços é brasileiro, ainda que apenas parcialmente, sem fazer uma análise, contudo, da constitucionalidade de eventual instituição da contribuição.

Nós possuímos uma constituição classificada como rígida, com claras repartições de competências tributárias e sobre o ordenamento jurídico de tributação, não havendo tanta possibilidade de inovação.

Os projetos aqui elencados já ensejam algumas críticas por parte de estudiosos, como por exemplo, Maurício Barros, em artigo denominado “Digital Services Tax à brasileira”<sup>42</sup>, onde explicitam-se ao menos 10 inconsistências, ou problemas, com a implementação dessa tributação.

A primeira controvérsia cinge-se quanto ao contexto do Brasil em relação aos países europeus. A exploração desse mercado na união europeia a partir somente da presença digital no país de destino, considerando a rede de tratados desses países, impede as retenções e a tributação local só poderia alcançar estabelecimentos permanentemente físicos. Por isso houve a adoção, por alguns países de medida unilaterais para tributar as grandes multinacionais de tecnologia.

---

<sup>42</sup> BARROS, Maurício. **Digital Services Tax à brasileira: 10 razões porque a CIDE-Digital não deve ser aprovada pelo Congresso Nacional.** JOTA, [S. l.], 10 jul. 2020. Disponível em: <<https://gsga.com.br/digital-services-tax-a-brasileira/>>. Acesso em: 18 jun. 2021.



Contudo, a situação é diversa da que ocorre no Brasil, sendo o país que mais tributa remessas internacionais. Para as pessoas jurídicas as remessas podem estar sujeitas a IRRF (15%), ISS (2% a 5%), ICMS (discutível), PIS/Cofins (9,25%), IOF (0,38%) e CIDE (10%).<sup>43</sup>

Ainda, prosseguindo, há clara inconformidade com os requisitos constitucionais para a instituição de uma Contribuição Especial, ou, CIDE. Isso porque carece de dois requisitos básicos para a instituição, sendo eles a identificação de domínio econômico específico para a intervenção estatal, e, a contrapartida entre o valor pago e a atuação estatal.

Esses são apenas alguns exemplos que se estendem como: ausência de competência tributária brasileira para tributar receitas de não residentes, indesejada pluritributação da receita, violação aos princípios da não discriminação e do desenvolvimento nacional, violações à isonomia e à livre concorrência, incidência sobre operações sujeitas à CIDE-Tecnologia, problemas operacionais e violação à isonomia e grandes multinacionais de tecnologia já são tributadas no Brasil.

Por estas razões, é preciso cautela ao pensar a tributação digital, sendo necessário um debate sério que considere o contexto atual, bem como as consequências internas e externas de sua implantação.

## CONCLUSÃO

Este trabalho visou oferecer um panorama sobre a instituição de um tributo sobre a economia digital, fazendo uma comparação com a situação atual internacional, bem como um paralelo com as propostas existentes atualmente em trâmite pelo legislativo nacional.

Em decorrência das mudanças na sociedade contemporânea, é possível perceber os inúmeros impactos da economia digital, com a possibilidade de configuração de formas de obtenção de lucros, que não foram, e nem poderiam, ser pensadas anteriormente.

Dentre as preocupações oriundos dessa nova realidade, temos a demanda por ajustes e adaptações nos sistemas tributários, nacionais e internacionais, buscando a



OCDE e o G-20 encontrar soluções juridicamente viáveis, para resolver o contexto de insegurança jurídica.

As medidas sugeridas pela OCDE vão inevitavelmente impactar as tradicionais regras de tributação internacional atualmente vigentes, na medida que há uma ênfase significativa na tributação na fonte, privilegiando-se o princípio do destino. Há algumas razões, entretanto, que demonstram o possível insucesso das soluções sugeridas pela OCDE.

Dentre elas, a dificuldade de adequação dos tratados internacionais vigentes ao conceito de presença digital significativa para fins de configuração de um estabelecimento permanente virtual inevitavelmente se associará a um alto custo de *compliance* para atendimento das soluções sugeridas. Isso porque a instituição de eventual novo tributo necessariamente estará associada a uma significativa despesa para as pessoas jurídicas contribuintes, diante da necessidade de adaptação de sistemas e obrigações acessórias capazes de prover informações ao Fisco. A complexidade na implementação das medidas sugeridas enfraquece sua eficácia, além de ser mais um instrumento de insegurança jurídica.

Nesta conjuntura, no primeiro tópico abordamos sobre a definição das grandes empresas de tecnologia, sendo estas consideradas aquelas que conseguem atuar de forma relevante, concomitantemente em vários países sem, necessariamente, possuir presença física.

Essas empresas atuam de forma cada vez mais relevante, realizando transferência de lucros de modo a reduzir sua carga tributária, e conseqüentemente, causando uma erosão nas bases tributárias dos estados nacionais.

Isso significa dizer que, cada vez mais a tecnologia substitui alguns serviços básicos que antes eram oferecidos por serviços locais, ou por meio de empresas locais, e sendo assim, por via de consequência, as receitas anteriormente auferidas por meio de tributos recolhidos por meio dessas empresas vão se esvaindo, causando um déficit de receita e um peso maior aos contribuintes regulares.

Prosseguindo, buscamos aprofundar mais na importância da tributação da economia digital, passando pela questão da transferência de lucros e erosão das bases tributárias.

Aqui, procuramos esclarecer alguns pontos discutidos e estudados pela OCDE, que ressaltam a importância de adaptação dos sistemas tributários, ante as novas



tecnologias e meios de serviço disponíveis, que influem diretamente nas receitas tributárias obtidas pelo estado.

Ato contínuo, explicita-se o panorama internacional, a partir da experiência francesa, o primeiro país europeu a adotar essa exação, com justificativa a partir da mora em uma solução internacional, e principalmente pela União Europeia em definir um parâmetro entre seus estados membros. Em assim sendo, foi instituído o referido tributo com caráter temporário, até que seja oferecida uma solução para esse impasse.

No âmbito brasileiro, discutido no tópico subsequente, foi feito um panorama sobre o sistema tributário brasileiro, passando por todas as espécies tributárias que são autorizadas por nossa Constituição Federal.

Neste ponto, buscamos explicar, de forma sintética, todas as cinco espécies tributárias que são autorizadas pela constituição, e em qual se enquadraria, ou possibilitaria, um possível tributo digital.

Por fim, foi feita uma explicação sobre os projetos legislativos em tramitação atualmente, que buscam instituir o tributo digital no Brasil, sejam eles por majoração de tributos existentes, ou criação de novas contribuições.

Dentre as quatro propostas analisadas, verifica-se que há similaridade entre os fatos geradores, bases de cálculos, alterando algumas questões pontuais sobre incidência e alíquota e divergência quanto à espécie tributária mais adequada para a instituição.

Considerando essas semelhanças entre as propostas, todas carregam as mesmas críticas quanto a formulação, que vão desde a constitucionalidade na sua instituição, a grande carga tributária já existente atualmente, que torna o sistema brasileiro como um dos mais complexos, e, por via de consequência da insegurança jurídica tributária, um grande contencioso.

Não há, no trabalho, pretensão de oferecer a solução jurídica mais eficaz quanto a essa nova realidade estudada. Mas é preciso reconhecer que as regras de tributação existentes atualmente, principalmente em âmbito internacional, estão defasadas para serem aplicadas ante os negócios que surgem com a economia digital, em um espaço que ganha cada vez mais força e onde os países do mundo se tornam cada vez mais interdependentes.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANEN, Doris. **Desafios na Tributação das Novas Tecnologias: debates atuais**. Belo Horizonte: Dialética, 31/03/2021. 150 p.

ÁLVAREZ-MARTÍNEZ, María T. *et al.* **How large is the corporate tax base erosion and profit shifting? A general equilibrium approach**. Economic Systems Research, [s. l.], 24 fev. 2021. DOI <https://doi.org/10.1080/09535314.2020.1865882>. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/09535314.2020.1865882>. Acesso em: 17 jun. 2021

AMORIM, J. Eduardo. **Tributação da economia digital**. Studi sui Diritti Emergenti. 1. ed. Reggio Calabria: IberoJur, 2019. p. 102, 2019.

ASIA, Nikkei. **EUA sobem tarifas para seis países que decidiram taxar as 'big techs' americanas**. Valor Econômico, 03.06.2021. Disponível em: <<https://valorinveste.globo.com/mercados/internacional-e-commodities/noticia/2021/06/03/eua-sobem-tarifas-para-seis-pases-que-decidiram-taxar-as-big-techs-americanas.ghtml>>. Acesso em 10 jun. 2021.

BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei complementar nº 218/2020. **Institui a Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD), destinada ao financiamento de programas de renda básica**. Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2260638>>. Acesso em: 17.jun. 2021.

BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei complementar nº 241/2020. **Institui a Contribuição Social Especial sobre Serviços Digitais Incidente sobre a receita bruta de serviços digitais, destinada ao financiamento de programas de renda básica**. Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2263396>>. Acesso em: 17.jun. 2021

BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei nº 2358/2020. **Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital)**. Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2251395>>. Acesso em: 11.jun. 2021

BRASIL. Câmara dos deputados. Projeto de lei nº 2358/2020. **Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CIDE-Digital)**. Brasília, DF: Câmara dos deputados, 2020. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2251395>>. Acesso em: 17.jun. 2021.



BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. LEI Nº 10.833, DE 29 DE DEZEMBRO DE 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Brasília, DF, dez 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/l10.833.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.833.htm)>. Acesso em: 17 jun. 2021.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional**, Brasília, DF, out 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)>. Acesso em: 14 jun. 2021.

BRASIL. Senado Federal. Projeto de lei complementar nº 131/2020. **Estabelece regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) incidente sobre a receita bruta auferida pelas pessoas jurídicas com elevada receita que utilizam plataformas digitais**. Brasília, DF: Senado Federal, 2020. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>>. Acesso em: 17.jun. 2021.

BRITES, Ana Catarina Rasteiro. **A economia digital e os desafios da tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia**. 2017, p. 6. Tese de Doutorado. Instituto Politécnico de Coimbra. Coimbra, 2017.  
CARDOSO, Matêus Ramos. Racionalização e modernidade em Max Weber. **Revista Húmus**, v. 3, n. 9, 2013, p. 89. Disponível em: <<http://www.periodicoseletronicos.ufma.br/index.php/revistahumus/article/view/1907>>. Acesso em 14 jun. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6º Edição. São Paulo: Noeses, 2015.  
EXPOSÉ DES MOTIFS. LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 **portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés**. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000038203221/>>. Acesso em 10 jun 2021.

FORNASIER, Mateus de Oliveira; BECK, Cesar. **CAMBRIDGE ANALYTICA: Escândalo, Legado e Possíveis Futuros para a Democracia**. Revista Direito em Debate, [s. l.], v. 29, n. 53, p. 182-195, 26 maio 2020. DOI <https://doi.org/10.21527/2176-6622.2020.53.182-195>. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/10033>. Acesso em: 8 jun. 2021.

FRANCE. Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019. **Portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés**. Disponível em: <<https://www.legifrance.gouv.fr/jorf/id/JORFTEXT000038811588>>. Acesso em 10 jun. 2021



MIGUEL, Luciano Garcia; OZAI, Ivan. **ICMS e a tributação das mercadorias digitais (Value-Added Tax and the Taxation of Digital Assets)**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, [s. l.], 10 nov. 2018. Disponível em: <[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3263165](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3263165)>. Acesso em: 14 jun. 2021.

NOGUEIRA, R. B. **O surgimento e a evolução do ensino científico do direito tributário no Brasil**. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 97, p. 719-728, 2002. Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67573>>. Acesso em: 15 jun. 2021.

OCDE (2015a), **Prevenção da Concessão de Benefícios do Tratado em Circunstâncias Inadequadas, Ação 6 - Relatório Final de 2015**, Projeto de Erosão de Base e Transferência de Lucros da OCDE / G20, Publishing OECD, Paris. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>>. Acesso em: 11 jun. 2021.

OECD (2019), **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)**, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>>. Acesso em 10 jun. 2021.

OECD. **Declaration on Base Erosion and Profit Shifting**. França: OECD, 2013d. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. Acesso em 11 jun. 2021.

OECD; G20. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. OECD Publishing, Paris. 2013. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 11 jun. 2021.

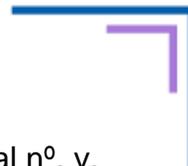
PEGORARO, Andressa. **O combate ao treaty shopping nos acordos de bitributação celebrados pelo Brasil e a influência do Projeto BEPS (base erosion and profit shifting) – o futuro das cláusulas de limitação de benefícios (LOB)**. Revista Dialética de Direito Tributário n. 237. São Paulo: Dialética, 2015.

ROCHA, José Ernane Alves; BARCELOS, Leila Rufino; ROCHA, Patrícia Alves Xavier. **O planejamento tributário e a elisão fiscal**. Revista Controle-Doutrina e Artigos, v. 14, n. 1, p. 203-226, 2016.

SANTANA, Wesley. **Com lucro recorde em 2020, quarteto de big techs vale um terço do PIB dos EUA**. CNN Brasil, 05.02.2021. Disponível em: <<https://www.cnnbrasil.com.br/business/2021/02/05/com-lucro-recorde-em-2020-quarteto-de-big-techs-vale-um-terco-do-pib-dos-eua>>. Acesso em 10 jun. 2021.

MURPHY, Andrea *et al.* **GLOBAL 2000 How The World's Biggest Public Companies Endured The Pandemic**. Forbes, [S. l.], p. 01, 13 maio 2021. Disponível em: <https://www.forbes.com/lists/global2000/#6bc90bf55ac0>. Acesso em: 8 jun. 2021.

TAKANO, Caio Augusto; SANTOS, Ramon Tomazela Santos. **O conceito de planejamento tributário agressivo e os novos standards tributários**



**internacionais do Projeto BEPS.** Revista Direito Tributário Internacional Atual nº, v. 2, p. 35-57, 2017.

TORRES, Heleno Taveira. “**O planejamento tributário abusivo é o novo alvo do Fisco Global**”. Consultor Jurídico – [conjur.com.br](http://conjur.com.br). 26 de julho de 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-26/heleno-torres-planejamento-tributario-abusivo-alvo-fisco-global>>. Acesso em: 10 jun. 2021.

BARROS, Maurício. **Digital Services Tax à brasileira: 10 razões porque a CIDE-Digital não deve ser aprovada pelo Congresso Nacional.** JOTA, [S. l.], 10 jul. 2020. Disponível em: <<https://gsga.com.br/digital-services-tax-a-brasileira/>>. Acesso em: 18 jun. 2021.