

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Fernanda de Oliveira Silveira

**TRIBUTAÇÃO PELO BRASIL DA PRESTAÇÃO GLOBAL DE SERVIÇOS
DIGITAIS AUTOMATIZADOS: a interação dos usuários geolocalizados no território
brasileiro como novo elemento de conexão tributável**

Belo Horizonte

2023

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Fernanda de Oliveira Silveira

**TRIBUTAÇÃO PELO BRASIL DA PRESTAÇÃO GLOBAL DE SERVIÇOS
DIGITAIS AUTOMATIZADOS: a interação dos usuários geolocalizados no território
brasileiro como novo elemento de conexão tributável**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, sob orientação do Prof. Dr. André Mendes Moreira, como requisito para a obtenção do título de doutora em Direito.

Linha de Pesquisa: Poder, Cidadania e Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito

Área de Estudo: Justiça Tributária e Segurança Jurídica

Belo Horizonte

2023

Ficha catalográfica elaborada pelo bibliotecário Junio Martins Lourenço - CRB/6-3167.

S587t Silveira, Fernanda de Oliveira

Tributação pelo Brasil da prestação global de serviços digitais automatizados [manuscrito]: a interação dos usuários geolocalizados no território brasileiro como novo elemento de conexão tributável / Fernanda de Oliveira Silveira.-- 2023.

133 f.: il.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 127-133.

1. Direito tributário - Teses. 2. Impostos - Administração.
3. Imposto sobre serviços - Brasil. 4. Pessoa jurídica - Impostos - Brasil. 5. Proteção de dados - Teses. 6. Direitos humanos - Teses. 7. Empresas virtuais - Teses. I. Moreira, André Mendes. II. Universidade Federal de Minas Gerais - Faculdade de Direito. III. Título.

CDU: 336.2(81)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

UFMG

ATA DA DEFESA DE TESE DA ALUNA FERNANDA DE OLIVEIRA SILVEIRA

Realizou-se, no dia 24 de agosto de 2023, às 15:00 horas, Sala da Congregação, da Universidade Federal de Minas Gerais, a defesa de tese, intitulada *TRIBUTAÇÃO PELO BRASIL DA PRESTAÇÃO GLOBAL DE SERVIÇOS DIGITAIS AUTOMATIZADOS: a interação dos usuários geolocalizados no território brasileiro como novo elemento de conexão tributável*, apresentada por FERNANDA DE OLIVEIRA SILVEIRA, número de registro 2019652514, graduada no curso de DIREITO/DIURNO, como requisito parcial para a obtenção do grau de Doutor em DIREITO, à seguinte Comissão Examinadora: Prof. Dr. André Mendes Moreira - Orientador (UFMG), Prof. Dr. Valter de Souza Lobato (UFMG), Prof. Dr. Raphael Frattari Bonito (Universidade FUMEC), Prof. Dr. Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (PUC Minas), Prof. Dr. Fernando Daniel de Moura Fonseca (Faculdade de Direito Milton Campos).


A Comissão considerou a tese:

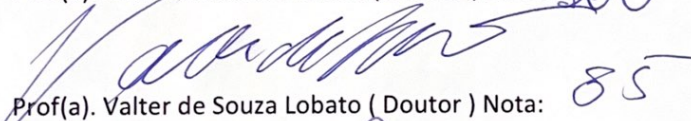
Aprovada, tendo obtido a nota 84.

Reprovada

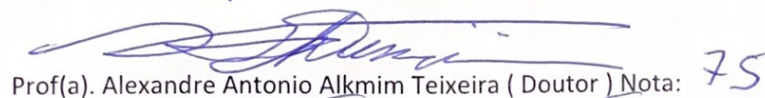
Finalizados os trabalhos, lavrei a presente ata que, lida e aprovada, vai assinada por mim e pelos membros da Comissão.

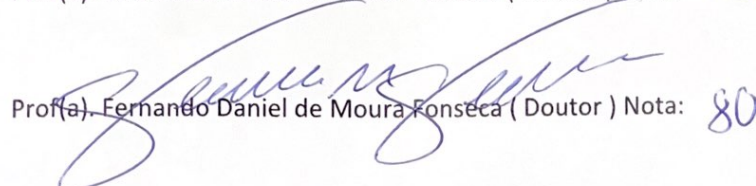
Belo Horizonte, 24 de agosto de 2023.


Prof(a). Andre Mendes Moreira (Doutor) Nota: 100


Prof(a). Valter de Souza Lobato (Doutor) Nota: 85


Prof(a). Raphael Frattari Bonito (Doutor) Nota: 80


Prof(a). Alexandre Antonio Alkmim Teixeira (Doutor) Nota: 75


Prof(a). Fernando Daniel de Moura Fonseca (Doutor) Nota: 80

“Sempre antes de realizar um sonho, a Alma do Mundo resolve testar tudo aquilo que foi aprendido durante a caminhada. Ela faz isto não porque seja má, mas para que possamos, junto com o nosso sonho, conquistar também as lições que aprendemos seguindo em direção a ele. É o momento em que a maior parte das pessoas desiste. É o que chamamos, em linguagem do deserto, de ‘morrer de sede quando as tamareiras já apareceram no horizonte’.

(...) Uma busca começa sempre com a Sorte de Principiante. E termina sempre com a Prova do Conquistador.”

Paulo Coelho

AGRADECIMENTOS

Toda pesquisa se inicia a partir de um incômodo. Ao se deparar com um problema cuja solução não seria simples, o pesquisador se sente motivado a empreender os estudos necessários para tentar apresentar alternativas que possam ser úteis para tanto. Ainda que a pesquisa não seja conclusiva para a resolução definitiva do problema estudado, a sua contribuição é indispensável, ao menos, para descartar hipóteses que não contribuiriam à evolução do tema estudado.

Os dilemas impostos pela Economia Digital, na seara tributária, são desses grandes problemas aos quais muitos se dedicam, embora não existam ideias já concebidas que sejam universalmente aceitas ou capazes de apaziguar todos os interesses que circundam o tema. Escolhê-lo, portanto, foi em si um desafio.

Não fosse o bastante, a condução da presente pesquisa, em si, se constituiu em um processo de constantes descobertas e de muito aprendizado. Não foi fácil. E não há, aqui, a pretensão de encerrar o tema, mas o desejo sincero e profundo de que as questões ora levantadas efetivamente provoquem mais estudos que certamente serão necessários.

Por esse motivo, não poderia deixar de agradecer, de início, ao meu orientador, o Prof. Dr. André Mendes Moreira. As revisões e as lições repassadas foram essenciais para que o presente trabalho alcançasse a sua formatação final.

Também não poderia deixar de externar o meu imenso respeito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, a nossa “vetusta”, por ter me acolhido na graduação e, agora, na pós-graduação *stricto sensu*. O meu sincero desejo é o de que os recursos públicos investidos para possibilitar o desenvolvimento da presente pesquisa sejam também retribuídos por ela em alguma medida, ao se pensar em alternativas que efetivamente possam atender aos interesses do Estado Brasileiro.

Por fim, gostaria ainda de agradecer à minha família, aos meus amigos e aos meus colegas de trabalho, pelo apoio incondicional; a todos os professores que se dedicaram a me auxiliar durante as valorosas críticas recebidas em todas as bancas de qualificação, os Profs. Drs. Flávio Couto Bernardes, Tarcísio Diniz Magalhães, Valter de Souza Lobato e Alexandre Alkmim Teixeira; e a todos os meus colegas no Programa de Pós-Graduação da UFMG, que me propiciaram intensos e enriquecedores debates em todas as interações que tivemos durante esse trajeto. Espero que a presente tese faça jus à contribuição de cada um de vocês.

RESUMO

Os desafios impostos pela Economia Digital ao Direito Tributário Internacional e aos ordenamentos jurídicos internos de todos os Estados têm motivado pesquisas conduzidas em todo o globo. Por meio da presente tese, buscou-se comprovar que a interação dos usuários na prestação de Serviços Digitais Automatizados (SDA) se constitui como um novo elemento de conexão a ensejar a competência dos Estados em que são prestados para o exercício de sua jurisdição tributária. Para tanto, foram apresentadas as discussões que vêm sendo travadas sobre o tema em âmbito internacional, dando-se maior enfoque aos estudos conduzidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e que são voltados aos Estados por ela representados, os quais, em sua maioria, são majoritariamente exportadores de capital. Ao se detalhar a dinâmica envolvida na prestação dos SDA, foi possível comprovar que a sua efetiva prestação depende de fatos que ocorrem no território em que estão geolocalizados os usuários cuja interação é rentabilizada, o que ocorre quando direcionados a usuários geolocalizados em território brasileiro. Também foram consideradas as peculiaridades observadas no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente a partir da inserção, na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), da proteção aos dados pessoais, inclusive por meios digitais, como uma das garantias e direitos fundamentais a serem assegurados a todos os cidadãos brasileiros. Com vistas a contribuir ao debate aprofundado sobre o tema, foram ainda analisadas as principais espécies tributárias atualmente existentes no ordenamento jurídico brasileiro e que poderiam ser eventualmente utilizadas para a tributação de tais serviços, quando direcionados a usuários geolocalizados em território brasileiro. Em seguida, teceu-se ainda considerações quanto à importância do exercício pelo Brasil de sua jurisdição tributária sobre tais operações como forma de garantir a efetiva proteção dos dados pessoais de seus cidadãos, por se tratar de direito humano autônomo ou decorrente dos direitos humanos já estabelecidos à privacidade e à liberdade, o que também se impõe ao Estado Brasileiro por força dos tratados de direitos humanos por ele aderidos. Conclui-se, portanto, pela competência do Brasil para a tributação de tais serviços quando direcionados a usuários geolocalizados em seu território, não apenas com finalidades potencialmente arrecadatórias, mas também com vistas a permitir que o Estado Brasileiro cumpra o seu dever de proteção dos dados dos seus cidadãos.

PALAVRAS-CHAVE: Economia Digital; Serviços Digitais Automatizados; Geolocalização; Interação; Usuários; Direito Tributário Internacional; Direitos Humanos.

ABSTRACT

The challenges posed by the Digital Economy to International Tax Law and to the internal legal systems of all States have motivated research conducted across the globe. Through this thesis, we sought to prove that the interaction of users in the provision of Automated Digital Services (ADS) constitutes a new connection element to give rise to the competence of the States in which they are provided for the exercise of their tax jurisdiction. To this end, the discussions that have been held on the subject at the international level were presented, giving greater focus to studies conducted by the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD) and which are aimed at the States represented by it, which, for the most part, are mostly capital exporters. By detailing the dynamics involved in the provision of the SDA, it was possible to prove that their effective provision depends on facts that occur in the territory in which the users whose interaction is aimed are geolocated, which occurs when directed to users geolocated in Brazilian territory. It also considered the peculiarities observed in the Brazilian legal system, especially from the insertion, in the Constitution of the Federative Republic of Brazil of 1988 (CRFB/1988), of the protection of personal data, including by digital means, as one of the guarantees and fundamental rights to be guaranteed to all Brazilian citizens. With a view to contributing to the in-depth debate on the subject, the main tax types currently existing in the Brazilian legal system and which could eventually be used for the taxation of such services, when directed to users geolocated in Brazilian territory, were also analyzed. Then, considerations were made regarding the importance of Brazil exercising its tax jurisdiction over such operations as a way of guaranteeing the effective protection of the personal data of its citizens, as it is an autonomous human right or a result of the already established human rights to privacy and freedom, which is also imposed on the Brazilian State by virtue of the human rights treaties it adheres to. It concludes, therefore, that Brazil is competent to tax such services when directed to users geolocated in its territory, not only with potentially tax collection purposes, but also with a view to allowing the Brazilian State to fulfill its duty to protect data of its citizens.

KEYWORDS: Digital Economy; Automated Digital Services; Geolocation; Interaction; Users; International Tax Law; Human rights.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Dinâmica da rentabilização da interação de usuários por meio de Serviços Digitais Automatizados..... pág. 46

Figura 2 - Procedimentos para a potencial tributação pelo Estado Brasileiro da renda advinda da interação de usuários geolocalizados no Brasil..... pág. 94

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E A ECONOMIA DIGITAL	17
2.1 Pilares do Direito Tributário Internacional.....	19
2.2. Os desafios impostos pela Economia Digital à tributação internacional com base no critério de residência.....	29
2.3 As propostas atuais da OCDE para a repartição da renda global tributável de empresas de tecnologia: <i>BEPS, Pillar One</i> e <i>Pillar Two</i>	39
3 DA COMPETÊNCIA DO ESTADO BRASILEIRO PARA A TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO GLOBAL DE SERVIÇOS DIGITAIS AUTOMATIZADOS DIRECIONADOS À INTERAÇÃO DE USUÁRIOS GEOLOCALIZADOS EM SEU TERRITÓRIO	51
3.1. A soberania e o conceito de elemento de conexão.....	52
3.2 A interação dos usuários geolocalizados em território brasileiro na prestação de serviços digitais automatizados como novo elemento de conexão	60
3.3 A competência do Brasil para tributar e fiscalizar os serviços digitais automatizados direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território	64
3.4 O direito fundamental dos usuários residentes no Brasil à proteção de seus dados e o consequente dever de fiscalização pelo Estado Brasileiro.....	69
3.5 Os requisitos indispensáveis à norma interna eficaz e válida para a tributação de serviços digitais automatizados direcionados à interação de usuários geolocalizados no território brasileiro	76
4 NA PRÁTICA, QUAIS AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS QUE PODERIAM SER INSTITUÍDAS PELO BRASIL PARA TRIBUTAR TAIS SERVIÇOS?	83
4.1 A potencial tributação da renda advinda de tais serviços	85
4.2 A potencial criação de taxa pelo exercício de atividade fiscalizatória pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD).....	97
4.3 A potencial incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)	101
4.4 A potencial incidência do novo imposto a ser criado pela União Federal com base na sua competência tributária residual.....	104
5 A IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO PELO BRASIL DE TAIS SERVIÇOS COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS E DE COMBATE À DESIGUALDADE	105
5.1 O direito fundamental à proteção de dados como um direito humano.....	106
5.2 A prevalência dos tratados internacionais de direitos humanos adotados pelo Brasil sobre tratados de natureza estritamente tributária.....	112

5.3 A justiça tributária a ser almejada em nível global: a repartição da competência arrecadatória sobre empresas de tecnologia e o combate à desigualdade	118
6 CONCLUSÃO.....	122
REFERÊNCIAS	127

1 INTRODUÇÃO

As disputas em torno da tributação sempre foram norteadas por dois grandes vetores: os fundamentos jurídicos para o exercício de determinada competência tributária e o interesse político por trás de tal exercício. O Direito Tributário, tanto na perspectiva interna de cada Estado quanto nas disputas internacionais entre Estados, sempre se prestou ao importante papel de equalizar os interesses políticos e arrecadatórios de cada Estado com os princípios, os costumes, as normas e os direitos daqueles sobre os quais a jurisdição tributária poderá ser legitimamente exercida.

Em outras palavras, em todas as discussões tributárias sempre haverá questões jurídicas e interesses políticos relevantes que precisam ser adequadamente analisados e sopesados. Por esse motivo, os conflitos inerentes à atividade tributária podem ser observados tanto pela perspectiva interna de cada Estado (enquanto ente tributante e fiscalizador, em todas as suas esferas federativas), quanto pela necessidade de garantir que a propriedade privada e a liberdade dos contribuintes, enquanto cidadãos tutelados por seus respectivos Estados, não sejam indevidamente suprimidas por interesses puramente arrecadatórios.

Além disso, é também comum que o Direito Tributário se volte ao cumprimento de funções notoriamente extrafiscais, quando a tributação a ser imposta é voltada não apenas à sua finalidade arrecadatória, mas ao atendimento de outros objetivos políticos que se reputam desejáveis – como a proteção ao meio ambiente, o estímulo à destinação adequada de propriedades, a intervenção em domínios econômicos relevantes ao Estado, a desoneração de bens e mercadorias tidos como essenciais, a concessão de benefícios fiscais para a atração de investimentos, dentre outros. Assim, há discussões jurídico-tributárias relevantes que são permeadas por questões que não necessariamente se esgotam no próprio Direito, mas envolvem a estrutura social que se almeja construir em determinado Estado e os eventuais comportamentos que devam ser estimulados ou desencorajados.

No plano interno, tomando-se como foco o Estado Brasileiro, pode-se observar diversas controvérsias advindas (i) da própria divisão adotada pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988) para a repartição da competência e a consequente arrecadação dos tributos nela previstos com base em seus respectivos fatos geradores (aspecto material da hipótese de incidência tributária) e (ii) da coexistência de entes tributantes, em um mesmo nível hierárquico federativo, com competência para instituir, cobrar e fiscalizar determinados tributos. Em se tratando de conflitos que envolvem o princípio da territorialidade e a extensão da jurisdição interna de cada ente tributante, como na segunda hipótese narrada

acima, fez-se necessário criar regras que pudessem definir, da forma mais clara possível, a qual ente tributante coexistente caberá a competência para arrecadar determinado tributo, por meio da definição adequada, em normas complementares à própria CRFB/1988, dos aspectos territorial e temporal da hipótese de incidência tributária nela prevista – onde e quando se considerará realizado o fato gerador tido como tributável.

Grande parte das disputas atualmente observadas no Brasil, do ponto de vista da competência tributária, estão exatamente focadas nos referidos aspectos, especialmente no que tange aos tributos incidentes sobre o consumo. Para a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), por exemplo, a Lei Complementar nº 116/2003 buscou definir qual o local em que se considerarão prestados os serviços nela listados, com vistas a definir qual o Município que terá a competência para cobrá-lo em cada caso. Para o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), por sua vez, a Lei Complementar nº 87/1996 também veio a detalhar qual(is) o(s) estado(s) federado(s) que poderá(ão) tributar a venda de mercadorias ou a prestação dos serviços sobre os quais o referido imposto incidirá, especialmente nas operações interestaduais em que os referidos fatos geradores efetivamente se desdobram sobre o território de mais de um Estado.

Tomando o ICMS como exemplo, a comumente denominada “guerra fiscal” entre os estados federados nada mais é do que uma disputa pela atração de investimentos e negócios por meio da concessão de benesses tributárias a determinados contribuintes. Isso porque, do ponto de vista negocial, a redução de custos tributários constitui um dos fatores mais relevantes para assegurar a obtenção de lucros na exploração de atividades privadas, o que interessa a todos aqueles que pretendem empreender. O que se tem, na prática, é uma efetiva disputa política pela atração e manutenção de investimentos, com o uso de regras tributárias atrativas e que, em suma, nada mais são do que pontuais abstenções voluntárias da competência tributária concedida a cada estado federado sobre as operações ocorridas em seus respectivos territórios.

No plano interno, tais benesses tributárias são comumente concedidas tanto pelos estados federados tidos como “menos desenvolvidos” quanto por aqueles estados federados que já detêm maior nível de concentração de riquezas em seus territórios. Para os estados federados menos desenvolvidos, contudo, a concessão de tais benefícios é ainda mais essencial para a atração de investimentos, tendo em vista a sua incapacidade de oferecer as mesmas condições estruturais observadas nos estados federados concentradores de capital.

O mesmo fenômeno pode ser observado no plano internacional: cada Estado buscou criar suas próprias normas tributárias com vistas a garantir a atração e a manutenção de

investimentos em seus respectivos territórios. Tais benefícios, por sua vez, foram concedidos em maior ou menor grau até mesmo por Estados tidos como desenvolvidos, os quais, na perspectiva do Direito Tributário Internacional, são denominados como Estados majoritariamente exportadores de capital. Contudo, a principal diferença que se pode observar no plano internacional advém das posições políticas que historicamente foram defendidas por cada Estado: apesar da concessão pontual de benefícios, aos Estados majoritariamente exportadores de capital sempre foi vantajosa a manutenção de regras tributárias que lhes permitissem tributar, ainda que parcialmente, o lucro auferido em todo o globo pelas empresas constituídas originalmente em seu território; e, para os Estados que majoritariamente importam capital (comumente tidos como pobres, em desenvolvimento ou subdesenvolvidos), por sua vez, a criação de benesses tributárias era o principal trunfo de que poderiam dispor para atrair investimentos ao seu território, tendo em vista o maior grau de instabilidade observado em suas esferas políticas, econômicas e/ou sociais.

Se determinado Estado dispõe de piores estradas e portos, se a sua população não detém relevante capacidade de consumo, ou se há fatores de risco que podem influir na obtenção de lucros por meio do exercício de atividades privadas, por exemplo, é evidente a maior insegurança daqueles que nele optarem por investir em comparação com Estados que ofereçam condições de maior estabilidade e/ou desenvolvimento (os quais, em geral, exportam capital). Por esse motivo, os Estados que dependem da importação de capital sempre buscaram criar regras e sistemas tributários que proporcionassem maiores vantagens aos contribuintes que nele investissem, equilibrando-as com as suas próprias necessidades arrecadatórias para fazer frente às suas funções estatais.

Daí começou-se a observar as disputas hoje travadas dentre os Estados na perspectiva internacional: de um lado, os Estados majoritariamente exportadores de capital buscam assegurar a maior concentração possível de sua competência tributária sobre as empresas originadas em seu território e sobre as operações nele observadas, embora já admitam a necessidade de se criar regras de repartição que não privilegiam apenas o local em que estão sediadas essas empresas, bem como advogam pelo necessário combate de benefícios tributários concedidos por determinados Estados, especialmente aqueles tidos como paraísos fiscais, para evitar que certas empresas consigam reduzir significativamente, de forma tida como agressiva, a tributação de seus rendimentos auferidos em todo o globo; do outro lado, estão os Estados majoritariamente importadores de capital, para os quais a maior preocupação, em face das propostas acima, é a de garantir a majoração de sua capacidade arrecadatória ou, quando menos, a manutenção de sua arrecadação em patamares condizentes com os atuais, para que possam

continuar a implementar políticas públicas tidas como relevantes em seus respectivos territórios.

É importante, portanto, que se compreenda que todas as discussões que atualmente permeiam o Direito Tributário Internacional estão focadas não apenas na garantia de que todos os contribuintes sejam devidamente tributados, evitando-se a tributação reduzida ou inexistente de rendimentos auferidos por grandes grupos econômicos em todo o globo, mas em uma clara disputa pela competência tributária que será dada a cada Estado em relação a tais operações e rendimentos. Por esse motivo, as novas regras a serem acordadas no plano internacional não podem ser moldadas apenas pelos interesses políticos dos Estados que majoritariamente exportam capital e detêm condições econômicas, políticas e sociais mais estáveis, mas devem também ser pensadas para garantir a repartição adequada da competência tributária que será atribuída aos Estados que majoritariamente importam capital e que efetivamente dependem da arrecadação para garantir o desenvolvimento de suas respectivas sociedades.

No plano internacional, o Brasil ocupa a posição de Estado que simultaneamente exporta e importa capital, razão pela qual é possível identificar a coexistência de normas tributárias estritamente arrecadatórias (especialmente sobre a remessa de valores ao exterior e a tributação de rendimentos e de operações ocorridas em seu território) e de normas que visam à atração de investimentos (como as benesses concedidas a empresas que se instalem na Zona Franca de Manaus, a criação de regimes tributários baseados em bases presumidas, como o Lucro Presumido e o Simples Nacional, e até mesmo a não incidência de Imposto de Renda sobre dividendos). Por esse motivo, todos os tratados firmados pelo Brasil com outros Estados, em matéria tributária, foram celebrados com padrões que se diferenciam daqueles que predominam entre Estados majoritariamente exportadores de capital.

Atualmente, o Estado Brasileiro detém a capacidade de tributar (i) as operações e os rendimentos auferidos por contribuintes sediados em seu território com bases universais (ou seja, mesmo que tenham sido originados em outros territórios); (ii) os rendimentos auferidos por contribuintes sediados em outros territórios quando a fonte de pagamento esteja em seu território (ou seja, sobre valores remetidos ao exterior); e (iii) os rendimentos auferidos por empresas que, embora estejam sediadas em outros territórios, sejam controladas por ou coligadas a empresas sediadas em seu território. Assim, é possível afirmar que, para quase todos os tipos de negócios realizados em território brasileiro ou que envolvam contribuintes nele sediados, o Estado Brasileiro editou regras tributárias que garantem o exercício eficaz de sua jurisdição tributária e, conseqüentemente, de sua competência arrecadatória.

Entretanto, o desenvolvimento de novos negócios típicos da intitulada “Economia Digital” desafia, em parte, até mesmo as regras tributárias brasileiras atualmente vigentes. A referida denominação é comumente atribuída a todos os tipos de serviços prestados única e exclusivamente pela internet, sem a necessidade de que determinada empresa se instale diretamente no território em que estão estabelecidos os tomadores de seus serviços e/ou os usuários diretos de seus produtos – sendo relevante pontuar que a maioria dos grandes conglomerados digitais estão sediados nos Estados Unidos.

Nesse cenário, é possível que determinada prestação de serviço seja contratada por empresas que não estejam sediadas no território brasileiro, embora tais serviços sejam direcionados à interação de usuários nele geolocalizados. Nessa hipótese, as regras tributárias atualmente vigentes no ordenamento jurídico brasileiro não seriam capazes de assegurar ao Brasil o efetivo exercício de sua jurisdição tributária e fiscalizatória sobre tais operações.

Por esse motivo, a presente tese se volta à análise quanto à possibilidade (ou não) de que o Estado Brasileiro possa vir a tributar a prestação de Serviços Digitais Automatizados (SDA) direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território, mesmo em situações em que as partes contratantes estejam sediadas ou domiciliadas em outros Estados. Paralelamente, fez-se também necessário analisar se o Estado Brasileiro poderia (ou não) fiscalizar as empresas prestadoras de SDA que não estejam sediadas em seu território, independentemente de já terem (ou não) filiais estabelecidas no Brasil.

Para tanto, fez-se uma pesquisa histórica e qualificada acerca da construção das normas que atualmente orientam o Direito Tributário Internacional, das normas internas que contornam a competência tributária e fiscalizatória do Estado Brasileiro, tanto no que tange ao imposto sobre a renda quanto a demais espécies tributárias, para além das demais normas aplicáveis a atividades desenvolvidas pela internet e à proteção aos dados dos usuários brasileiros, com foco nas regras constitucionais brasileiras e nos princípios gerais que orientam a proteção a direitos humanos.

No capítulo 2, serão apresentadas todas as discussões recentes sobre a tributação internacional dos negócios inseridos no conceito da Economia Digital. Para tanto, serão delineados (i) os pilares que permearam o Direito Tributário Internacional, especialmente na definição dos elementos de conexão tributáveis que passaram a ser adotados globalmente (residência e fonte); (ii) os desafios impostos pela Economia Digital para a tributação internacional da renda com base no critério prevalecente de residência, que foi privilegiado por grande parte dos Estados; e (iii) as principais propostas apresentadas pela Organização para a

Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para a repartição da renda global tributável de empresas de tecnologia inseridas no contexto da Economia Digital.

No capítulo 3, a tese ora defendida será devidamente detalhada, com vistas a comprovar a competência do Estado Brasileiro para a tributação da prestação global de SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território. Para tanto, tratar-se-á (i) dos conceitos de soberania e de elemento de conexão; (ii) da demonstração da interação dos usuários geolocalizados em território brasileiro como novo elemento de conexão na prestação de SDA; (iii) da consequente competência do Brasil para tributar e fiscalizar a prestação de tais serviços; (iv) do dever do Estado Brasileiro de fiscalizar tais operações em razão da inserção da proteção de dados pessoais como direito fundamental assegurado a todos os cidadãos brasileiros; e (v) dos requisitos que deveriam ser observados pelo Estado Brasileiro ao editar normas internas que sejam válidas e eficazes para o exercício de sua jurisdição tributária sobre a prestação de tais serviços.

No capítulo 4, serão apresentadas reflexões quanto às possíveis espécies tributárias que poderiam ser instituídas pelo Estado Brasileiro para a tributação da prestação de tais serviços. A tese ora defendida está restrita à demonstração da competência do Brasil para tal tributação, independentemente da espécie tributária que fosse escolhida para tanto. Não obstante, faz-se necessário apresentar reflexões sobre as características e as potenciais dificuldades que seriam observadas na adoção de algumas das espécies tributárias já existentes no ordenamento jurídico – o que poderá vir a ser alterado em caso de aprovação da proposta de Reforma Tributária atualmente discutida no âmbito do Congresso Nacional.

No capítulo 5, discorrer-se-á sobre a importância de que tal tributação venha a ser instituída como um mecanismo de proteção dos direitos humanos e de combate à desigualdade dentre os Estados em todo o globo. Para tanto, demonstrou-se (i) a categorização do direito fundamental à proteção de dados pessoais como um direito humano; (ii) a prevalência dos tratados internacionais de direitos humanos sobre tratados de natureza estritamente tributária; e (iii) a importância de se instituir uma repartição adequada da competência arrecadatória sobre empresas de tecnologia como um instrumento que não apenas se voltaria ao ideal de justiça tributária global, como também pode contribuir para o combate à desigualdade inerente dentre os Estados majoritariamente importadores e majoritariamente exportadores de capital.

No capítulo 6, conclui-se pela competência do Estado Brasileiro tanto para a tributação quanto para a fiscalização da prestação de SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território.

2 A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL E A ECONOMIA DIGITAL

O propósito deste capítulo é apresentar o contexto no qual se insere a presente pesquisa, a fim de delimitá-la no espaço e no tempo, apontar as principais implicações do novo cenário observado a partir dos tipos de negócios típicos da Economia Digital e tratar das propostas que já são discutidas em todo o globo para responder ao problema ora estudado.

Nesse quadro, a tributação pelo Brasil da prestação de Serviços Digitais Automatizados (SDA) direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território e a defesa da interação/geolocalização como novo elemento de conexão tributável é um tema que requer explicações sobre as regras internacionais aplicáveis às relações tributárias entre os Estados. Faz-se necessária, para tanto, a indicação do que se entende por Economia Digital e de como ela afeta a dinâmica tributária internacional na atualidade, principalmente no que concerne aos elementos de conexão consagrados pelo Direito Tributário Internacional, além de apontamentos sobre as principais propostas atuais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), órgão de maior referência sobre o assunto.

Dessa forma, apresentam-se três subtópicos organizados da seguinte forma: *a priori*, esboça-se a relação entre o Direito Tributário e o Direito Internacional, apontando-se os principais pilares do que se entende como Direito Tributário Internacional, mormente no tocante à evolução das discussões no plano internacional quanto à repartição de competências tributárias. Pretende-se abordar os critérios comumente adotados e aceitos como elementos de conexão que justificam a competência tributária exercida por determinado Estado, ora denominada jurisdição fiscal, demonstrando-se que tais critérios atualmente prevalentes foram instituídos por interesses políticos específicos que se remodelaram ao longo do tempo e que permanecem presentes. Em outras palavras, busca-se salientar que juridicamente há sempre um elemento de conexão a ser defendido e politicamente há sempre um interesse no estabelecimento de tal elemento de conexão para a aplicação de determinada jurisdição fiscal.

Em seguida, busca-se indicar os principais desafios impostos pela Economia Digital à tributação internacional frente aos elementos de conexão comumente utilizados, enfatizando-se a obsolescência do critério de residência no contexto do atual modelo de novos negócios realizados no ciberespaço. Essa demonstração é importante para que se compreenda o real interesse por trás das atuais adaptações sugeridas por órgãos como a OCDE ao modelo tradicional de tributação internacional, especialmente da renda auferida por empresas inseridas na Economia Digital.

Por fim, serão tratadas as propostas que vêm sendo discutidas globalmente, com foco nos trabalhos mais recentes da OCDE sobre o tema, para além das críticas que já vêm sendo formuladas a essas mesmas propostas, evidenciadas sobretudo nos relatórios *BEPS, Pillar One* e *Pillar Two*.

A problemática referente à repartição da renda global tributável de empresas de tecnologia tem tomado o destaque dos projetos internacionais de regulação das relações tributárias entre os Estados no contexto da Economia Digital. Tal enfoque é coerente com o Direito Tributário Internacional construído até a atualidade, visto que a renda sempre foi a base tributável mais utilizada para o exercício de determinada jurisdição fiscal sobre fatos ou pessoas localizados fora do território sobre a qual poderia ser exercida.

Porém, é necessário explorar outras formas potenciais de se alcançar a chamada “cota justa” referente ao mínimo de tributação a ser repartido, entre os vários Estados envolvidos, sobre os altos ganhos das empresas de tecnologia que dominam o mercado de prestação de SDA. Ao mesmo tempo, é importante refletir sobre a necessidade de se estabelecer os parâmetros para a tributação global dos SDA não apenas considerando os potenciais lucros auferidos por empresas como Google, Facebook, Amazon etc., mas também outras bases tributáveis diferentes da renda, considerando-se outras hipóteses de incidência e potenciais novos elementos de conexão, dentre outros aspectos, para enfim se alcançar algum parâmetro eficiente de tributação nesse novo contexto.

À luz disso, o objetivo deste capítulo é contextualizar o debate internacional sobre o tema, ainda que a maior parte das discussões travadas em nível global não estejam considerando o problema central estudado por meio da presente tese (a potencial tributação de SDA prestados no território de determinado Estado quando tomador e prestador dos serviços não estejam nele sediados), para que a sua análise seja feita com base no que deve interessar (ou não) ao Brasil. Ainda que o tema da presente tese não esteja sendo endereçado em nível global, os estudos que vem sendo feitos sobre a tributação da Economia Digital podem contribuir para a sua solução.

2.1 Pilares do Direito Tributário Internacional

Para iniciar a discussão, faz-se necessário elucidar, ainda que brevemente, os pilares do Direito Tributário Internacional, visto que se constituem como o arcabouço jurídico do contexto em que surge o problema da presente tese. Não por acaso, esse problema se revela como uma demanda da comunidade internacional que também deverá ser atendida, mais cedo ou mais tarde, ainda que não se encontre no epicentro das discussões atuais em matéria tributária internacional, embora seja a elas circundante.

Há autores que consideram uma separação entre o Direito Tributário Internacional e o Direito Internacional Tributário. Há, ainda, aqueles que justificam essa diferença à luz da aplicação da teoria monista ou dualista sobre o Direito Internacional.

Em linhas gerais, a teoria monista precedida por Hans Kelsen indica a inexistência de separação entre o sistema jurídico internacional e o sistema jurídico interno de determinado Estado, de modo que a assimilação da norma internacional se daria de forma facilitada no âmbito nacional em razão da absoluta integração entre esses sistemas. Já a teoria dualista de Karl Heinrich Triepel preceitua a necessária diferença entre ambos os sistemas, de modo que, para que uma norma internacional seja válida para um Estado, deve ser incorporada ao seu ordenamento por meio de suas próprias normas internas, principalmente por leis de caráter e abrangência nacional (PINTO, 2008).

No que tange ao Direito Tributário, para parte da doutrina, pode-se entender como Direito Tributário Internacional o ramo do direito interno de um Estado que regula as situações transnacionais relativas ao exercício da sua jurisdição fiscal, cuidando, portanto, de elementos externos com implicâncias internas em matéria tributária. Pode-se citar, como exemplo, a tributação de rendimentos de fontes estrangeiras, de transações internacionais e as normas tributáveis aplicadas às empresas multinacionais com atuação em seu território. Ademais, a própria interpretação de suas leis internas e as decisões judiciais aplicadas em contextos internacionais compõem esse ramo do direito, que, repita-se, insere-se dentro do sistema jurídico nacional de determinado Estado, pois sua fonte são as normas internas (UCKMAR, 2012), embora a sua aplicação envolva fatos de natureza transnacional que, por sua própria natureza, ultrapassam as suas fronteiras.

Nessa lógica, o Direito Internacional Tributário seria o ramo do Direito Internacional que regula as relações tributárias entre os Estados em situações que envolvem mais de uma ou múltiplas jurisdições, sendo a sua principal fonte as normas internacionais, principalmente os tratados (TÓRRES, 2001). É possível dizer que esse ramo do Direito Internacional se ocupa,

ainda, da resolução de conflitos entre os Estados no que tange ao exercício de suas jurisdições sobre determinados fatos tributáveis, o que se releva sobremaneira nos conflitos de competência, ou seja, de jurisdição fiscal. Além disso, o Direito Internacional Tributário envolve questões de política fiscal e interesses geopolíticos dos Estados envolvidos em situações tributárias transacionais. Assim, pertence ao seu escopo questões como o combate à bitributação e a celebração de tratados bilaterais e multilaterais com esse fim, a necessária cooperação para a realização de novos projetos de planejamento tributário internacional e, ainda, situações comuns como a tributação de rendimentos transfronteiriços.

Em resumo, para aqueles autores que estabelecem essa diferença, o Direito Tributário Internacional é um ramo do direito interno que se insere no sistema jurídico nacional de um Estado específico e que regula as questões tributárias que envolvem elementos transnacionais dentro daquele Estado. O Direito Internacional Tributário, por sua vez, é um ramo do Direito Internacional que trata das relações tributárias entre Estados.

Para a presente pesquisa, no entanto, essa distinção não importa e, na realidade, parece ínfima frente à complexidade dos desafios que permeiam a tributação internacional, especialmente no que tange à repartição de competências tributárias a serem exercidas sobre situações internacionais. Dar-se-á preferência para a utilização do termo Direito Tributário Internacional, embora isso não signifique concordância com o sentido dado a ele por todos os autores que visam a estabelecer a diferença em comento.

Hodiernamente, debates sobre as separações entre determinados ramos do direito, mormente aqueles que envolvem matérias de Direito Internacional, tornam-se ultrapassados em determinados contextos, como no que se insere a presente pesquisa, na medida em que as transformações do mundo envolvem cada vez mais múltiplas relações interligadas, dependentes, multifacetadas e constantemente remodeladas em consonância com as novas dinâmicas econômicas, políticas e sociais que surgiram na era digital.

Assim, prefere-se levar em conta o sentido dado por Alberto Xavier (2007) quanto ao tema, que parece mais interessante por unir aspectos das duas concepções ora comentadas:

Sendo o objeto do Direito Tributário Internacional constituído pelas situações da vida conexas com mais do que um ordenamento tributário soberano (*situações internacionais*), o seu conteúdo é constituído por todos os tipos de normas que respeitam a tais situações, seja qual for a sua fonte (interna ou internacional), a sua natureza (direta ou indireta) e a sua função (substancial ou instrumental). No que concerne à fonte, incluem-se no Direito Tributário Internacional tanto as normas de produção interna, quanto as normas de produção internacional, em que ocupam lugar preponderante os tratados contra a dupla tributação. (XAVIER, 2007, p. 51).

Logo, para a presente tese, considera-se Direito Tributário Internacional o conjunto de normas nacionais e internacionais, e aqui incluem-se os princípios e os costumes, que regulam situações internacionais, a saber, aquelas que envolvem o ordenamento jurídico de mais de um Estado no que tange ao exercício da sua jurisdição fiscal.

Sem embargo, as correntes teóricas que apresentam a distinção entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário se alinham à teoria dualista do Direito Internacional, visto que a distinção parte do pressuposto de que o ordenamento interno de um Estado não é o mesmo que o ordenamento internacional, de forma que a inexistência de integração entre eles é que torna necessária a positivação interna das normas internacionais. Daí surge a diferença entre a fonte das normas: normas internas sobre situações internacionais seriam parte do Direito Tributário Internacional e normas internacionais sobre as mesmas situações integrariam o Direito Internacional Tributário.

Nessa senda, apesar de se adotar o sentido supramencionado para o que se entende como Direito Tributário Internacional, faz-se mister salientar que, para a presente tese, é necessária a adesão à teoria dualista do Direito Internacional, mesmo porque no Brasil apenas os tratados de direitos humanos são internalizados como normas de caráter supralegal e, ainda assim, precisam ser aprovados por meio de um trâmite legislativo específico para adquirirem esse *status*. Portanto, todos os tratados internacionais assinados e ratificados pelo Brasil só produzem efeitos após a sua incorporação, isto é, a sua repercussão por meio de normas internas, não sendo possível apontar a predominância de outra teoria que não a dualista para o Estado Brasileiro nesse aspecto (REZEK, 2002). Em outras palavras, apenas após a incorporação de determinada norma ou tratado internacional é que são criados direitos e deveres internacionais no ordenamento jurídico brasileiro.

Feitas as considerações acerca dos posicionamentos tomados para a abordagem do Direito Tributário Internacional na presente pesquisa, faz-se necessário, adicionalmente, explicar, ainda que de forma breve, a lógica do Direito Internacional *per se*, e como ela desemboca no Direito Tributário e na construção de seus pilares, que é o se propõe a seguir.

Explica o internacionalista Malcolm Shaw (2008) que o Direito Internacional resulta de um processo político-social interligado, complexo e contínuo, que se iniciou quando a comunidade internacional decidiu estabelecer normas e padrões gerais de conduta (princípios) com a finalidade de garantir uma ordem mínima de estabilidade e minimizar o caos inerente à existência humana no vasto espaço planetário.

Contudo, a humanidade precede o Direito, que, não por acaso, é produto daquela, e, assim, antes mesmo da criação dos Estados, os agrupamentos humanos que pioneiramente

ocuparam a Terra buscaram estabelecer certas regras que deviam ser acatadas em consenso para alcançar objetivos comuns. O primeiro deles, tão inerente à espécie humana, foi a necessidade de garantir a sobrevivência do grupo. Quando esses agrupamentos passaram a se organizar em sociedades cada vez mais entrelaçadas por características próprias e diversas, surgiram problemas decorrentes dessas transformações (SHAW, 2008). O pulsar da organização político-humana ocupando cada vez mais o espaço mundial fixou raízes para a construção de sistemas jurídicos respectivamente diversos, levando a desafios característicos de cada fase dessa organização.

Dessa forma, a organização da sociedade, *per se*, deu causa à necessidade de criação do que hoje se compreende como Direito Internacional. Destarte, desde a sua criação, caminhou-se para um sistema multifacetado, complexo, mas, ainda assim, atrelado a parâmetros mínimos a serem observados pelos Estados, que passaram a ser os principais atores (sujeitos) na ordem política mundial, substituindo os indivíduos que antes construíam regras para os seus próprios grupos, cada qual no seu pedaço de mundo (SHAW, 2008).

No Século XXI, as organizações político-humanas enfrentam desafios cada vez mais atrelados às realidades jurídicas por elas impostas. Isso porque as demandas se revelaram profundamente interligadas a um contexto em que a globalização reflete diretamente em todos os sujeitos internacionais, o que exige maior controle e diálogo por parte de todos os Estados nela envolvidos, pelo fato de que eventuais ações unilaterais tomadas sem fundamentos em parâmetros mínimos comuns poderiam causar impactos à comunidade internacional como um todo, e não apenas àqueles destinatários de tais ações. Nesse quadro, estabeleceu-se, de forma contínua, uma ordem jurídica capaz de impor limites à atuação dos Estados a partir do estabelecimento de parâmetros que regulavam a relação entre eles (SHAW, 2008).

À luz das demandas contemporâneas, os mesmos desafios surgiram na seara do Direito Tributário Internacional, que, hodiernamente, enfrenta problemas resultantes da própria complexidade da sociedade e que se juntam às dificuldades próprias da tributação internacional que, por sua vez, também se encontra em permanente modificação por estar atrelada aos seus próprios parâmetros fundantes. Porém, ainda que o Direito Tributário Internacional se refira ao conjunto de normas nacionais e internacionais que regulam situações tributárias internacionais, não se pode olvidar que esse ramo se diferencia do Direito Internacional como um todo.

Ainda nos primeiros anos do Séc. XXI, Reuven S. Avi-Yonah (2004, p. 48) fazia o seguinte questionamento: “*Is international tax law part of international law?*”, cuja tradução é “*O Direito Tributário Internacional faz parte do Direito Internacional?*”. Naquele momento, o

autor já concluía, obviamente, que sim, o Direito Tributário Internacional integrava o que se entendia por Direito Internacional.

A razão daquela dúvida ainda existir na academia se revelava nas distinções entre cada área, mormente nas questões práticas, pois, como aponta Avi-Yonah (2004), muitos advogados tributaristas que lidavam com situações internacionais não se reconheciam como internacionalistas, mas apenas como tributaristas que ocasionalmente lidavam com questões transfronteiriças. Ademais, conceitos caros ao Direito Internacional, como territorialidade e nacionalidade, traduzem-se para a matéria tributária a partir dos critérios fonte e residência, que derivam daqueles conceitos mas possuem diferenças em relação ao seu conteúdo (AVI-YONAH, 2004).

Outro exemplo é a questão relativa aos tratados tributários internacionais, que, logicamente, são tratados internacionais, mas se diferenciam daqueles gerais por serem negociados em grande medida de forma bilateral ou multilateral sem a necessidade de um consenso maior entre diversos outros Estados, como no caso dos tratados sobre direitos humanos. Além disso, os tratados tributários internacionais são interpretados de forma diversa, a saber, à luz de normas essencialmente tributárias, muitas vezes técnicas, que envolvem normas nacionais de todos os Estados envolvidos, deixando de lado, por exemplo, a Convenção de Viena sobre Direito dos Tratados de 1969, que orienta a interpretação da grande maioria dos tratados internacionais gerais e é considerada praticamente a “bíblia” do Direito Internacional (AVI-YONAH, 2004).

Ademais, a matéria tributária é alterada constantemente e de forma mais rápida que o Direito Internacional, de modo que nem sempre cabe esperar a celebração de um novo tratado para dirimir controvérsias sobre tributação internacional, pois, na prática, as situações internacionais tributáveis já poderiam ser reguladas por normas internas que fossem alteradas com esse fim. Isto significa dizer que a prática não pode sempre esperar a teoria, ou seja, as situações ocorrem no mundo independentemente de existirem ou não normas que as regulem, e isso, no direito tributário, ocorre de maneira mais rápida e dinâmica que em outros ramos.

Sobre essas diferenças, Avi-Yonah (2004) sugere que elas devem ser utilizadas para agregar ambas as searas, de modo que um tributarista internacionalista possa aprender com os internacionalistas e vice-versa, possibilitando-se a construção de respostas efetivas para problemas que, à luz da visão de somente um deles, não seriam solucionados da mesma forma. A ideia que o autor traz é interessante, na medida em que, ao se analisar os pilares do Direito Tributário Internacional, percebe-se que eles são desdobramentos dos pilares do Direito

Internacional com novos conteúdos atrelados à matéria tributária, mas que ainda assim não se desencaixam da sistemática internacional.

Nessa senda, a própria noção de jurisdição é amoldada quando se fala em matéria tributária internacional:

The traditional grounds of jurisdiction to prescribe in international law are nationality ("the activities, interests, status, or relations of [a state's] nationals outside as well as within its territory") and territoriality ("conduct that, wholly or in substantial part, takes place within [a state's] territory"). Territoriality is expanded to cover conduct outside a state's territory that has, or is intended to have, a "substantial effect" within its territory. As detailed below, international tax law modifies both concepts to a significant extent, resulting primarily in expanding the scope of nationality jurisdiction. (AVI-YONAH, 2004, p. 484)¹.

Com isso, Avi-Yonah (2004) explica que a *jurisdiction to prescribe*, isto é, a ‘jurisdição para prescrever’, em outras palavras, a competência para regular determinada situação ou pessoa, para o Direito Internacional, se baseia nos fundamentos da nacionalidade e da territorialidade. Mas, para o Direito Tributário Internacional, esses fundamentos são transformados nos critérios de residência e fonte, de modo que o de residência é o comumente mais utilizado e significa uma expansão do exercício da jurisdição com base na nacionalidade, pois passa a atribuir jurisdição fiscal com base na mera presença física em seu território por certo período de tempo:

Instead, every country in the world (including the United States) has adopted a definition of nationality for tax purposes that is much broader than how nationality commonly is understood. That definition is residence, which usually implies mere physical presence in the country for a minimum number of days. (...) This definition is a remarkable expansion of the concept of nationality. I doubt there is another substantive area of international law in which nationality jurisdiction for individuals rests on so flimsy a ground as mere physical presence. In fact, because of this expansive view, it is easy to be subject to residence-based taxation by a country in one year and not in the next, and it is also easy for individuals to have dual tax residency. (AVI-YONAH, 2004, p. 485)².

¹ “Os fundamentos tradicionais de ‘jurisdição para prescrever’ no direito internacional são a nacionalidade (“as atividades, interesses, status ou relações dos nacionais [de um Estado] fora e dentro de seu território”) e a territorialidade (“conduta que, no todo ou em parte substancial, ocorre dentro do território [de um Estado]”). Territorialidade é expandida para cobrir conduta fora do território de um Estado que tem, ou pretende ter, um “efeito substancial” dentro de seu território. Conforme detalhado abaixo, o Direito Tributário Internacional modifica ambos os conceitos de forma significativa, resultando principalmente na expansão do escopo da jurisdição com base na nacionalidade.” (AVI-YONAH, 2004, p. 484, tradução da autora).

² “Em vez disso, todos os países do mundo (incluindo os Estados Unidos) adotaram uma definição de nacionalidade para fins fiscais que é muito mais ampla do que a forma como a nacionalidade é comumente entendida. Essa definição é a residência, que normalmente implica a mera presença física no país por um número mínimo de dias. (...) Esta definição é uma expansão notável do conceito de nacionalidade. Duvido que haja outra área substantiva do direito internacional em que a jurisdição da nacionalidade para indivíduos se baseie em um fundamento tão frágil quanto a mera presença física. De fato, devido a essa visão expansiva, é fácil estar sujeito à tributação com

Dessa forma, o critério de residência se revela como um dos pilares do Direito Tributário Internacional e ele foi tão utilizado pelos Estados ao longo do tempo que pode ser visto como um costume no Direito Internacional (AVI-YONAH, 2004), isto é, uma prática reiterada e tão aceita pela comunidade internacional como um todo que se torna consensualmente obrigatória na forma de uma norma costumeira. Ademais, como aponta Avi-Yonah (2004), o critério de residência é de fato uma expansão do exercício da jurisdição com base na nacionalidade, na medida em que, se os Estados se valessem do sentido comum atribuído à nacionalidade com base nas regras gerais de Direito Internacional, a cidadania seria o critério preponderante para a tributação e, assim, muitas pessoas poderiam simplesmente renunciar a ela para adquirir outras em Estados mais favoráveis no que tange à tributação.

Ao indicar o critério de residência, e não o de cidadania, como aquele que, derivando da nacionalidade, permite a jurisdição para prescrever (elaborar normas para regular pessoas e situações), o Direito Tributário Internacional não apenas expande, mas transforma o fundamento da nacionalidade, o que é interessante preponderantemente aos Estados que desde a industrialização predominam como palco para o surgimento dos negócios mais lucrativos do globo.

É a partir deste critério que surgem, por exemplo, as, normas de Direito Tributário Internacional que regulam as corporações estrangeiras controladas (*Controlled Foreign Corporation*), conhecidas como *CFC rules*, regras que partem do pressuposto de tributação por um Estado de empresas estrangeiras pelo fato de serem controladas por seus nacionais (AVI-YONAH, 2004).

Quanto ao critério fonte, que constitui outro importante pilar do Direito Tributário Internacional, o raciocínio tributário é mais alinhado ao Direito Internacional, pois parte da premissa de que o Estado pode tributar a riqueza que se originou em seu território, demonstrando um claro e lógico desdobramento do fundamento da territorialidade (AVI-YONAH, 2004). Essa riqueza foi e continua sendo preponderantemente traduzida na renda, de modo que a tributação internacional da renda, até o momento, ocupa lugar de destaque na tributação internacional (ROCHA, 2013).

Neste ponto, deve-se salientar as diferenças que derivam do uso do critério fonte, que se traduzem nos critérios de fonte de produção e fonte de pagamento. O critério fonte de produção se alinha especialmente ao aspecto econômico, sendo determinado com base no nexo causal entre o fato e a renda dele originada (MUNIZ; SANTOS, 2022). Por exemplo: se uma

base na residência por um país em um ano e não no próximo, e também é fácil para os indivíduos terem dupla residência fiscal.” (AVI-YONAH, 2004, p. 485, tradução da autora).

empresa produz automóveis no Brasil, a sua renda está sendo gerada no Brasil em razão da produção nesse Estado. Já o critério fonte de pagamento se refere ao território em que foi realizado o dispêndio que originou determinada renda, isto é, de onde foram remetidos os recursos financeiros que a justificam (SILVA, 2005). Por exemplo, se uma pessoa residente no Brasil compra uma bolsa em um site de uma empresa de origem chinesa, a fonte de pagamento é encontrada no Brasil, pois é dele que decorre o recurso financeiro direcionado àquela empresa chinesa, embora a fonte de produção possa estar alocada na China ou em outro Estado.

Porém, o critério fonte traz consigo um problema a ele inerente, a saber, a definição da origem da fonte, precipuamente no que tange à fonte de produção. Esse problema se revela ainda mais complexo em relação às empresas multinacionais, considerando-se o contexto da globalização e, como se verá posteriormente, o da Economia Digital, pois se mostra cada vez mais difícil definir em que local ocorreu a denominada produção que ensejou a renda a ser tributada.

Nesse sentido, no que tange às pessoas jurídicas, que são o enfoque da presente tese, destaca-se que os critérios tradicionais de tributação internacional da renda foram idealizados com base no conceito de residência fiscal permanente, segundo o qual a universalidade das rendas auferidas por determinada empresa deveria ser oferecida à tributação por seu Estado de origem, onde se encontrariam sediadas. Na visão tradicional, o produto da tributação da renda em negócios desenvolvidos entre contratantes situados em mais de uma jurisdição deveria ser repartido entre o Estado no qual se encontrasse sediada a empresa ou em que residisse a pessoa física ou jurídica que efetivamente auferiu a renda, o que passou a ser entendido como critério de residência, e o Estado do qual se originou o pagamento por determinado serviço ou bem, indicado como critério de fonte (ABRANTES, 2021).

Visando a solucionar esse problema, os Estados passaram a criar e firmar tratados anti-dupla tributação, renunciando à sua competência soberana à tributação e estabelecendo regras compromissárias para delimitar quais as situações que poderiam (ou não) ser tributadas por cada Estado contratante à luz de sua respectiva jurisdição. Assim, a comunidade internacional desenvolveu, ao longo do tempo e em consonância com as novas dinâmicas de organização da produção no espaço global, o modelo de tributação internacional baseado nos elementos de conexão identificados pelos critérios de fonte (*source*) e residência (*residence*) (TÔRRES, 2001), segundo os quais (i) a atuação isolada ou esporádica de uma empresa no exterior (em Estados em que não estivesse formalmente estabelecida) lhe sujeitaria a determinado ordenamento jurídico exclusivamente pelos atos praticados naquele território onde auferiu a renda tributável (tributação exclusiva pelo critério da fonte); e (ii) a aquisição de residência

fiscal permanente em Estado estrangeiro pela mesma empresa sujeitá-la-ia a tratamento equiparado ao dos demais residentes naquele Estado (regime de universalidade).

Sendo nítida a possibilidade de que as empresas pudessem ser desproporcionalmente oneradas por conta da incidência múltipla de tributos sobre a mesma renda auferida fora de seu Estado originário, idealizou-se a celebração de tratados anti-dupla tributação que pudessem oferecer critérios para a compensação ou até mesmo para a tributação exclusiva por apenas um dos Estados envolvidos de acordo com os interesses de seus signatários, em busca da efetivação do princípio da neutralidade fiscal (SILVEIRA, 2016).

Esse tipo de repartição de competências não é uma novidade para o cenário brasileiro nem mesmo no plano interno, tendo em vista que também há no sistema tributário nacional normas que possibilitam a compensação entre estados federados, a exemplo da Lei Kandir (Lei nº 87/1996), que regula o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), ou entre Municípios, como a Lei Complementar nº 116/2003, que trata sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Portanto, pode-se perceber que a lógica internacional não foge aos parâmetros nacionais, não sendo estranha à tributação interna brasileira.

Com isso, os acordos bilaterais anti-dupla tributação passaram a desempenhar importante papel de controle das pretensões tributantes dos Estados e de suas variadas jurisdições, tanto por visar à aplicabilidade do ideal de neutralidade fiscal quanto por proporcionar, em certa medida, a segurança jurídica necessária para que os contribuintes pudessem planejar o crescimento global de suas atividades (DOURADO, 2017), fomentando-se continuamente o comércio internacional ao mesmo tempo em que se busca diminuir possibilidades de evasão fiscal (SILVEIRA, 2016). Seguindo essa lógica, tratados anti-dupla tributação passaram a ser concebidos a partir da discussão sempre focada na renda. Cada Estado tratava os demais potenciais fatos geradores (como exportação e importação de bens, ou mesmo prestação de serviços) com base nas suas próprias normas internas, à medida que a entrada ou saída de um bem ou a prestação ou aquisição de um serviço já ocorriam diretamente em seu território – nessa perspectiva, sempre houve um predomínio do princípio do destino, que, politicamente, também foi adotado por um interesse específico.

À luz do exposto, conclui-se que os pilares do Direito Tributário Internacional foram moldados com base em um modelo industrial típico, formado por cadeias com etapas tangíveis e facilmente identificáveis. Por essa razão, os critérios de fonte e residência foram construídos e utilizados ao longo do tempo principalmente para beneficiar os Estados mais industrializados e que seriam privilegiados pela utilização desses critérios (XAVIER; ESTRADA; EMERY, 2009). Atualmente, esses mesmos Estados não estão mais totalmente atrelados àquele modelo

industrial, mas continuam fazendo opções politicamente mais interessantes para os seus interesses no que concerne à tributação e podem ser identificados como aqueles Estados majoritariamente exportadores de capital (comumente apresentados na doutrina como Estados desenvolvidos). Ao longo do tempo, grande parte desses Estados optou politicamente pela prevalência do critério da residência, visto que neles se encontravam as principais empresas predominantes do mercado internacional, o que favoreceria diretamente a sua arrecadação.

Por conseguinte, volta-se à premissa de que juridicamente há sempre um elemento de conexão e politicamente há sempre um interesse no estabelecimento desse elemento como condição para a aplicação de determinada jurisdição fiscal. Historicamente, esse elemento foi a residência, como desdobramento do fundamento da nacionalidade no Direito Internacional, e a base tributável escolhida foi a renda, o que, simultaneamente, apresenta-se a partir de um interesse político de garantir a arrecadação aos Estados outrora inseridos em um contexto de industrialização típica e atualmente identificados como aqueles majoritariamente exportadores de capital, aos quais importa continuar garantindo a arrecadação necessária para manter a sua posição de poder político, econômico e social no cenário global.

Entretanto, o modelo tradicional tem se mostrado insuficiente para dirimir os desafios impostos pela Economia Digital, o que revela a obsolescência do modelo atual de tributação internacional e enseja discussões quanto à necessidade de encontrar mecanismos mais eficazes de repartição da riqueza global tributável. Esse constitui o ponto de partida central da presente tese e será apresentado a seguir, não antes de se esclarecer do que se trata a Economia Digital e quais são as atuais propostas visando à tributação internacional no contexto dessa nova economia, que é o que se passa a analisar.

2.2. Os desafios impostos pela Economia Digital à tributação internacional com base no critério de residência

Os novos métodos de negociação na Economia Digital constituem o arcabouço fático do problema da presente tese, justamente por constituírem a transformação na realidade política e socioeconômica da sociedade responsável por atrair a necessidade de se buscar soluções jurídicas inovadoras, à luz dos pilares tradicionais do Direito Tributário Internacional, para as demandas decorrentes dessa nova forma de economia.

Essa análise perpassa, ainda, por trazer à baila as propostas atuais relativas a tais demandas, o que, na presente tese, concerne especificamente à tributação internacional na Economia Digital. Nesse ínterim, cabe explicar que a Economia Digital nada mais é que a transformação da economia como reflexo da própria transformação do espaço mundial do qual também faz parte o ciberespaço, que, apesar de imaterial, é inegavelmente um desdobramento do espaço globalizado tangível.

Isto significa que a transformação do espaço mundial se revelou por uma outra forma, a cibernética, e, com isso, todos os processos inerentes a esse espaço, como a economia, foram atingidos por esse novo formato de interação e de relações dentre indivíduos e/ou empresas em todo o globo. Assim, a Economia Digital se revela como um produto da transformação do espaço e que se desdobrou no ciberespaço, esse inserido naquele. Portanto, não é necessário temer a temática do digital, e sim caminhar junto à transformação dele gerada com vistas a buscar respostas para os problemas que dela derivam e para os quais ainda não se tem soluções claras.

Desde a década de 1990, com o avanço do uso doméstico de computadores e a expansão da internet, a academia conectada às universidades tenta explicar o ciberespaço ou espaço cibernético, discutindo, inclusive, sobre a existência de uma soberania ou não desse (ou nesse) espaço (MUNIZ; SANTOS, 2022). Essa discussão surge a partir do aspecto de novidade atrelado ao fenômeno da internet e se desdobra em suas diversas aplicações em todos os âmbitos da vida em sociedade em escala mundial (DUTTON, 2013).

Seria o que Bill Gates chamou de “estrada para o futuro”, ao relatar suas experiências na indústria cibernética a partir da premissa do “novo”, no sentido de que sempre há dúvidas das pessoas sobre produtos que ensejam inovações tecnológicas e que ao longo do tempo esses se tornam imprescindíveis à sociedade (GATES, 1995). De fato, o CEO da Microsoft estava correto quando se trata da internet, que se tornou, além de imprescindível, elemento indispensável para a expansão industrial a nível global.

Ocorre que o espaço mundial é, em realidade, um produto da interação entre objetos, constituindo-se em um emaranhado de relações que estão, a todo o tempo, em movimento (SANTOS, 2014). A sociedade se movimentou ainda mais, evoluiu e chegou a novas formas de organização com outros parâmetros de economia, bem-estar, interação social etc., ao ponto em que as relações em muito se dão pela internet, o que leva, enfim, ao conceito de ciberespaço. Na realidade, tem-se que o ciberespaço nada mais é do que um produto da transformação do espaço global em uma dimensão que não se pode tatear, enxergar, enfim, ser assimilada por meio dos sentidos humanos – e por isso é definida como imaterial.

Na prática, essa nova dimensão do espaço, o ciberespaço, traduz-se em uma verdadeira revolução digital moldada na ampliação do uso de instrumentos digitais, a exemplo do acesso a computadores e à internet. Isso decorre da própria sociedade, que alterou esse espaço para adequá-lo às inéditas necessidades que se revelaram ao longo do tempo. Nesse sentido, não se pode olvidar que a sociedade é a responsável por essa alteração no espaço mundial e, ao mesmo tempo, tal modificação gera impactos contínuos e não previstos nessa mesma sociedade.

À vista disso, evidencia-se que o conceito de ciberespaço se conecta à presente tese, que discute preponderantemente a existência de elementos de conexão que permitem a tributação interna de fatos jurídicos externos justamente em razão do ciberespaço e de suas implicações no cotidiano, preponderantemente na economia. A agilidade das trocas de informação e da disponibilidade de produtos e serviços é uma demanda humana, mas as suas consequências não são ainda amplamente conhecidas. Em razão disso, temos, por exemplo, o problema da presente tese, tendo em vista que, hodiernamente, a tributação internacional encontra dificuldades para dar o adequado tratamento jurídico às novas dinâmicas negociais típicas da Economia Digital.

A regulação do ciberespaço já era, por si só, um desafio para a comunidade internacional, que se viu à frente do questionamento acerca de como isso seria feito (para aqueles que defendiam a regulação) e, a partir daí, dos desdobramentos sobre como se estabelecer parâmetros mínimos de controle da internet e de todos os processos a ela conexos. À luz disso, há também uma crescente preocupação com a soberania dos Estados frente a essa nova realidade digital (WU, 1997).

Trata-se, em verdade, de questões que surgiram ainda na década de 1990 e que perduram de outras formas até os dias de hoje, como, por exemplo, a dúvida acerca da tributação internacional na Economia Digital. Percebe-se, por conseguinte, que todas as dúvidas contemporâneas ligadas à internet e ao mundo digital estão intrinsecamente conectadas ao primeiro grande questionamento relativo à regulação do ciberespaço.

Seja em relação a direitos de propriedade intelectual, à liberdade de expressão, aos direitos humanos e à economia, seja em relação a novas formas de tributar, todos os problemas da revolução digital e de sua crescente e permanente expansão estão ligados àquele primeiro grande questionamento. E, em razão disso, tentou-se definir a internet a ponto de se atrelar o seu conceito diretamente à ideia de soberania, de modo que as normas internacionais que regulam a interação nela observada entre os indivíduos pudessem gerar a expectativa de exercício de soberania por meio da atuação de cada Estado ao aplicar tais normas (MUNIZ; SANTOS, 2022).

Ao pensar a internet como um âmbito para a aplicação de um regime de normas transnacionais (WU, 1997), passa-se a compreender que o atendimento a tais normas envolve a adoção de determinados regimes jurídicos que, por si só e por conseguinte, se revelam no exercício de soberania, com o consequente exercício de jurisdição. Daí a relação entre internet e soberania. Contudo, ainda assim, não é possível negar que o ciberespaço, espaço imaterial na forma digital em que funciona a internet como mecanismo de interações, possui um certo nível de independência que dificulta a sua regulação (D'AMATO, 2000). Isso porque ora pode ser aplicada uma jurisdição, ora várias e ora nenhuma, ao menos em teoria.

Além disso, pode ser que, mesmo sob a égide do exercício de determinada jurisdição, direitos se conflitem, deveres sejam violados e responsabilidades jurídicas surjam, inclusive, para os agentes reguladores, como os próprios Estados. Aliás, é o que de fato visualizamos cotidianamente. Nessa senda, Wu (1997) apresenta uma importante conclusão, que será permanentemente norteadora dos estudos seguintes atrelados à revolução digital: a regulação do ciberespaço (e, como decorrência, da internet) é possível, ainda que não alcance todos os usufrutos da regulação de fatos que ocorrem no espaço material.

Não por acaso, a comunidade internacional reconheceu, desde o início, a importância da internet, não apenas para defender a sua regulação, mas reconhecendo o seu uso para o acesso à informação, a produtos e a serviços, o que passou a ser designado como Tecnologias da Informação e Comunicações (TICs), que se consistem como meios de intermediação entre seres e processos informacionais, criando cadeias de comunicação entre esses e aqueles.

A partir do momento em que a internet foi propagada e a sociedade passou a se valer cada vez mais das TICs, observou-se o surgimento da chamada “sociedade em rede” ou “sociedade da informação” (CASTELLS, 1999), em que a informação se tornou o principal produto do sistema capitalista – e assim permanece na forma, principalmente, dos dados dos usuários que dela se utilizam, inclusive no acesso às plataformas gratuitas ofertadas pelas empresas prestadoras de SDA. A sociedade em rede é caracterizada pelo encurtamento das

distâncias em razão da utilização da internet, o que abrange toda a conjuntura político-social e econômica que a engloba.

Em outras palavras, a sociedade em rede coloca o mundo (pessoas, coisas e suas relações espaciais) em rede. Afinal, não se pode esquecer que a transformação da sociedade que levou a esse fenômeno está intrinsecamente atrelada ao sistema capitalista e ao seu modelo econômico, que passou a ser globalizado e, a partir da década de 1980, influenciou diretamente na dinâmica da economia mundial (SANTOS, 2008).

Nesse contexto, a economia se transformou – e permanece em constante transformação – ao passo que a globalização progrediu e evoluiu (STIGLITZ, 2007). Portanto, quando se aponta características como o encurtamento de distâncias, o acesso à informação, as mediações facilitadas, as conexões multifacetadas de comunicação e o estabelecimento de processos operacionais digitais de condução das atividades humanas, traz-se à tona, em verdade, necessidades econômicas alinhadas a condutas sociais, uma vez que um sistema globalizado conectado via internet permite a redução de custos de produção – com a intensificação da aquisição matéria-prima abundante e barata, da contratação de mão de obra barata e do uso de incentivos fiscais para a construção e a exportação de filiais em outros territórios que não os das sedes das empresas.

Em suma, é possível vender uma pequena bolsa de um Estado na Ásia oriental diretamente para um cidadão brasileiro. E essa simples operação não é possível apenas porque a sociedade se transformou devido à internet e atualmente não é mais necessário se deslocar a uma loja nacional, que vende produto internacional em uma filial com domicílio nesse Estado, mas sim porque o sistema capitalista precisa constantemente se reinventar para continuar hegemônico.

Dessa forma, o modelo econômico atualmente vigente se sustenta nos alicerces dessa nova dinâmica, como na disseminada venda de produtos pela internet – embora ela, em si, não seja a sua principal motivação. O maior objetivo é sempre a redução de custos, o aumento da aferição de lucro e, enfim, o enriquecimento. Por conseguinte, a Economia Digital se mostrou a opção mais eficaz de atingir tal objetivo e, a partir dela, todas as demais searas da sociedade foram impactadas, como, logicamente, a jurídica, e, especificamente, no que importa à presente tese, a tributação.

A influência da Economia Digital na tributação foi, inclusive, uma preocupação que surgiu com aquela, de modo que os pensadores do Direito Tributário Internacional já apontavam que provavelmente o impacto da globalização na tributação se daria de modo cada vez mais perceptível e acelerado com a sua ascensão digital (TANZI, 2000). Assim, é de praxe ressaltar

que o direito tributário caminha junto à economia, e, como consequência, todas as transformações em uma dessas áreas impactará a outra, o que já é de amplo conhecimento da academia, dos profissionais e dos cidadãos, ainda que muitas vezes sobre elas se manifestem de forma imprecisa, atécnica ou pejorativa. Essa é uma relação conhecida e ela importa à presente tese principalmente porque ainda há problemas relacionados à regulação do ciberespaço que precisam de soluções e que também estão ligados à tributação. Nesse sentido, para que enfim se possa discutir modelos e propostas atuais de tributação no contexto da Economia Digital, é preciso delinear o seu conceito.

A Economia Digital pode ser definida, em síntese, como um conjunto de mercados que concentram a oferta de bens e serviços por meio do comércio eletrônico, valendo-se da internet, por meio do uso e da transmissão de dados e a partir da mobilidade do negócio (RENAULT, 2020). Tais características são frequentemente apontadas pela literatura especializada como as que qualificam a Economia Digital porque são definições baseadas no conceito trazido à tona e desenvolvido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desde a década de 1990. Para a OCDE:

The digital economy is characterised by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data (notably personal data), the widespread adoption of multi-sided business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs. This raises fundamental questions as to how enterprises in the digital economy add value and make their profits, and how the digital economy relates to the concepts of source and residence or the characterisation of income for tax purposes. At the same time, the fact that new ways of doing business may result in a relocation of core business functions and, consequently, a different distribution of taxing rights which may lead to low taxation is not per se an indicator of defects in the existing system. It is important to examine closely how enterprises of the digital economy add value and make their profits in order to determine whether and to what extent it may be necessary to adapt the current rules in order to take into account the specific features of that industry and to prevent BEPS³. (OECD, 2015, p. 16).

Logo, para a OCDE, a Economia Digital tem como base fundante um modelo de negócio que envolve ações multilaterais e de externalidades que são absorvidas no processo

³ “A economia digital é caracterizada por uma dependência incomparável de intangíveis, o uso massivo de dados (principalmente dados pessoais), a adoção generalizada de modelos de negócios multilaterais que capturam valor de externalidades geradas por produtos gratuitos e a dificuldade de se determinar a jurisdição em que ocorre a criação de valor. Isso levanta questões fundamentais sobre como as empresas na economia digital agregam valor e obtêm seus lucros, e como a economia digital se relaciona com os conceitos de fonte e residência ou a caracterização da renda para fins fiscais. Ao mesmo tempo, o fato de que novas formas de fazer negócios podem resultar em uma realocação das funções principais do negócio e, conseqüentemente, em uma distribuição diferente de direitos tributários que podem levar a uma baixa tributação, não é *per se* um indicador de defeitos no sistema existente. É importante examinar de perto como as empresas da economia digital agregam valor e obtêm seus lucros a fim de determinar se e em que medida pode ser necessário adaptar as regras atuais para atender às especificidades dessa indústria e evitar o fenômeno BEPS”. (OECD, 2015, p. 16, tradução da autora).

produtivo de forma a barateá-lo e a encurtar o seu tempo, na medida em que envolvem o uso de dados e da internet para a realização das operações concernentes a determinado produto ou serviço. Isso preocupa a OCDE porque nem sempre será possível verificar a origem dessas operações, o que implica em não saber quando, o que e como tributar, ou, em última medida, qual regime jurídico aplicar, qual jurisdição atrair etc.

É mister salientar, todavia, que o conceito de Economia Digital não é determinado de forma restrita, mas genérica (RENAULT, 2020). Não obstante, seja qual for o entendimento firmado sobre tal conceito, tem-se, em regra, um consenso acerca de se tratar de um modelo de negócio que se vale da internet, principalmente da ferramenta de comércio eletrônico, para ser realizado, o que implica na desnecessidade da presença física de produtos, serviços e até mesmo das empresas e de seus funcionários em determinadas jurisdições para que a oferta, a venda, a contratação etc. sejam nelas realizadas, sempre com um retorno financeiro (AVI-YONAH, 2006).

A mobilidade é tão vasta que alguns autores defendem que sequer há que se especificar uma determinada Economia Digital desentranhada da economia em si, sob o argumento de que *“toda a economia está se tornando digital”* (WESTBERG, 2019 *apud* RENAULT, 2020, p. 22). Em suma, basta reconhecer que a economia como um todo está se transformando, assim como o espaço, que passa também a ser o ciberespaço, de forma que não estão sendo criados novos sistemas, de fato, mas sim novéis paradigmas para esses sistemas que passam a ser guiados por transformações e que geram consequências que perpassam por toda a dinâmica da sociedade.

Nesse contexto é que se encontra, portanto, o desafio da regulação, entre eles o da regulação tributária, que, por sua vez, se subdivide entre os diversos tipos de tributos e as variadas novas formas de se prestar serviços digitais (SCHÖN, 2019). Não por acaso, esta é uma discussão em voga no âmbito das problemáticas atuais sobre tributação internacional. As transformações promovidas pela Economia Digital levam a problemas que já são conhecidos e debatidos pela comunidade internacional, mas também a outros que nunca haviam sido objeto de reflexões ou estudos aprofundados que pudessem solucioná-los de forma efetiva.

Uma das principais discussões sobre os efeitos da globalização e da Economia Digital na tributação internacional é a questão da desnecessidade de constituição de um estabelecimento permanente pelas multinacionais para atingir o mercado consumidor de determinado território, pois o mundo e as interações passam a ser intangíveis (GRECO, 2011). Assim, a abrangência multilocal dessas empresas exige a utilização de Tecnologias da Informação para o exercício da administração do grande volume de negócios e de recursos que envolvem, por meios digitais, principalmente em sites e plataformas digitais, estabelecendo-se,

dessa forma, o seu *core business* concentrado em ambientes totalmente virtuais (SANTI; PEROBA; ALHO NETO; CARPINETTI; SANTOS; ESTEVÃO, 2017).

Este fenômeno se traduz na dificuldade de aplicação dos critérios tradicionais de tributação internacional, principalmente o da residência, pois nem o lugar de incorporação (*place of incorporation*) nem o lugar onde a empresa é efetivamente administrada (*place of effective management*) são necessariamente físicos (materiais) sob a égide da Economia Digital, podendo ser totalmente virtuais. A saída poderia se dar por meio da definição do estabelecimento permanente nas localidades em que prepondera a aquisição da renda, mas não é necessária a presença do *place of effective management* (local de gestão efetiva) nessa mesma localidade embora seja tão relevante para o negócio (SANTI; PEROBA; ALHO NETO; CARPINETTI; SANTOS; ESTEVÃO, 2017).

Em suma, isso implica na desnecessidade de um estabelecimento permanente tradicional (com a presença física e todo o aparato de materiais e equipe) para o funcionamento dos negócios mais interessantes às multinacionais nas localidades em que esses ocorrem de modo mais relevante, o que impede a tributação dessas operações internacionais com base no critério residência tanto pela ausência de tal estabelecimento quanto pela inexistência de administração desse negócio nessa mesma localidade de onde se percebe a maior lucratividade (SANTI; PEROBA; ALHO NETO; CARPINETTI; SANTOS; ESTEVÃO, 2017).

O fato de bastar, atualmente, apenas a presença digital de multinacionais em outras jurisdições para que os seus negócios funcionem perfeitamente (e talvez de forma ainda mais lucrativa) diminui a relevância dos critérios tradicionais de tributação internacional, o que se consolida na desnecessidade e na ausência de um elemento de conexão entre tais empresas e o Estado da residência ou da fonte, implicando no chamado fenômeno da dupla não-tributação (*double non-taxation*), em que nem mesmo as jurisdições que poderiam tributar as operações ali realizadas não o fazem (SANTI; PEROBA; ALHO NETO; CARPINETTI; SANTOS; ESTEVÃO, 2017). Isso porque é possível que se constate a inexistência de elementos concretos que possam ser encarados como de conexão para vincular os negócios e as normas de tributação sobre fatos jurídicos tributáveis externos, com as consequências internas para essas jurisdições.

Ante o exposto, percebe-se que não há respostas claras sobre a tributação no contexto da Economia Digital, principalmente ao se considerar que as empresas nem mesmo precisam estar presentes fisicamente em outros territórios para realizarem os seus negócios, o que dificulta a aplicação das regras tradicionais de competência para tributar.

Um caminho que poderia ser pensado seria a tributação sobre a renda auferida por tais empresas, mas esse também não é um raciocínio fácil de ser realizado e nem mesmo

imediatamente aplicável quando se observa a nova dinâmica econômica em que a sociedade se encontra a nível global. Isso se dá porque uma das consequências desse processo é exatamente a potencial perda de receita arrecadável por parte dos Estados, e essa questão em muito preocupa a comunidade internacional, já que interfere nas questões de política tributária.

Basta refletir sobre como durante décadas as empresas multinacionais vinham colaborando para a arrecadação dos entes públicos em razão dos diversos impostos cobrados sobre suas atividades, mormente o imposto de renda corporativo (*corporate income tax*), um verdadeiro pilar da tributação internacional (LARKING, 2018). No novo cenário de inserção predominante das tecnologias digitais na economia, os planos de política tributária são afetados à medida que se torna cada vez mais possível evitar ou reduzir a responsabilidade pelo pagamento de tributos por meio da estratégia de omissão das reais bases tributáveis em determinados negócios (OCDE, 2015), pois, a depender da operação, não é mais necessário nem mesmo constituir elementos materiais de conexão a ensejar a tributação por jurisdições mesmo quando efetivamente perpassadas por tais negócios.

É por esse motivo que a OCDE passou a se preocupar com as consequências desse fenômeno, entre elas, a pressão sobre um menor número de contribuintes em prol da compensação de perda de receitas decorrente da eliminação da tributação sobre as bases tributáveis reais e tangíveis. Assim, a OCDE passou a direcionar sua política para o objetivo de atingir sistemas de tributação internacional sobre a renda e o consumo das corporações em parâmetros condizentes com o ideal de evolução no crescimento econômico em consonância à redução da desigualdade entre os atores econômicos envolvidos no cenário internacional (OCDE, 2015).

Não obstante, é necessário destacar que a OCDE defende os interesses específicos daqueles Estados que a integram, que são majoritariamente exportadores de capital. Sendo assim, ainda que a organização seja responsável por pesquisas relevantes, inclusive do ponto de vista jurídico, há interesses políticos que lastreiam as ideias defendidas em seus relatórios. Os Estados que a compõem possuem sistemas tributários muito desenvolvidos e firmaram acordos entre si e com terceiros fundamentados nos pilares tradicionais do Direito Tributário Internacional. Nesse quadro, neles predomina a tributação com base na renda universal dos residentes e na fonte de renda local dos não-residentes (BAKER; SAKANE; ROLIM, 2005).

Economicamente, é interessante para esses Estados manter seus níveis arrecadatários, o que há muito tempo ensejou a sua defesa pela preponderância do critério de residência, já que suas empresas passaram a se deslocar para outras jurisdições sem perder o elemento de conexão que enseja a tributação de seus lucros pelos Estados (exportadores de capital) dos quais são

originadas. Em sentido político, essa estratégia tributária dominante mantém esses Estados em posição dominante e privilegiada no sistema global, potencializando suas economias e seu poder de influência na geopolítica e adentrando em diversos outros âmbitos igualmente significantes para a manutenção de seu poder.

No entanto, com a mobilidade do mundo frente às inovações tecnológicas, como já apontado, este critério se tornou tanto economicamente quanto politicamente menos eficiente, para não dizer atrasado, pois os mesmos elementos de conexão do passado perpetuados até o presente não dão conta da magnitude dos novos negócios realizados no contexto da Economia Digital. Por isso é interessante para os Estados da OCDE, na atualidade, buscar por novas formas de tributação – afinal, permanece o seu interesse evidente de manter os seus patamares de arrecadação e o poder econômico e político que sempre detiveram.

Ao mesmo tempo em que é necessário buscar a solução para problemas como os supramencionados, é mister se ater aos parâmetros mínimos do Direito Tributário Internacional, tanto no geral como no que concerne à tributação, de modo que, como aponta a OCDE, deve-se pensar em propostas que se atenham ao combate à desigualdade entre os Estados e à atuação sob condições equitativas dos atores econômicos envolvidos na dinâmica tributária internacional (OCDE, 2015). Esse exercício é, indubitavelmente, um dos mais tormentosos no contexto atual, tendo em vista que, ao lançar mão dos pilares do Direito Tributário Internacional e passar a compreendê-los no contexto da globalização marcada pela Economia Digital, no que tange à tributação, é possível concluir pela obsolescência do atual modelo de tributação internacional para a regulação das atividades envolvidas na Economia Digital.

Ao que importa à presente tese, é fundamental essa conclusão pela obsolescência do atual modelo de tributação internacional da renda e da sua repartição entre os Estados, especialmente quando se considera os Estados onde estão geolocalizados os usuários cujos dados estão sendo constantemente obtidos, transmitidos, utilizados, processados, transportados, vendidos etc. e cuja interação é indispensável para a prestação dos SDA, como se delineará no capítulo 3 a seguir, em uma dinâmica multifacetada e, muitas vezes, não tributada.

A par disso, faz-se necessário apresentar as normas atuais de tributação e de repartição da renda global no que se refere a empresas de tecnologia que estão diretamente se valendo dos benefícios da Economia Digital para expandirem os seus negócios. Isso será feito por meio da análise das novas propostas da OCDE quanto ao tema, para, enfim, no capítulo 3, se apresentar uma proposta de tributação da prestação global de SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em território brasileiro a partir de um novo elemento de conexão, permitindo-se, como se espera, a redução da desigualdade entre os Estados a nível mundial e a proteção

dos direitos dos cidadãos brasileiros, já que a presente tese se preocupa preponderantemente com os impactos das mudanças observadas na Economia Digital para o Estado Brasileiro.

2.3 As propostas atuais da OCDE para a repartição da renda global tributável de empresas de tecnologia: *BEPS, Pillar One e Pillar Two*

Nesta parte serão tratadas as propostas que vêm sendo discutidas globalmente sobre o tema, especialmente com base nos trabalhos mais recentes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para além das críticas que já vêm sendo formuladas a essas mesmas propostas.

A OCDE é uma organização internacional formada por 38 (trinta e oito) Estados e que, em sua atual conjuntura, tem como principal objetivo o estabelecimento de políticas para o alcance do crescimento econômico, o que, no Séc. XXI, também está atrelado ao desenvolvimento sustentável. Cabe lembrar que a sua origem remonta ao contexto pós-Segunda Guerra Mundial, à época como ‘Organização para a Cooperação Econômica Europeia’, criada em 1948 para prover ajuda econômica aos Estados europeus afetados pela guerra, o que foi efetivado por meio do histórico ‘Plano Marshall’ e envolvia o auxílio financeiro direto dos Estados Unidos para a reconstrução econômica desses Estados (OECD, 2020).

Em 1961, a OCDE foi reformulada, assumindo a sua atual denominação e evoluindo daquele objetivo inicial do pós-guerra para hoje ser integrada também por Estados não europeus, de forma que o seu escopo de atuação passou a ser voltado à formulação de políticas econômicas em nível internacional. Suas maiores colaborações são as diretrizes criadas para estabelecer parâmetros de atuação na economia e em áreas conexas, como comércio, meio ambiente, governança e tributação, por meio da realização de pesquisas e da coleta de dados utilizados para analisar tendências econômicas e sociais em nível global. Desde então, tais diretrizes têm funcionado como recomendações para toda a comunidade internacional, principalmente para os seus Estados membros (OECD, 2020).

O resultado desse trabalho ganhou corpo por meio dos relatórios emitidos pela organização, que possuem caráter recomendatório e são amplamente considerados pelos Estados e por outras organizações internacionais, do que se pode concluir que a OCDE influencia políticas econômicas e sociais implementadas globalmente.

À luz de seu objetivo primordial de promover o crescimento econômico, a OCDE tem um papel de destaque na promoção de diretrizes sobre a tributação internacional, atuando primordialmente no combate à evasão e à elisão fiscal de caráter “agressivo”. Na ausência de novos acordos e regras em nível internacional, suas diretrizes são utilizadas para estabelecer

parâmetros mínimos de regulação, principalmente no que tange aos novos desafios tributários impostos pela Economia Digital.

Na última década, a OCDE tem se destacado em seus estudos sobre os efeitos da globalização e da digitalização da economia na tributação, emitindo relatórios que encaram alguns dos problemas decorrentes desses fenômenos, ao mesmo tempo em que apontam outras questões relevantes a ensejar a busca por soluções coerentes com o sistema tributário internacional (OCDE, 2018). Apesar de se poder observar evidentes evoluções nos debates e diretrizes apresentadas pela OCDE, permanecem nesses relatórios estratégias e aplicações ligadas aos tradicionais pilares do Direito Tributário Internacional, como, por exemplo, a busca por novas formas de tributação das multinacionais ainda com base em sua renda (*corporate income tax*) ou por meio do desdobramento do uso do critério de residência, o que não é uma surpresa ao se considerar a prevalência desses aspectos desde o Séc. XX, quando surgiram os primeiros registros de formulação de acordos sobre a tributação internacional (BAKER; SAKANE; ROLIM, 2005).

Ao mesmo tempo, desde o desenvolvimento inicial de modelos econômicos globalizados, com o crescimento das grandes empresas transnacionais, (i) compostas pela combinação de sociedades de diferentes nacionalidades, (ii) sujeitas a um controle central mediante a sua participação no capital de empresas situadas no exterior ou por meio da constituição de filiais e estabelecimentos permanentes em outros Estados (TÔRRES, 2001) e (iii) cujas marcas passaram a ser mundialmente conhecidas, verificou-se a necessidade de expansão das normas que regulassem a tributação da renda dessas empresas a nível mundial. Essa expansão econômica (dos restritos confins nacionais para além dos domínios continentais) visava não apenas à redução de seus custos (com o uso de mão de obra barata e a negociação de benefícios fiscais em Estados majoritariamente importadores de capital etc.), mas também à redução ou à não tributação de sua renda.

Entretanto, no contexto da Economia Digital, os novos modelos de negócios desenvolvidos exclusivamente por meio de plataformas digitais (pelo acesso à internet) e a utilização de técnicas de alocação planejada da renda baseadas na exploração de ‘Propriedade Intelectual’, com a sua remuneração via ‘Royalties’, acabaram por estabelecer novos desafios às regras tradicionais de tributação internacional da renda que haviam sido adotadas primordialmente pelos Estados majoritariamente exportadores de capital (predominantemente entendidos como desenvolvidos) sediados na Europa.

Isso porque, embora os elementos de conexão traduzidos nos critérios de fonte e residência já fossem utilizados por outros Estados, como o Brasil, os Estados europeus

majoritariamente exportadores de capital adotaram preferencialmente o critério de residência em seus tratados anti-dupla tributação, sem necessário enfoque na sua competência para a tributação de rendimentos oriundos de fontes pagadoras localizadas em seus territórios.

Em outras palavras, ao se embasarem no conceito de residência fiscal permanente como estabelecimento físico de determinada empresa sob a jurisdição de certo Estado, os tratados celebrados e as normas internas formuladas por esses Estados criaram oportunidades para que as empresas transnacionais pudessem promover a erosão de sua base tributária (e a consequente redução de sua carga tributária efetiva) por meio do desvio de seus lucros a Estados com sistemas jurídicos de baixa tributação (NETTO; CAMPOS, 2016), o que também foi objeto de Planos de Ação formulados pela OCDE e descrito como o fenômeno ‘BEPS’ (*Base Erosion and Profit Shifting*) (OCDE, 2013a).

Embora tais planejamentos tributários tenham sido enquadrados como “agressivos”, à medida que tais empresas (como Amazon, Apple, Google e Microsoft, a título exemplificativo) usufruíram por anos de cargas tributárias consideravelmente reduzidas (ZILVETI, 2011), as estruturas de planejamento por elas utilizadas estavam em estrita conformidade com as normas tributárias aplicáveis às suas atividades – ainda quando, na prática, tenham ensejado a dupla não-tributação da sua renda.

Nesse contexto, em resumo, tem-se o seguinte cenário com base nos relatórios publicados pela OCDE: inicialmente, em 2013, apresentou-se o fenômeno *BEPS* e foram estipuladas medidas para o combate a práticas fiscais agressivas empreendidas principalmente por empresas multinacionais, que se valiam de brechas nas legislações fiscais de determinadas jurisdições para reduzir sua carga tributária global a partir da (i) erosão de sua base tributária por meio da adoção de estratégias para diminuir sua base tributável, isto é, apresentar valores reduzidos de rendimentos que estariam sujeitos a tributos; e da (ii) transferência de seus lucros para Estados com tributação reduzida, que consiste em alocar lucros obtidos em determinada jurisdição para outra que possui um regime fiscal mais vantajoso por meio, a título de exemplo, da técnica de adoção de preços de transferência, que são os preços e valores envolvidos nas transações entre empresas pertencentes a um mesmo grupo multinacional, que podem ser manipulados e deslocados, juridicamente, para paraísos fiscais (OECD, 2013a).

O principal impacto dessas práticas, que é apontado pela OCDE como justificativa para a elaboração de estudos e relatórios como o relativo ao *BEPS*, é a perda da captação da justa cota de tributação referente aos serviços prestados pelas empresas multinacionais em todo o globo, o que desequilibra a economia internacional na medida em que elas escapam de contribuir com a sua parcela justa de tributos em comparação ao grande volume de lucros que

auferem. Isso prejudica as demais empresas e os contribuintes menores que são mais onerados em razão da perda de receita fiscal pelos Estados em que se inserem, o que, na realidade, é o cerne da motivação política que dá origem à preocupação da OCDE com a globalização, a Economia Digital e os seus efeitos sobre a tributação internacional. À luz disso, o ponto central das discussões acerca do *BEPS* passou a ser as localidades em que é gerado o valor agregado dos produtos digitais fornecidos por tais empresas, e não mais a sua mera presença física nessas mesmas localidades, o que dá margem para a busca por novos nexos (elementos de conexão) para a alocação de lucros e, conseqüentemente, para o exercício pelos Estados de sua jurisdição fiscal com o fim de tributar (BAL; GUTIÉRREZ, 2015).

O Plano *BEPS* foi constituído por 15 (quinze) ações que abordam as questões supramencionadas e as medidas que poderiam ser tomadas para aumentar a transparência e a troca de informações entre os Estados, a fim de ajustar um ambiente de cooperação internacional no que concerne ao enfrentamento, a nível global, das práticas fiscais “agressivas” (OECD, 2013b). Ademais, ele passou a ser discutido em fóruns internacionais, como o G20, de modo que vários Estados começaram a adotar as suas recomendações em suas legislações fiscais internas, alinhando-se aos objetivos perseguidos pela OCDE.

Ao longo das últimas décadas, a OCDE tem empreendido vários esforços na tentativa de abordar o fenômeno *BEPS* e propor medidas coordenadas para o seu enfrentamento, como relata Sapirie (2018) ao delinear uma linha de tempo de atuação da OCDE. O primeiro passo da organização se deu em 1998, com a realização de uma reunião em Ottawa em que se discutiu a necessidade de se esclarecer o conceito de estabelecimento permanente do comércio eletrônico (*electronic commerce PE*) (PISTONE; HONGLER, 2015).

Em seguida, em 2001, foi publicado um relatório pela OCDE sobre o estabelecimento permanente de um servidor de equipamentos digitais, como os computadores, que passou a ser considerado constituído em um determinado local quando ali operasse por um período suficiente para a fixação do negócio, para além de atividades preparatórias ou auxiliares – ideia defendida por Sapirie (2018) como nada razoável à época e muito menos atualmente, pois a sua construção teria sido superficial a ponto de diversos elementos só serem compreendidos quando da análise casuística de cada operação.

Conforme destacam Netto e Campos (2016), o fenômeno de erosão das bases tributáveis pode ser comprovado e analisado por diversos prismas, conforme as fontes de dados disponíveis, quer sejam eles macro ou microeconômicos ou mesmo embasados em indicadores específicos, como: a distribuição global do lucro das multinacionais; a concentração de altos níveis de investimento estrangeiro em comparação com o Produto Interno Bruto (PIB) (*Gross*

Domestic Product – GDP) de determinado Estado concentrador de renda; o diferencial de taxa de lucro dentro das multinacionais; a concentração de altos níveis de pagamentos de royalties recebidos em relação às despesas com Produtos e Desenvolvimento (*Production & Development – P&D*); e a movimentação de lucro através da alavancagem (juros) em locais de tributação favorecida.

A título exemplificativo, chama-se a atenção ao planejamento tributário que chegou a ser utilizado por empresas como Google, Uber e AirBnB, popularmente conhecido como ‘*Double Irish Dutch Sandwich*’, conforme leciona o Professor Jan J.P. de Goede⁴, a englobar as seguintes etapas: (i) empresas com sede nos Estados Unidos da América, mas que optam pela transferência dos direitos de uso de propriedade intelectual para fora de seu Estado de origem; (ii) uma segunda empresa operacional situada na Irlanda e que explora a propriedade intelectual das empresas estadunidenses originais, prestando serviços de publicidade e recebendo altos rendimentos, embora sem presença física (*permanent establishment*) nesse Estado; (iii) a base tributável na filial irlandesa é diminuída pelo pagamento de royalties a uma filial holandesa, considerando a adoção posterior, pela Irlanda, de regras de *transfer pricing*, que não atingiram contratos anteriores a julho de 2010; (iv) a segunda filial, estabelecida na Holanda, eliminava o imposto de renda na fonte sobre os royalties recebidos, oferecendo apenas uma pequena margem de lucro para a tributação interna; e (v) por fim, constituía-se uma *holding* de propriedade intelectual situada na Irlanda e com controle societário em Bermudas, mas que não poderia ser tributada na Irlanda e nas Bermudas (paraíso fiscal) e cuja renda também não era tributada pelos Estados Unidos em razão das regras CFC (*Controlled Foreign Corporation rules*) então vigentes.

Como se pode observar, trata-se de sofisticada estrutura empresarial idealizada com base em lacunas impróprias existentes nas legislações internas de cada um dos Estados então envolvidos, no tratado anti-dupla tributação formalizado entre Irlanda e Holanda e nas regras CFC estadunidenses.

No que tange ao plano *BEPS* e à presente tese, cabe destacar a Ação 1, voltada para a abordagem dos desafios da Economia Digital e para a defesa de uma tributação mais justa sobre as empresas digitais pelos Estados em que é gerado e agregado o valor econômico de seus produtos e serviços (OECD, 2013b). Faz-se este destaque em razão de esse constituir o ponto de partida para todas as outras ações, inclusive os futuros propósitos dispostos nos relatórios da

⁴ Palestra realizada na Conferência Internacional sobre o tema: "Economia digital: desafios e possíveis soluções para uma tributação justa e eficiente", intitulada ‘Challenges of a Fair Digital Economy Taxation’, Belo Horizonte, 9 nov. 2017.

OCDE (BRIGAGÃO, 2019). Foi para dar sequência aos trabalhos já iniciados na Ação 1 do Projeto *BEPS*, que focava nos desafios impostos pela Economia Digital (OECD, 2015), que a OCDE publicou o relatório intitulado *Desafios Tributários decorrentes da Digitalização – Relatório sobre o Modelo do Pillar One (Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint)* (OECD, 2020a), conhecido como *Pillar One* e posteriormente expandido para o *Pillar Two*.

O *Pillar One* busca garantir a tributação sobre as operações das empresas multinacionais pelos Estados em que estão localizados os mercados consumidores que garantem a aferição de seus lucros significativos, por meio do aumento do valor criado e/ou agregado (*value creation*) de seus produtos, ainda que essas empresas não estejam neles presentes fisicamente. Assim, visa a consolidar o direito desses Estados, agora nomeados jurisdições de mercado (*market jurisdictions*), de exercer a sua jurisdição fiscal e de implementar tal tributação a partir de novos elementos de conexão, como o volume de receitas geradas e o número de usuários existentes em seus territórios (OECD, 2020a).

Foi com base nesse cenário que grande parte dos Estados majoritariamente exportadores de capital, capitaneados pela OCDE, passaram a defender a necessidade de repartição do produto da arrecadação sobre a renda auferida por grandes empresas prestadoras de serviços digitais, especialmente aquelas que prestam serviços digitais automatizados (SDA). Com base nas novas regras apresentadas pela OCDE, seria facultado a esses Estados tributar operações mesmo quando envolvessem outros Estados com os quais possuam tratado anti-dupla tributação a vedar a tributação destes rendimentos com base no critério fonte (OECD, 2020a).

Para a maior parte dos Estados majoritariamente exportares de capital e membros da OCDE, portanto, o grande problema reside na eventual ausência de regras internas e na possível vedação em tratados por eles firmados para a tributação generalizada de rendimentos originados de seus territórios com base no critério fonte.

Assim, o *Pillar One* busca expandir os direitos de tributar das jurisdições de mercado em que haja uma "*participação ativa e concreta de uma empresa na economia dessa jurisdição por meio de atividades nessa jurisdição ou indiretamente dirigidas a ela*" (OECD, 2020a, p. 11, tradução da autora⁵). Os três elementos básicos do *Pillar One* são: (i) um novo direito de tributar para as jurisdições de mercado com base na participação nos lucros residuais das empresas de tecnologia ("*Amount A*"); (ii) um retorno fixo para certas atividades de distribuição e marketing situadas fisicamente em uma jurisdição de mercado ("*Amount B*"); e (iii) processos

⁵“(…) where there is an active and sustained participation of a business in the economy of that jurisdiction through activities in, or remotely directed at, that jurisdiction.”

de prevenção e resolução de disputas para melhorar a segurança jurídica/tributária (OECD, 2020a).

Nesse sentido, Sérgio André Rocha (2018), apesar de destacar a sua crença na tendência internacional de se focar na alternativa concernente à definição de estabelecimentos digitais, afirma que é interessante observar os Estados majoritariamente exportadores de capital sofrendo os mesmos impactos negativos antes experienciados por muito tempo predominantemente pelos Estados majoritariamente importadores de capital (comumente entendidos como subdesenvolvidos). O autor ainda adiciona que é curiosa a tentativa das jurisdições hegemônicas de resolver os novos problemas impostos pela Economia Digital com base em velhas soluções, tudo porque prevaleceu, desde os primeiros modelos de tratados anti-dupla tributação do Séc. XX, um regime de tributação internacional em que a exploração de um mercado ocorria sem a correspondente tributação daqueles que o exploravam.

Embora tenha focado na resolução dos problemas enfrentados pelos Estados majoritariamente exportadores de capital europeus, o *Pillar One* tratou amplamente dos Serviços Digitais Automatizados – SDA (*ADS – Automated Digital Services*), objeto da presente tese, que seriam aqueles serviços disponibilizados aos usuários (sejam institucionais ou particulares) por meio digital (ou seja, pela internet ou uma rede eletrônica), cujo acesso é obtido de forma automatizada (ou seja, exigindo envolvimento humano mínimo) em virtude dos equipamentos e sistemas implementados para esse fim (OECD, 2020a).

O *Pillar One* reconhece, indubitavelmente, a existência de um novo mercado de SDA que deve ser encarado como um novo critério de nexos (elemento de conexão) a justificar a sua tributação pelas jurisdições de mercado, a fim de que seja estabelecida uma divisão de competência entre os Estados capaz de promover a já mencionada justa cota (*fair share*) na tributação dos lucros auferidos no contexto da expansão das empresas de tecnologia, visando a alcançar um nível mínimo de tributação de caráter global. Isso se torna ainda mais evidente na Economia Digital na medida em que há uma nova forma de criação de valor de mercado (LAMENSCH, 2015) a partir da desnecessidade de estabelecer presença física nesse mesmo mercado que agrega tal valor (CASIRAGHI; STALKER, 2022).

E, especificamente em relação a tais serviços, há uma questão ainda mais elementar que está ficando de lado nas discussões travadas via OCDE, a saber: a prestação de SDA prescinde não apenas de que empresas de tecnologia se instalem em todas as jurisdições em que haja tomadores interessados em seus serviços, mas também podem envolver contratantes (prestadores e tomadores de serviço) localizados em jurisdições diferentes daquelas dos usuários aos quais são direcionados (aqui compreendidos aqueles cidadãos cuja interação é

visada por meio da prestação dos SDA, ao passo que tal prestação é custeada por terceiros, na condição de tomadores diretos de tais serviços).

Para que se elucide a afirmação supra, é preciso considerar as seguintes hipóteses: (i) serviços prestados por estabelecimento em determinada jurisdição, mas direcionados a interação por usuários geolocalizados em outras jurisdições (nas quais pode ou não haver filiais da empresa prestadora); (ii) operações envolvendo empresa prestadora e tomador do serviço localizados em outras jurisdições diferentes daquela em que estejam os usuários cuja interação é visada por meio da prestação de tais serviços, e (iii) situações em que o tomador do serviço e os usuários cuja interação é objetivada por meio de tais serviços estejam localizados na mesma jurisdição, mas o tomador do serviço opte por realizar o pagamento por meio de agentes localizados fora do território dessa mesma jurisdição ou mediante o uso de meios de pagamento cujo rastreamento é dificultado – tais como criptoativos.

Para esclarecer as afirmações supra, segue abaixo figura ilustrativa do problema observado a partir da prestação de SDA direcionados especificamente a usuários geolocalizados em território brasileiro – que é o objeto central da presente tese:

Figura 1



Fonte: Elaborada pela autora (2023)

Como se pode observar, a revolução ocasionada pela Economia Digital também denota a importância que deve ser atribuída à interação dos usuários como o objeto central da prestação dos SDA, cujo perfil é continuamente mapeado em razão da constante coleta e processamento de seus dados. Em verdade, o que atualmente se monetiza é a exposição de conteúdo direcionado e as interações previsíveis desses usuários com determinados bens, serviços ou perfis virtuais promovidos digitalmente, que são imprescindíveis para a geração de rendimentos através de plataformas virtuais voltadas à rentabilização de dados de usuários (BECKER; ENGLISCH, 2018). Paralelamente, a própria prestação dos SDA depende da relação contratual estabelecida entre os usuários e as empresas prestadoras de SDA, a qual é requisito para o acesso (muitas vezes gratuito) destes usuários às plataformas fornecidas por tais empresas. Em outras palavras, sem que os usuários continuem a acessar tais plataformas, a prestação de SDA se torna impossível.

Assim, observa-se o surgimento de novas características que podem ser encaradas como elementos de conexão na formação da riqueza tributável advinda dessas operações, como a contratação e a interação dos usuários, que poderão ocorrer em outras jurisdições que não aquelas em que se encontram as partes contratantes dos SDA. Há autores que indicam, ainda, que o mero acesso remoto aos mercados consumidores constituiria um vínculo econômico suficiente para justificar a tributação pelos Estados em que se inserem tais mercados, a partir da perspectiva de que as multinacionais são beneficiadas pelo valor conquistado neles ao passo que pouco contribuem para a sociedade que o alimenta (MUNIZ; SANTOS, 2022), o que claramente se releva como a defesa de um novo elemento de conexão para a tributação internacional no contexto da Economia Digital.

O *Pillar Two*, por sua vez, busca estabelecer parâmetros para a tributação mínima da renda global auferida por essas empresas multinacionais independentemente de onde estejam localizadas (mitigação do critério de residência), o que passou a ser designado como nível global mínimo de tributação (*global minimum level of taxation*), coadunando-se ao BEPS e ao *Pillar One*. Assim, o *Pillar Two* apresentou as denominadas Regras Globais Anti-Erosão de Bases (*Global Anti-Base Erosion Rules – GloBE*), que podem ser traduzidas como regras globais de combate à erosão das bases tributáveis pelos Estados, a partir das quais seria possível instituir um mecanismo de tributação mínima das multinacionais por meio de um imposto adicional cobrado sobre os lucros efetivamente auferidos por tais empresas quando os valores oferecidos à tributação fossem inferiores à base mínima estipulada para a tributação de tal lucro pelas jurisdições de mercado (OECD, 2020b).

Ademais, há quem defenda que a solução das demais distorções advindas do uso de regimes preferenciais (*preferential regimes*) residiria na escolha da tributação da renda por meio de um imposto mundial e progressivo sobre o capital, com a reformulação do modelo fiscal e social idealizado no século XX⁶. Mas há que se destacar que Thomas Piketty (2014), o principal idealizador deste imposto mundial de caráter progressivo, reconhece que se trata de uma utopia, pois “*seria difícil acreditar que as nações do mundo pudessem concordar com essa ideia, estabelecer um cálculo de tributação para ser aplicada a todas as fortunas do mundo e depois redistribuir harmoniosamente essas receitas entre os países*” (PIKETTY, 2014, p. 501).

Por não serem diretamente relacionadas ao objeto da presente tese, entretanto, não se faz necessário adentrar nas minúcias relativas às propostas formuladas por meio do *Pillar Two* e às propostas de impostos globais.

Com base em todo o contexto narrado, é evidente que a OCDE tem avançado na discussão quanto aos impactos da Economia Digital, ao apontar como principais desafios e as questões ligadas à caracterização de novos nexos (elementos de conexão) para fins de tributação internacional. Há também consideráveis avanços no que tange à questão relativa aos dados como elementos preponderantes na oferta e na prestação de SDA, o que levou a OCDE a incluir novos conceitos relevantes aos debates recentes sobre tributação internacional, como “*presença econômica significativa*” (GUPTA; NAIR, 2019) e “*taxa de equalização digital*”, além de indicar possíveis novas formas de tributação, como o imposto retido na fonte sobre determinadas transações digitais, apesar de não recomendar nenhuma em específico.

Assim, sob a égide da OCDE, vários Estados optaram inicialmente pela edição de normas unilaterais que, embora visassem à tributação adequada da renda originada em seu território e direcionada a empresas no âmbito da Economia Digital, também criaram dificuldades aos contribuintes por elas afetados em razão da ausência de uniformidade quanto aos critérios adotados para a sua aplicação e pela efetiva existência de uma variedade de abordagens diferentes sobre o mesmo tema. A título de exemplo, o Reino Unido e a Austrália criaram impostos bastante divergentes sobre os lucros das empresas ligadas à tecnologia e a Índia instituiu uma taxa de equalização sobre a receita decorrente de empresas de publicidade online não residentes em seu território, sob as alegações de que nele existiria uma presença econômica significativa em razão do volume de pagamentos agregados e do número de usuários identificados em suas movimentações financeiras (SINGH; AGARWAL, 2019), sob o

⁶ Destaca-se, nesse sentido, a tese publicada por Ludmila Mara Monteiro de Oliveira no âmbito deste Programa, intitulada ‘Justiça tributária global: Realidade, promessa e utopia’ sob a orientação do Prof. Dr. Onofre Alves Batista Júnior.

argumento de que as regras de nexos (elementos de conexão) habitualmente aplicadas não funcionavam para a tributação de lucros comerciais derivados da jurisdição de origem, o que, por fim, culminava na injusta corrosão dos seus direitos de tributar tais lucros (SAPIRIE, 2018).

De todo modo, consolida-se cada vez mais uma mudança de paradigma para fins de tributação internacional, o que se revela na promoção do critério fonte em concomitância com o de residência e, como desdobramento, na contínua importância dada ao local em que a riqueza é gerada e não somente pelo local do capital investido em determinada atividade. Isso é observado também nos Estados-membros da OCDE, que passaram por transformações que os colocaram também em uma posição de jurisdição fonte, embora ainda prevaleça o critério de residência em seus tratados e normas internas, o que diminuiu o seu volume de arrecadação tributária e desperta um alerta para as recomendações da OCDE sobre a erosão das bases tributárias, tendo em vista que as bases corroídas preferencialmente consideradas na formulação de diretrizes são as dos próprios Estados que compõem a OCDE e que, por sua vez, defendem mudanças com o fim último de retomar a sua arrecadação positiva de tributos ou até mesmo aumentá-la (FONSECA, 2016).

Nesse ínterim, Fonseca (2016) salienta que as novas regras estabelecidas com base nas recomendações da OCDE se voltam à importância substancial do mercado consumidor para a geração de riqueza, mas essa importância não é uma novidade e, por conseguinte, o autor acertadamente pontua sua dúvida sobre os reais motivos para esse reconhecimento ser trazido à tona somente agora.

É possível concluir, a partir de todo o exposto, que uma das premissas que guiam a presente tese se mostra presente nessa lógica, qual seja, a de que juridicamente sempre há um elemento de conexão e politicamente sempre há um interesse no estabelecimento de um elemento de conexão a ensejar a aplicação de determinada jurisdição fiscal. Por esse motivo, as diretrizes da OCDE, principalmente aquelas firmadas no âmbito do *Pillar One*, são politicamente justificadas, economicamente estratégicas e juridicamente condicionantes à ampliação do exercício da jurisdição fiscal, e, com isso, da arrecadação, pelos Estados-membros dessa organização e aqueles a esses conexos.

Ante todo o exposto, é possível defender, em linhas gerais, que é necessário empreender esforços para a formatação de uma sistemática de tributação internacional que proporcione uma repartição adequada do produto da arrecadação obtida dentre os diversos Estados em que as empresas digitais desenvolvem as suas atividades, especialmente na prestação de SDA.

A idealização de qualquer critério de rateio, entretanto, certamente não escapará ao conflito de interesses inerentemente existente dentre os mais variados Estados – o que, em termos práticos, pode se constituir em obstáculo intransponível para a idealização de qualquer solução multilateral ao problema estudado. Não se ignora que a hipótese defendida na presente tese certamente poderá enfrentar a resistência daqueles que defendam os interesses dos Estados majoritariamente exportadores de capital, como a própria OCDE. Isso porque, como já dito, o critério tradicional de residência permanente sempre vislumbrou à proteção de sua arrecadação, na medida em que a maior parte das empresas transnacionais estão sediadas em seus territórios (e para estes reverteriam parte considerável de seus lucros obtidos em todo o globo), especialmente aquelas que não necessariamente se inserem no contexto da Economia Digital.

Não obstante, a presente tese visa a apresentar uma alternativa para a tributação da prestação global de SDA a partir de um novo elemento de conexão tributável, a saber, a interação/geolocalização dos usuários aos quais tais serviços são direcionados, salientando o que deve interessar ou não ao Brasil, como será visto a seguir.

3 DA COMPETÊNCIA DO ESTADO BRASILEIRO PARA A TRIBUTAÇÃO DA PRESTAÇÃO GLOBAL DE SERVIÇOS DIGITAIS AUTOMATIZADOS DIRECIONADOS À INTERAÇÃO DE USUÁRIOS GEOLOCALIZADOS EM SEU TERRITÓRIO

O presente capítulo visa a comprovar o ponto central da presente tese: o Estado Brasileiro pode (e deve) tributar e fiscalizar os Serviços Digitais Automatizados (SDA) quando direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território. Em outras palavras, o Estado Brasileiro tem competência para tanto mesmo quando o tomador e o prestador de tais serviços não estejam situados em seu território.

A peculiaridade de prestação de tais serviços justifica a adoção de medidas tributárias diferentes das que tipicamente foram adotadas pela maioria dos Estados do globo (e que poderiam também ser adotadas por eles). Isso se dá porque, em realidade, a fonte de rendimento (a prestação dos serviços em si) ocorre em território brasileiro.

Para tanto, (i) discorrer-se-á sobre os conceitos de soberania e de elemento de conexão, como fundamentos à atuação estatal; (ii) demonstrar-se-á como a interação dos usuários geolocalizados em território brasileiro na prestação de tais serviços se reveste da condição de novo elemento de conexão, (iii) a atrair a competência do Estado Brasileiro para tributá-los e fiscalizá-los; (iv) ressaltar-se-á que, para usuários residentes no Brasil, tal fiscalização é obrigatória, em razão da proteção de seus dados ter sido alçada à condição de direito fundamental na CRFB/1988; e (v) serão devidamente apresentados os requisitos indispensáveis a toda e qualquer norma interna a ser editada para tanto, de forma a garantir a sua validade e eficácia dentro do território brasileiro.

3.1. A soberania e o conceito de elemento de conexão

O Estado é o principal sujeito de Direito Internacional, de forma que, a partir do momento de sua criação, surgem a sua capacidade e a sua personalidade jurídica para celebrar tratados e assim assumir direitos e deveres na ordem internacional. É também a partir desse momento que cada Estado passa a ser responsável por sua própria construção e pela formação de relações pacíficas com os demais Estados.

Hodiernamente, a ordem internacional se encontra em um contexto no qual o Direito Internacional continua se construindo sobre a base fundante de impedir o caos e estabelecer parâmetros mínimos de existência pacífica entre os Estados. Para tanto, é importante que cada Estado exerça a sua soberania a partir da sua capacidade e de sua personalidade jurídica próprias, estabelecendo com os demais Estados compromissos voluntários que possam ensejar até mesmo a atenuação de tal exercício em prol de um objetivo comum, o que envolve a compreensão de que todos os Estados possuem direitos e obrigações que devem ser observados nessa construção:

But the *raison d'être* of international law and the determining factor in its composition remains the needs and characteristics of the international political system. Where more than one entity exists within a system, there has to be some conception as to how to deal with other such entities, whether it be on the basis of co-existence or hostility. International law as it has developed since the seventeenth century has adopted the same approach and has in general (though with notable exceptions) eschewed the idea of permanent hostility and enmity. Because the state, while internally supreme, wishes to maintain its sovereignty externally and needs to cultivate other states in an increasingly interdependent world, it must acknowledge the rights of others. This acceptance of rights possessed by all states, something unavoidable in a world where none can stand alone, leads inevitably to a system to regulate and define such rights and, of course, obligations.⁷ (SHAW, 2008, p. 44).

À luz das demandas contemporâneas, os Estados continuam a observar seus direitos e deveres, como supramencionado por Shaw (2008), ao mesmo tempo em que buscam novas formas de atendê-las, o que, no Direito Tributário Internacional, envolve diretamente o

⁷ “Mas a razão de ser do direito internacional e o fator determinante em sua composição continuam sendo as necessidades e características do sistema político internacional. Onde mais de uma entidade existe dentro de um sistema, deve haver alguma concepção de como lidar com as outras entidades de mesmo tipo, seja com base na coexistência ou na hostilidade. O direito internacional, conforme se desenvolveu desde o Séc. XVII, adotou a mesma abordagem e, em geral (embora com notáveis exceções), evitou a ideia de hostilidade e inimizade permanentes. Como o Estado, embora internamente supremo, deseja manter sua soberania externamente e precisa cultivar outros Estados em um mundo cada vez mais interdependente, ele deve reconhecer os direitos dos outros. Essa aceitação dos direitos de todos os Estados, algo inevitável em um mundo onde ninguém pode ficar sozinho, leva inevitavelmente a um sistema para regular e definir tais direitos e, é claro, obrigações.” (SHAW, 2008, p. 44, tradução da autora).

exercício de sua competência a partir de pressupostos inerentes à ideia de Estado, a saber, a soberania e a jurisdição (TEIXEIRA, 2017). Nesse tocante, é importante destacar que não há que se falar em Direito Tributário Internacional sem a sua relação direta com o Estado e com a sua atuação perante a comunidade internacional (BRAUNER; CHRISTIANS, 2017), razão pela qual se faz necessário salientar os significados de soberania e de jurisdição principalmente no que tange ao complexo sistema tributário internacional.

Soberania é um dos elementos formadores do Estado (junto ao povo e ao território, na concepção clássica), conexo à independência política de outras nações, por meio do qual é atribuída àquele Estado a capacidade de se autorregular sem a imposição de outros Estados, desde que respeitados os direitos desses. Em resumo, traduz-se na capacidade e na autonomia do Estado de prover seu desenvolvimento e realizar suas escolhas políticas, como a da sua forma de governo, de acordo com sua própria estrutura político-social, sem a interferência do domínio de outros Estados e sem intervir no exercício de soberania desses outros Estados (SHAW, 2008).

A jurisdição, por sua vez, decorre do exercício da soberania, e diz respeito à capacidade do Estado de fazer cumprir a sua autoridade por meio de determinados entes políticos internos dotados de poder para regular as relações entre sujeitos e objetos dentro do espaço delimitado que constitui o seu território, principalmente no que tange ao exercício de direitos e à assunção de obrigações legais, o que pode se verificar por meio da atuação legislativa, executiva ou judicial de órgãos e agentes governamentais (SHAW, 2008). Em síntese, a jurisdição significa o exercício de competências, que podem ser legais, fiscalizatórias, judiciais, executivas etc., em relação a determinados sujeitos e fatos concernentes ao território de um Estado.

Portanto, tem-se, sob a égide do sistema internacional, um conjunto de normas, regras e princípios cuja origem provém notoriamente de costumes, tratados, acordos, jurisprudência e outras fontes de Direito Internacional que são criadas e aplicadas por meio da relação entre Estados nas quais constantemente há o exercício concomitante e a limitação mútua de soberanias. Isso se dá, por exemplo, por meio da aplicação da jurisdição e da sua expressão nas diversas competências de cada Estado.

No que importa ao Direito Tributário, tem-se a tendência e a preocupação acerca da extrapolção do exercício da jurisdição, principalmente no que concerne à cobrança e à fiscalização de tributos para além do território material de cada Estado (XAVIER, 2007). Daí se iniciaram os estudos que fomentaram a construção do conjunto de normas que regem o Direito Tributário Internacional, marcados pela necessidade de se averiguar os limites para o exercício, por cada Estado, de sua soberania e jurisdição em matéria tributária, bem como as

situações em que esses limites poderiam ser minimizados, flexibilizados ou adaptados em razão da existência de cadeias de fatos tributáveis que perpassam por mais de uma jurisdição.

Além das questões específicas do Direito Tributário Internacional, o contexto da globalização trouxe o desafio de atendimento à demanda que pode ser definida como digital, como já antecipado, visto que os limites da jurisdição não são mais apenas as fronteiras corpóreas ou subjetivas de territórios físicos, devendo também ser considerados limites subjetivos de territórios fictos e nem sempre definidos (BRAUNER; CHRISTIANS, 2017). Ademais, tais limites são demarcados por uma era digital atrelada ao uso de internet sem fronteiras em redes nas quais sistemas automatizados se encontram em constante funcionamento e aplicação, desafiando sobremaneira o questionamento acerca da capacidade dos Estados, e até mesmo da sua responsabilidade, para aplicar a sua jurisdição sobre fatos e negócios inovadores oriundos dessa nova prática digital globalizada. Daí a preocupação acerca da competência tributária internacional nesse novo cenário global (RENAULT, 2020).

Nessa linha, a fim de buscar possíveis soluções para os problemas oriundos da demanda digital, como o apontado como objeto da presente tese, é necessário se voltar a parâmetros básicos do Direito Tributário Internacional, seja para aplicá-los, seja para criticá-los. Assim, como fora apontado no tópico 2.1, cabe lembrar que em seu escopo não estão inseridas as situações meramente internas, mas aquelas situações internacionais, como ensina Xavier (2007), caracterizadas pelo contato com mais de uma ordem jurídica a atrair a competência para tributar. Esse contato é o que se denomina como elemento de conexão.

É a partir do elemento de conexão que surge a capacidade de determinado Estado de tributar uma situação que perpassa mais de um ordenamento jurídico, ou seja, um fato que pode atrair diferentes exercícios de jurisdição em suas diferentes formas de aplicação, como cobrar tributos e fiscalizar, por exemplo (TEIXEIRA, 2017). Em decorrência disso, trata-se, na presente tese, o uso da palavra “jurisdição” no sentido de aplicação do ordenamento jurídico de determinado Estado. Portanto, assim como também já foi apontado, o Direito Tributário Internacional é formado por um conjunto de normas aplicáveis a situações que surgem por meio de elementos de conexão e atraem a aplicação simultânea de mais de uma jurisdição, ou seja, dos ordenamentos jurídicos de mais de um Estado.

A partir dessa premissa, é necessário destacar que os elementos de conexão, como aponta Teixeira (2017), são a própria gênese do sistema de tributação internacional. Para o autor, os elementos de conexão “*são descrições de hipóteses na norma de incidência que, localizando fatos que se passam em outra ordem jurídica, conectam o fato exógeno ao*

ordenamento jurídico pátrio, desencadeando efeitos tributários na ordem jurídica interna.” (TEIXEIRA, 2017, p. 43).

Xavier (2007) indica, ainda, que o elemento de conexão é responsável por determinar o âmbito que pode ser alcançado por uma jurisdição. Em síntese, pode-se concluir que o elemento de conexão é aquele responsável por ampliar a competência tributária internacional no que tange à aplicação de determinada jurisdição sobre um fato jurídico tributável que não necessariamente ocorra parcial ou totalmente nos interiores do território físico do Estado referente a tal jurisdição.

Dessa forma, o elemento de conexão permite aumentar a receita tributária de determinado Estado em razão do alcance de fatos jurídicos tributáveis que, *a priori*, pelo princípio tradicional da territorialidade, que se traduz na aplicação da jurisdição sobre fatos ocorridos no seu próprio território, não seriam tributados pelo Estado correspondente a essa jurisdição.

Neste ponto, torna-se imprescindível atrelar os conceitos aqui explorados aos princípios que também constituem o Direito Tributário Internacional, a saber: o princípio da territorialidade, supramencionado; e o princípio da universalidade, pelo qual a tributação ocorre pela totalidade de rendimentos, inclusive os oriundos de localidades externas ao Estado que os tributa (XAVIER, 2007), atribuindo relevância ao fato jurídico tributável externo para o seu sistema normativo interno (doméstico) e, conseqüentemente, justificando o exercício da sua soberania fiscal (TEIXEIRA, 2017).

É o princípio da universalidade que guia a aplicação dos elementos de conexão em matéria tributária internacional, estando atrelado, em consonância, (i) à soberania, como elemento formador do Estado; (ii) à jurisdição, como forma de exercício da soberania por meio da determinação de competências; e (iii) a demais princípios norteadores do sistema global geral, como a igualdade, que se reflete na isonomia tributária, e a justiça, que se revela por meio do princípio da capacidade contributiva, por exemplo. Em síntese, “*o que ocorre, de fato, sob o princípio da universalidade, é tributação interna de rendimentos internacionalmente localizados.*” (TEIXEIRA, 2017, p. 43). Tal tributação ocorre, como outrora exposto, também guiada por parâmetros básicos de limitação de exercício da soberania que respingam na limitação do poder de tributar de cada Estado.

À luz disso, a tributação da renda, *per si*, se tornou um corolário da tributação internacional, sobretudo porque a aferição de renda se constitui como fato jurídico tributável que enseja claramente o estabelecimento de elementos de conexão que permitem a aplicação do princípio da universalidade, e, por conseguinte, o exercício de mais de uma jurisdição sobre

o mesmo fato jurídico tributável. Por esse motivo, a tributação internacional está intrinsecamente conectada à criação do imposto de renda a nível interno pelos Estados, como o Brasil (ROCHA, 2017).

Ademais, é válido ter em mente que os pilares da tributação internacional “*foram construídos para uma realidade essencialmente física e industrial*” (MUNIZ; SANTOS, 2022, p. 54), em que havia a presença imponente da figura do Estado fiscal, em que a arrecadação se constituía como a principal forma de financiamento de suas atividades. Assim, na realidade vigente quando da edificação de tais pilares, os elementos de conexão adotados para justificar o exercício de competência tributária de determinado Estado eram mais identificáveis e ainda mais críveis, pois havia presença física a caracterizá-los e a justificar o exercício da jurisdição fiscal.

Nessa senda, como já dito, outro fator que passou a caracterizar a tributação internacional foi a presença dos acordos para evitar a dupla tributação. Entretanto, é preciso ressaltar que tais acordos surgiram diretamente do estabelecimento de elementos de conexão que poderiam ensejar o exercício de jurisdição tributária por mais de um Estado e da consequente necessidade de evitar situações de bitributação:

Ao concretizarem os elementos de conexão, diferentes Estados buscarão exercer suas pretensões tributárias sobre as mesmas pessoas bens ou fatos. Surge, assim, a chamada *bitributação* (ou dupla tributação), a qual consiste na cumulação das pretensões tributárias de dois Estados diferentes seja em virtude de eles se valem de vínculos distintos (residência *versus* fonte), seja em razão de os conceituarem diversamente (fonte de produção *versus* fonte de pagamento; ou residência *versus* domicílio). (GALDINO, 2022, p. 33).

Ante o exposto, compreende-se como jurisdição tributária o atributo da soberania pelo qual um Estado pode (i) aplicar as suas normas – tanto para tributar quanto para fiscalizar – a fatos jurídicos tributáveis que perpassam o seu território; (ii) estabelecer ações de política tributária que mais lhe interessem; (iii) sem que o seu poder de tributar, de implementar políticas ou de fiscalizar ultrapasse os confins de sua soberania (GALDINO, 2022), de forma a respeitar a soberania dos demais Estados nos quais os mesmos fatos jurídicos tributáveis, tidos como elementos de conexão, também tomaram forma.

Em resumo, apenas mediante a existência de um elemento de conexão que represente um nexo entre certo Estado e determinado fato, bem ou pessoa é que pode esse Estado exercer a sua jurisdição tributária, à medida que, sem esse elemento de conexão, tal exercício de soberania por meio da aplicação da jurisdição fiscal se tornaria inválido não apenas perante o Direito Tributário, mas ante o complexo sistema do Direito Internacional, pois representaria

uma violação ao caro princípio da territorialidade (GALDINO, 2022). Isto é, se não há uma motivação justificada para tributar uma situação que não ocorre apenas no interior do seu território, um Estado não pode fazê-lo, sob pena de afrontar a soberania de outro Estado, o que representaria a prática de um ato ilícito sob a égide do Direito Internacional.

À luz disso, como já mencionado no tópico 2.1, os principais elementos de conexão foram estabelecidos no plano internacional com base nos critérios de residência e fonte, que, como visto, se traduzem como desdobramentos dos princípios da nacionalidade e da territorialidade prevaletentes no Direito Internacional. Há autores, como Galdino (2022), que defendem ser ambos os critérios derivados apenas do princípio da territorialidade, de modo que o critério de residência representaria o vínculo pessoal ao território de um Estado enquanto o de fonte traduziria a conexão com os seus liames, ao se considerar, por exemplo, o local de fonte de pagamento ou o local de fonte da produção, com a observação de que esses dois critérios não são conflitantes.

Seja qual for a teoria adotada, fato é que os critérios historicamente utilizados como elementos de conexão são o de residência e de fonte, sendo que o de residência representa o “coração” dos tratados anti-dupla tributação (COUZIN, 2002) por meio da formulação do conceito de estabelecimento permanente, que seria aquele instituído em um determinado território diferente do de origem do empreendimento e cuja presença física ensejaria, portanto, a jurisdição fiscal pelo Estado em que ele foi criado (BRAUNER; PISTONE, 2018). Não por acaso, alguns Estados e organizações internacionais criaram seus próprios modelos de acordos para evitar a dupla tributação, conhecidos como Convenções Modelo, entre os quais se destacam os modelos da ONU (UNITED NATIONS, 2021) e o da OCDE (OCDE, 2017). Esses modelos são amplamente utilizados por vários Estados, integral ou parcialmente, a exemplo do Brasil.

Ocorre que, com a Economia Digital, como já exposto, os elementos de conexão outrora idealizados com perspectivas físicas não são mais totalmente tangíveis e seria praticamente impossível isolar essa nova forma de economia para fins tributários, como alerta a própria OCDE (2015). Isto é, ignorar os novos modelos de negócios e suas implicações para a Economia Digital não é uma opção para o Direito Tributário.

Assim, há situações que surgem nessa nova dinâmica e escancaram que os critérios utilizados não mais se amoldam a essa nova era, como por exemplo os casos das multinacionais que (i) atuam em vários Estados, sem a necessidade de presença física ou de um estabelecimento permanente, por meio de plataformas digitais, lucrando a partir dos mercados de consumidores que se encontram neles, principalmente a partir dos dados dos usuários que formam esses

mercados, ou ainda, por meio da intermediação entre esses usuários e outras plataformas; (ii) pela ausência de amarras físicas ao exercício de seus negócios, declaram livremente a sua residência em um Estado cuja jurisdição é muito mais favorável em relação à tributação de outros (notadamente paraísos fiscais e Estados com regimes fiscais privilegiados); (iii) deixam de colaborar para a receita dos Estados nos quais se concentraram os seus mercados consumidores; e (iv) atingem receitas cada vez maiores em vista do valor criado e/ou agregado gerado nesses mesmos mercados. São nesses casos que o controle tributário empreendido pelos Estados é ainda mais dificultado e complexo (MIGUEZ, 2018).

Esses negócios se operam de forma remota, mas ainda há elementos que saltam os limites de determinados territórios, de modo que, apesar de complexa, a tributação internacional sobre as operações envolvidas nesse contexto continua sendo possível, embora seja necessário estudar e propor novos modelos e elementos de conexão para efetivamente instituí-la. Neste ponto, é importante refletir sobre como esses negócios são dinâmicos, diferentes entre si e multifacetados, além de que nem sempre operam de forma horizontal, envolvendo muito mais cadeias que as tradicionais encontradas na realidade industrial:

Por otra, algunos de estos nuevos modelos de negocio ofrecen servicios gratuitos a los usuarios al tiempo que utilizan sus datos para generar servicios de pago (publicidad, marketing, asesoramiento...) o intermedian en un mercado local de personas físicas que intercambian bienes o servicios a cambio de una comisión. En ambos casos, pese a no que no exista residencia o establecimiento permanente en el país de residencia de los usuarios de sus servicios estas empresas estarían monetizando dichos datos – que constituirían un factor esencial en el proceso de creación de valor, más allá de que su análisis se realice en otra jurisdicción, la de residencias de la empresa – y cabría establecer un gravamen por ello en el país de la fuente/mercado.”⁸ (MIGUEZ, 2018, p. 28).

A variedade de negócios empreendidos na Economia Digital, principalmente no que concerne à prestação dos serviços digitais automatizados (SDA), culmina na possibilidade de se pensar em diversos elementos de conexão que não aqueles clássicos de residência e de fonte, ou mesmo na adaptação desses elementos tradicionais para que sejam analisados com base em critérios que não sejam estritamente físicos e tangíveis, como sempre se fez. Por isso, alguns autores como Miguez (2018) pensam, por exemplo, nos dados dos usuários de determinado Estado que são rentabilizados por empresas, ou então na própria criação de valor gerada a partir

⁸ “Por outro lado, alguns desses novos modelos de negócios oferecem serviços gratuitos aos usuários enquanto usam seus dados para gerar serviços de pagamento (publicidade, marketing, consultoria...) por uma comissão. Em ambos os casos, apesar de não existir residência ou estabelecimento estável no país de residência dos utilizadores dos seus serviços, essas empresas estariam a rentabilizar os referidos dados – que constituiriam, um fator essencial no processo de criação de valor, ainda que sua análise se realize em outra jurisdição, a de residência da empresa – e caberia estabelecer a sua tributação no país de fonte/mercado.” (MIGUEZ, 2018, p. 28, tradução da autora).

do tratamento desses dados, como fatores que atrairiam a tributação por parte desse Estado sobre tais empresas como novos elementos de conexão.

Daí a preocupação do *Pillar One*, no âmbito da OCDE, ser principalmente voltada aos SDA, pois esses serviços não são apenas aqueles encontrados em plataformas sociais e de mercados online (*marketplaces*), mas também todos aqueles que são voltados para o consumidor (CASIRAGHI; STALKER, 2022) e que dependem da sua interação por meio digital. Isso porque já se observa a constituição de uma gama bastante ampla de serviços sobre os quais poder-se-ia verificar situações de dupla não-tributação caso elementos de conexão eficientes não fossem aplicados e o exercício da jurisdição fiscal por parte dos Estados a eles atrelados fosse impossibilitado.

Logo, conforme exposto, pode-se concluir que o exercício adequado e aceito de soberania por um Estado no que tange à tributação, ou seja, de sua jurisdição fiscal, depende diretamente da clara demonstração de ocorrência de um elemento de conexão no território daquela jurisdição, o que seria o *nexus* tributário a ensejar a tributação por parte desse Estado sobre situações internacionais. Por esse motivo, ante a evidente perda de capacidade de alcançar tal tributação por meio dos elementos de conexão já observados tradicionalmente, mormente o de residência e o de fonte embasados em critérios puramente tangíveis e materiais, mostra-se imprescindível determinar novos elementos de conexão ou adaptar os já existentes para que se torne possível o equilíbrio da tributação internacional no contexto da Economia Digital.

3.2 A interação dos usuários geolocalizados em território brasileiro na prestação de serviços digitais automatizados como novo elemento de conexão

Como já demonstrado, os SDA são prestados de forma direcionada aos usuários que acessam plataformas gratuitas (ou com pagamentos diferenciado para acesso *premium*) disponibilizadas pela internet. Trata-se, na maior parte das vezes, de propagandas e/ou conteúdos exibidos a esses usuários, ao navegarem por tais plataformas, a partir do mapeamento contínuo do perfil individual de cada usuário.

Ao acessar a internet, é comum que o usuário assista, reaja e interaja com conteúdos que reforcem sua visão de mundo ou que são relacionados a temáticas de seu interesse. Ao pesquisar determinado tema, reagir a determinados *memes* ou seguir e interagir com conteúdos produzidos por determinados perfis, por exemplo, o usuário sinaliza o seu interesse por questões relacionadas ao que lhe foi exibido. Assim, o constante acesso e a pesquisa a tais conteúdos faz com que o perfil desse usuário seja continuamente mapeado pelas empresas que prestam SDA, cujo principal objetivo é garantir a reiterada exposição de mais conteúdos afins a esse mesmo usuário, de forma a mantê-lo conectado, o que está ligado ao funcionamento do *big data* (MAYER-SCHÖNBERGER; CUKIER, 2014).

Em outras palavras, a sofisticação dos algoritmos das empresas prestadoras de SDA permite que conheçam de forma precisa o perfil de cada um dos usuários que acessam as suas plataformas, com vistas a mantê-los engajados. Ao assim fazê-lo, tais empresas asseguram que cada usuário verá, em sua tela, uma realidade direcionada e diferente daquela exibida aos demais usuários, o que se torna extremamente relevante à medida que as pessoas passaram a acreditar cada vez mais nesses mesmos conteúdos que lhes são exibidos e que, em certa medida, reforçam suas visões de mundo e de sociedade.

Para que tais serviços sejam devidamente prestados, portanto, é indispensável a interação do usuário, ao visualizar, clicar, interagir ou reagir a determinado conteúdo que lhe foi exibido. A interação do usuário, nesse cenário, é requisito para a perfectibilização da prestação dos SDA em si, tendo em vista que, sem que ela ocorra, nenhum SDA poderia ser efetivamente prestado.

É evidente que os SDA são prestados com vistas a gerar novos negócios a partir da interação de cada usuário, de forma a induzi-lo a comprar bens, a consumir conteúdos de outros perfis online ou mesmo a adquirir serviços e/ou utilidades que possam ser do seu interesse. Também não se ignora o fato de que quaisquer negócios gerados a partir dessa interação, quando direcionados ao território brasileiro, serão devidamente tributados e fiscalizados de acordo com

as regras previstas no ordenamento pátrio para tanto, quando o próprio usuário firmará um novo contrato com o fornecedor do conteúdo, bem ou serviço/utilidade desejado.

Entretanto, o resultado efetivo da interação do usuário (e os potenciais novos negócios por ele firmados) não desconstitui a prestação e a cobrança dos SDA em si, em contrato celebrado entre a prestadora de tais serviços e aqueles que os tomam com vistas a alcançar esse usuário. Embora o objetivo dos SDA seja a geração de novos negócios, a sua prestação em si, com a exposição de conteúdos aos usuários de tais plataformas, independe de qualquer resultado que dela seja advindo. Neste ponto, é importante frisar que o que se discute é a tributação dos próprios SDA prestados – e não os eventuais novos negócios que dele sejam gerados.

Dito isso, é importante reforçar que a cadeia de formação de valor nos SDA se difere de maneira evidente das cadeias tradicionais industriais e/ou comerciais ou de serviços. Para que os SDA sejam efetivamente prestados, é de suma importância que as suas prestadoras obtenham continuamente os dados dos usuários inseridos em suas plataformas, para que possam tratá-los adequadamente e, em seguida, direcionar os conteúdos que detenham maior potencial de interação por esses mesmos usuários.

Nas cadeias tradicionais de formação de valor, a extração física de insumos e a formulação de um novo produto tangível a ser consumido fazem com que todos os Estados em cujo território sejam observadas etapas de tais cadeias possam exercer adequadamente as suas competências tributárias, conforme suas regras próprias. Nos SDA, em contrapartida, embora a obtenção dos dados e a prestação de tais serviços possam ocorrer em território brasileiro (independentemente de onde os dados tenham sido tratados), não é facultado ao Estado Brasileiro tributá-los e fiscalizá-los quando o tomador e o prestador de tais serviços não estejam localizados em seu território.

A ocorrência das etapas inicial (obtenção de dados) e final (prestação dos serviços) em território brasileiro é evidente para os usuários de tais serviços que residem no Brasil. Isso porque, para os residentes no Brasil, a sua constante interação online necessariamente ocorre em território brasileiro (com a coleta de seus dados), ainda que ocasional e temporariamente esse mesmo residente esteja fora do Brasil e, nessa hipótese, também se observe a prestação de SDA que lhes sejam direcionados.

Por esse motivo, na prestação de SDA, há uma situação peculiar a ser considerada, à medida que: (i) embora a prestadora dos serviços detenha a Propriedade Intelectual sobre o algoritmo por ela desenvolvido para tanto, o processamento constante dos dados advindos da interação de seus usuários é imprescindível para que tais serviços sejam adequadamente prestados, ou seja, não basta apenas o algoritmo, já que a interação constante dos usuários e os

dados dela extraídos é que permite que os serviços automatizados possam alcançá-los – de forma que o capital utilizado (algoritmo + dados processados constantemente) não é de titularidade exclusiva da empresa prestadora, mas depende dos próprios usuários; e (ii) ainda que o algoritmo tenha de ser constantemente aprimorado e desenvolvido pela empresa, que também deve prezar pelo bom funcionamento de seus servidores e sistemas internos, a prestação dos SDA depende da visualização e consequente interação por parte do usuário – sendo óbvio que, caso determinado usuário se desligue da plataforma, nenhum serviço digital automatizado a ele direcionado poderá continuar a ser prestado.

Para os usuários que estejam apenas em trânsito no território brasileiro (ou seja, aqueles que não são residentes no Brasil), ainda assim a prestação dos SDA ocorrerá em território brasileiro quando acessarem tais plataformas, ainda que a coleta de seus dados tenha ocorrido integral ou majoritariamente nos territórios de outros Estados. Para que não haja a prestação de SDA em território brasileiro, nessa hipótese, esse usuário teria de permanecer desconectado.

O que se pode observar, em ambos os casos (para usuário residente no Brasil ou não), é que a eventual desconexão de determinado usuário seria a única forma efetiva de impedir a prestação de SDA a ele direcionados em território brasileiro. Outra possibilidade para tanto seria a eventual suspensão pelo Estado Brasileiro de determinada plataforma prestadora de SDA em todo o seu território. O fato é que, se os usuários não tiverem acesso a tais plataformas dentro do território brasileiro, nenhum SDA poderia ser nele prestado.

Paralelamente, se determinado usuário residente no Brasil opta por se desconectar temporariamente de tais plataformas, nenhum novo dado seria coletado, o que poderia induzir à desatualização do mapeamento de seu perfil, de modo que seria prejudicada a prestação de SDA que sejam efetivos na indução de sua interação e de seus comportamentos. Assim, analisando-se o tema pela perspectiva dos usuários que residem no Brasil, torna-se evidente a importância da coleta constante de seus dados (ocorrida em território brasileiro) na formação do valor dos SDA que a eles sejam direcionados. Por mais que as empresas que prestam tais serviços já possam ter coletado volumes consideráveis de dados desses usuários, a prestação efetiva dos SDA permanecerá dependente da obtenção e atualização do perfil de tais usuários pela coleta contínua de novos dados.

Não obstante a demonstração da importância da coleta de dados (primeira etapa) na formação de valor dos SDA, a interação dos usuários se confunde com a própria prestação de tais serviços: o que tais operadoras vendem não são os dados por elas tratados e/ou as informações daí extraídas sobre determinado usuário, mas a interação desse usuário em si com

o conteúdo daqueles que as contratam. Neste ponto, evidencia-se que a fonte de rendimento de tais serviços, que se confunde com a sua prestação, ocorrerá em território brasileiro sempre que sejam direcionados a usuários nele geolocalizados, que passarão a interagir com os conteúdos que lhes são exibidos.

Daí a importância de se tratar essa interação ocorrida como novo elemento de conexão que, se ocorrido no Brasil, dará ao Estado Brasileiro a competência para tributar e fiscalizar tais serviços.

Por outro lado, não se ignora o fato de que muitas empresas prestadoras de SDA investiram e investem na expansão do seu volume de usuários ativos como forma de incrementar o seu valor de mercado, independentemente dos resultados (lucros operacionais) que venham a ser observados em tais períodos. Para muitas dessas empresas, foca-se também no crescimento do seu faturamento em si, e não necessariamente do lucro a ser auferido e distribuído a seus acionistas. Dessa forma, é possível que tais empresas estejam a expandir suas plataformas e que a prestação de seus serviços ocorra em períodos típicos de investimento e reinvestimento cujo sucesso, em suma, depende da adesão a suas plataformas por mais e mais usuários.

Nesse cenário, a interação e participação ativa de usuários geolocalizados no Brasil se transformaria ainda em fator fundamento de valorização e crescimento das empresas prestadoras de SDA. Esse é mais um ponto que reforça a competência do Brasil para tributar e fiscalizar tais situações, pois a prestação de SDA em seu território contribui diretamente para o aumento da capacidade contributiva global das empresas prestadoras de tais serviços, independentemente de onde estejam sediadas/estabelecidas.

3.3 A competência do Brasil para tributar e fiscalizar os serviços digitais automatizados direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território

Sob a égide do Direito Internacional, a competência do Brasil para tributar os SDA direcionados a usuários geolocalizados em seu território se subdivide em *jurisdiction to prescribe* e *jurisdiction to enforce*. Enquanto a *jurisdiction to prescribe* se dá pelo seu poder de editar normas concernentes a essa tributação que sejam válidas e eficazes e assim possam ser aplicadas sobre tais serviços (o Estado poderá tributar e arrecadar), a *jurisdiction to enforce* se revela pelo poder de fazer tais normas serem cumpridas em seu território, de modo que, caso sejam violadas, o Estado brasileiro possa aplicar sanções – o que envolve, ainda, o poder de fiscalizar o cumprimento de tais normas, na medida em que apenas dessa maneira poderá ser verificado o seu atendimento ou descumprimento.

Como se pode observar, embora fosse desejável a definição dos contornos precisos e das regras exatas para o exercício adequado, por cada Estado, de sua competência soberana, traduzindo-se no exercício de sua jurisdição tributária, trata-se de tarefa notoriamente complexa. Tal complexidade se dá pela existência constante de interesses múltiplos sobre uma mesma situação internacional, os quais, embora sejam partilhados por vários Estados em alguma medida, não necessariamente atenderão aos mesmos interesses políticos ou sociais de cada um desses.

Quando mais de um Estado pretende aplicar suas normas internas a uma mesma situação internacional tributável com interesses colidentes, tem-se um impasse cuja solução não é simples: afinal, se essa mesma situação de fato impacta a ambos, como definir a qual deles deverá ser atribuída a competência normativa para regulá-lo? Seria correto priorizar os interesses de um Estado em detrimento do outro? Ou tais interesses deveriam ser comparados com base em critérios de preponderância, como, por exemplo, o maior ou menor grau de importância do bem a ser tutelado com base em seus ordenamentos internos? De fato, essas são questões cujas respostas não prescindem de muita reflexão, para além da análise de cada caso concreto.

Em se tratando de competência tributária, as limitações gerais impostas aos Estados para o seu exercício foram construídas com base em conceitos, tratados e outros tipos de normas que não são autoaplicáveis e cuja exigência de cumprimento é impraticável (tipicamente denominadas, pelo direito internacional, de “*soft laws*”, como as próprias recomendações da OCDE). Vários Estados signatários de tais normas já se envolveram em conflitos armados, por exemplo, sem que sofressem qualquer tipo de punição ou represália efetiva por parte de

qualquer organismo internacional, o que é ainda mais improvável em se tratando de qualquer potencial desvio de natureza tributária.

Por esse motivo, como já exposto, a principal (embora nem sempre efetiva) limitação ao exercício de jurisdição tributária por determinado Estado sempre residiu nos tratados bilaterais ou multilaterais voluntariamente por ele firmados para repartir, com outros Estados, a competência para tributar e arrecadar o produto dessa tributação a ser imposta sobre fatos geradores tributáveis ocorridos em seus respectivos territórios, notoriamente quando as partes negociantes residam nesses. Os referidos tratados foram firmados com foco na tributação da renda auferida sobre tais operações, como ora mencionado, mas há também tratados gerais a limitar o uso da tributação elevada nas importações como forma de proteger mercados internos, em detrimento dos concorrentes estrangeiros – notadamente o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), cuja aplicação foi autorizada ao Poder Executivo pela Lei n. 313, de 30 de julho de 1948; o Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados com o Comércio (TRIPs), aprovado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994; e o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS), aprovado pelo Decreto Legislativo n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

No modelo industrial e comercial tradicional, as partes envolvidas em tais disputas poderiam ser resumidas da seguinte forma: de um lado, estava aquela que fornecia determinado bem ou serviço (contratada) e, do outro, a parte que adquiria tal bem ou serviço (contratante). Contudo, tal situação não mais se observa na prestação dos SDA, como pontuado nos itens anteriores, pela sua peculiaridade: o que se busca rentabilizar é a interação dos usuários em si, e não qualquer tipo de entrega separada e direta da parte contratada à parte contratante. O acesso pelas contratantes aos usuários das plataformas vinculadas às prestadoras SDA contratadas é o núcleo do serviço prestado, o que evidencia que a sua realização não depende apenas das partes contratantes. Em outras palavras, o usuário é a terceira parte envolvida na prestação dos SDA, ainda que não tenha consciência disso ao assinar os termos de uso de tais plataformas para acesso muitas vezes gratuito. Nas palavras de Sheppard (2018), “*se o serviço é gratuito, você é o produto*”.

Ao se analisar os exemplos clássicos de resolução de conflitos de competência entre Estados, já se considerou aceitável a intervenção de determinado Estado sobre fato que ocorreu fora de seu território, desde que as consequências das sanções impostas por aquele Estado estivessem restritas ao seu território. Em se tratando da prestação de SDA, em contrapartida, a competência do Estado em que está geolocalizado o usuário cuja interação é visada se torna

ainda mais evidente, pois é no seu território que a prestação efetivamente ocorre, quando o usuário acessa, visualiza, reage ou interage com o conteúdo que lhe é exibido.

Paralelamente, para os usuários residentes no Estado Brasileiro, como reforçado no item 3.2 supra, é de se presumir que a primeira etapa da cadeia de adição de valor aos SDA também ocorre integral ou parcialmente em território brasileiro, no qual o usuário certamente se encontrará na maior parte do (ou em todo o) tempo em que seus dados são continuamente coletados. Tal ponto, como dito, apenas reforça a competência do Brasil para fiscalizar e tributar a sua prestação, ainda que as partes contratantes (prestador e tomador dos serviços) não estejam também sediados ou residam no seu território e/ou que o tratamento dos dados coletados do usuário também ocorra fora de seu território.

No plano interno, a competência tributária do Estado Brasileiro é atualmente delineada por meio da CRFB/1988 e das Leis Complementares editadas para a sua regulação, com destaque ao Código Tributário Nacional (CTN) editado em 1996 e recepcionado com *status* de Lei Complementar. Assim, a competência tributária vem sendo delimitada com base (i) na definição material dos fatos geradores tributáveis, (ii) na repartição destes fatos geradores e dos tributos a eles atrelados dentre os entes tributantes (atualmente União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios, pessoas jurídicas de direito público interno), (iii) na instituição de princípios e imunidades tributárias que visam a limitar o poder de tributar de forma generalizada, os quais foram elaborados por Aliomar Baleeiro e alçados à Constituição de 1988, e (iv) nas regras acordadas pelo Estado Brasileiro nos tratados por ele firmados com outros Estados e que tratam de matéria tributária.

No que tange aos tratados firmados pelo Estado Brasileiro, a CRFB/1988 é expressa no sentido de que podem até mesmo ensejar a criação de novos direitos ou garantias a serem asseguradas aos cidadãos brasileiros⁹, razão pela qual, embora a sua celebração seja competência privativa da Presidência da República¹⁰, os novos tratados devem ser sempre

⁹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...) § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

§ 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.” (BRASIL, 1988).

¹⁰ “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...) VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;” (BRASIL, 1988).

submetidos à análise exclusiva pelo Congresso Nacional¹¹ – que poderá, sendo o caso, recusar a sua internalização.

Por esse motivo, respeitado o devido Processo Legislativo e tendo havido a promulgação, pelo Congresso Nacional, de tratado firmado pela Presidência da República na condição de Chefe de Estado, as normas nele contidas serão alçadas à condição de Lei, devendo ser adequada a aplicação das normas internas que porventura venham a contrariá-lo. Neste ponto, a própria CRFB/1988 determina que eventuais descumprimentos a tratados poderão ser levados a julgamento perante a Justiça Federal¹² e o Superior Tribunal de Justiça (STJ)¹³, sem prejuízo de que o Supremo Tribunal Federal (STF) venha também a apreciar a eventual decretação de sua inconstitucionalidade¹⁴.

Para corroborar o disposto na CRFB/1988, o CTN também determina de forma expressa que a legislação tributária compreende também os tratados e convenções internacionais firmados pelo Estado Brasileiro¹⁵, que sobreporão eventuais normas internas anteriores que lhe contrariem¹⁶.

Assim, para o exercício adequado da sua competência tributária, o Estado Brasileiro deverá observar os limites constitucionalmente impostos para a tributação de determinado fato tributável, ao mesmo tempo em que não poderá contrariar os tratados que tenha firmado com outros Estados. É até possível que o Brasil venha a editar norma interna em contrariedade a algum dos seus tratados, mas essa norma apenas poderá ser aplicada em face de outros Estados com as quais não detenha tratado ou em face do outro Estado contratante caso o Brasil viesse a denunciar o tratado que tenha com ele firmado.

¹¹ “Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:

I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;” (BRASIL, 1988).

¹² “Art. 109. Aos juízes federais compete processar e julgar:

(...) III - as causas fundadas em tratado ou contrato da União com Estado estrangeiro ou organismo internacional;” (BRASIL, 1988).

¹³ “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça:

(...) III - julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida:

a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência;” (BRASIL, 1988).

¹⁴ “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe:

(...) III - julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

(...) b) declarar a inconstitucionalidade de tratado ou lei federal;” (BRASIL, 1988).

¹⁵ “Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (BRASIL, 1966)

¹⁶ “Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.” (BRASIL, 1966)

O que se pode observar é que a competência tributária, enquanto atributo do Estado Brasileiro para o exercício das funções e atribuições que também lhe são impostas pela CRFB/1988, somente encontra limites nas próprias regras constitucionais que regulamentam a sua incidência, ao passo que os tratados firmados pelo Estado Brasileiro nada mais são do que abstenções pontuais e voluntárias da sua soberania internacional e de sua competência interna.

Neste ponto, é também de se destacar o disposto no art. 6º do CTN, a reconhecer que a atribuição constitucional de competência tributária a determinado ente tributante lhe confere plena competência legislativa, que somente se limita pela própria Constituição e pelas demais limitações contidas no CTN (e, atualmente, nas demais leis complementares editadas com fulcro no art. 146¹⁷ da CRFB/1988).

Desde que tais balizas sejam devidamente observadas, o Estado Brasileiro poderá exercer plenamente a sua competência para a tributação dos SDA prestados em seu território, mesmo quando o tomador e/ou o prestador dos serviços não esteja(m) nele sediado(s).

¹⁷ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.” (BRASIL, 1988).

3.4 O direito fundamental dos usuários residentes no Brasil à proteção de seus dados e o consequente dever de fiscalização pelo Estado Brasileiro

Para além do potencial interesse arrecadatário do Estado Brasileiro, há ainda outros fatores que precisam ser considerados ao se idealizar normas que promovam adequadamente a efetiva fiscalização e a potencial tributação dos DAS direcionados a usuários geolocalizados em seu território. Grande parte das reflexões dessa natureza, na perspectiva global e internacional, será trazida no capítulo 5. Não obstante, há algumas pontuações que devem ser introduzidas já neste capítulo, dada a sua importância na comprovação de que há um dever, pelo Estado Brasileiro, de fiscalizar a prestação de tais serviços, ainda que opte por não os tributar na hipótese em que se enfoca o presente trabalho (nas situações em que as partes contratantes estejam fora do território brasileiro).

Antes da popularização de plataformas cuja rentabilização depende da prestação dos SDA e da intensa procura por conteúdos disponibilizados online pelos diversos usuários que os acessam, era comum que as pessoas se informassem e se orientassem por conteúdos produzidos por meios oficiais de comunicação, sujeitos a controles estatais específicos e passíveis de fiscalização. Isso porque tais conteúdos eram exibidos, em regra, por empresas constituídas dentro do território brasileiro, sujeitas até mesmo a potenciais concessões temporárias e pontuais para o exercício de suas atividades.

Na atualidade, contudo, grande parte dos cidadãos brasileiros buscam informações, produtos, bens, entretenimento, dentre outras utilidades, por meio do acesso a plataformas disponibilizadas gratuitamente por empresas prestadoras de SDA. Para muitos, a realidade está no que se vê pela tela e não mais nas interações pessoais e nos conteúdos produzidos por empresas tradicionais dos meios de comunicação. Muitos desses conteúdos, por sua vez, são produzidos por perfis anônimos ou de difícil identificação, o que facilita o cometimento impune de ilícitos de diversas naturezas (especialmente por meios cibernéticos).

De fato, não existem ainda meios efetivos de controle e fiscalização de todos os conteúdos exibidos nas redes, ainda quando constatada a ocorrência de ilicitudes ou de práticas criminosas. No Brasil, é possível acompanhar intensas discussões a respeito do tema, especialmente a partir da introdução em 2022, na CRFB/1988, da proteção de dados pessoais, inclusive por meios digitais, no rol de garantias e direitos fundamentais assegurados a todos os cidadãos brasileiros.

Em outras palavras, a partir da Emenda Constitucional n. 115/2022, que incluiu a proteção dos dados pessoais dos cidadãos brasileiros dentre os seus direitos e garantias

fundamentais que lhes são constitucionalmente assegurados¹⁸, impôs-se ao Estado Brasileiro o dever de fiscalizar tais operações, independentemente da origem dos tomadores e/ou prestadores de tais serviços.

Por óbvio, o dever fiscalizatório que se impõe ao Estado Brasileiro não está restrito à sua competência tributária. Mas o que se pode demonstrar por meio do presente estudo é que o potencial exercício de tal competência, combinado com a regulação necessária em outras esferas estatais, detém o potencial de permitir que de fato tais operações sejam devidamente analisadas.

Em todo o mundo, é possível observar que outros Estados já vêm constituindo estruturas fiscalizatórias e adotando normas que visam exatamente à proteção dos dados dos usuários que neles se localizam. Tal situação pode ser observada tanto pela proliferação de agências reguladoras especializadas neste tipo de fiscalização, quanto por medidas unilaterais de suspensão de eventuais plataformas que se neguem a fornecer informações relevantes quando solicitadas, como o que se sucedeu no estado norte-americano de Montana, o primeiro a banir o aplicativo TikTok sob a justificativa de violação dos dados pessoais de seus cidadãos (G1, 2023).

No Brasil, recentemente se observou precedente constituído para a suspensão nacional, limitada ao seu território, de plataformas virtuais que se neguem a atender às determinações do Estado Brasileiro. Ao analisar a Petição nº 9.935, o Ministro Alexandre de Moraes determinou monocraticamente a suspensão completa e integral do funcionamento do aplicativo Telegram em todo o território brasileiro, atendendo a requisição formulada pela Polícia Federal, exatamente em razão do reiterado descumprimento pelo referido aplicativo das determinações emanadas pelo Judiciário Brasileiro. Ao se remeter ao relatório formulado pela Polícia Federal sobre o caso, o Ministro ressaltou que a plataforma vinha sendo reiteradamente utilizada para o cometimento de crimes (especialmente estelionato, propaganda neonazista, venda de notas de dinheiro falsas e documentos falsos, como certificado de vacinação contra a Covid-19), sendo conhecida a postura dos responsáveis pelo aplicativo de se negarem a cooperar com autoridades judiciais e policiais de variadas jurisdições, tendo sido impostas sanções ao aplicativo por 11 (onze) outras jurisdições. Além disso, foi levado a conhecimento do STF a utilização do aplicativo por cidadãos brasileiros em descumprimento a determinações judiciais que lhes

¹⁸ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:
(...) LXXIX - é assegurado, nos termos da lei, o direito à proteção dos dados pessoais, inclusive nos meios digitais.” (BRASIL, 1988)

havam sido diretamente direcionadas – ou seja: a plataforma vinha sendo utilizada como forma de driblar a aplicação de decisões judiciais válidas, como por meio de pedidos de doações que deveriam ser realizadas com criptomoedas.

No referido caso, os fundamentos legais adotados pelo Ministro Alexandre de Moraes apenas reforçam a competência fiscalizatória (e que pode se desdobrar em competência tributária) do Estado Brasileiro sobre a prestação de serviços digitais automatizados por plataformas virtuais disponibilizadas a usuários brasileiros.

Primeiramente, porque as atividades realizadas pela internet são atualmente regulamentadas pela Lei nº 12.965/2014 (conhecida como “Marco Civil da Internet”), por meio da qual se permite a quebra de sigilo de dados ou comunicações, a determinação de indisponibilidade de conteúdos ilícitos e até mesmo a obtenção de provas admitidas em processos judiciais, ao passo que há hipóteses expressamente previstas para a suspensão temporária ou a proibição do exercício de suas atividades (art. 12¹⁹) por empresas digitais que não observem as obrigações expressamente dispostas em seu art. 11²⁰. O referido dispositivo, por sua vez, determina de forma expressa que todas as empresas que se voltem à coleta, armazenamento, guarda e tratamento de dados pessoais, quando pelo menos uma destas etapas ocorra em território nacional, deverão obrigatoriamente respeitar a legislação brasileira e os direitos à privacidade e à proteção dos dados pessoais dos usuários brasileiros. Por fim, há ainda que se destacar que o eventual descumprimento destas obrigações por empresas estrangeiras ainda ensejará a responsabilização solidária de suas filiais sediadas em território brasileiro.

Em segundo lugar, porque o aplicativo Telegram ainda estava a descumprir as obrigações impostas pelo art. 217²¹ da Lei nº 9.279/1996, que, ao regular os direitos e obrigações relativos à propriedade industrial, determina de forma expressa que toda e qualquer

¹⁹ “Art. 12. Sem prejuízo das demais sanções cíveis, criminais ou administrativas, as infrações às normas previstas nos arts. 10 e 11 ficam sujeitas, conforme o caso, às seguintes sanções, aplicadas de forma isolada ou cumulativa: I - advertência, com indicação de prazo para adoção de medidas corretivas;

II - multa de até 10% (dez por cento) do faturamento do grupo econômico no Brasil no seu último exercício, excluídos os tributos, considerados a condição econômica do infrator e o princípio da proporcionalidade entre a gravidade da falta e a intensidade da sanção;

III - suspensão temporária das atividades que envolvam os atos previstos no art. 11; ou

IV - proibição de exercício das atividades que envolvam os atos previstos no art. 11.

Parágrafo único. Tratando-se de empresa estrangeira, responde solidariamente pelo pagamento da multa de que trata o **caput** sua filial, sucursal, escritório ou estabelecimento situado no País.” (BRASIL, 2014).

²⁰ “Art. 11. Em qualquer operação de coleta, armazenamento, guarda e tratamento de registros, de dados pessoais ou de comunicações por provedores de conexão e de aplicações de internet em que pelo menos um desses atos ocorra em território nacional, deverão ser obrigatoriamente respeitados a legislação brasileira e os direitos à privacidade, à proteção dos dados pessoais e ao sigilo das comunicações privadas e dos registros.” (BRASIL, 2014).

²¹ “Art. 217. A pessoa domiciliada no exterior deverá constituir e manter procurador devidamente qualificado e domiciliado no País, com poderes para representá-la administrativa e judicialmente, inclusive para receber citações.” (BRASIL, 1996).

pessoa domiciliada no exterior e que venha a atuar em território brasileiro está obrigada a constituir e manter procurador devidamente qualificado e domiciliado no Estado Brasileiro, com poderes para receber intimações e para representá-la administrativa e judicialmente perante as autoridades brasileiras. O descumprimento dessa obrigação, por sua vez, enseja a extinção dos direitos de detentores de patentes e registros de marcas (com base no disposto nos arts. 78, inciso V, 119, inciso IV, e 142, inciso IV, do mesmo diploma legal).

Para além dos dispositivos citados pelo Ministro Alexandre de Moraes em sua decisão, há ainda que se destacar que as mesmas obrigações são impostas a empresas que prestam SDA, com fulcro na Lei nº 13.709/2018²², que é expressa no sentido de que a sua aplicação se estende a qualquer pessoa jurídica ou natural, independente do Estado de sua sede ou daquele em que estejam localizados os dados, quando operam por meio de tratamento de dados pessoais coletados em território brasileiro. O art. 52²³ do referido diploma normativo também determina

²² “Art. 3º Esta Lei aplica-se a qualquer operação de tratamento realizada por pessoa natural ou por pessoa jurídica de direito público ou privado, independentemente do meio, do país de sua sede ou do país onde estejam localizados os dados, desde que:

I - a operação de tratamento seja realizada no território nacional;

II - a atividade de tratamento tenha por objetivo a oferta ou o fornecimento de bens ou serviços ou o tratamento de dados de indivíduos localizados no território nacional; ou

III - os dados pessoais objeto do tratamento tenham sido coletados no território nacional.

§ 1º Consideram-se coletados no território nacional os dados pessoais cujo titular nele se encontre no momento da coleta.

§ 2º Excetua-se do disposto no inciso I deste artigo o tratamento de dados previsto no inciso IV do caput do art. 4º desta Lei.” (BRASIL, 2018).

²³ “Art. 52. Os agentes de tratamento de dados, em razão das infrações cometidas às normas previstas nesta Lei, ficam sujeitos às seguintes sanções administrativas aplicáveis pela autoridade nacional:

I - advertência, com indicação de prazo para adoção de medidas corretivas;

II - multa simples, de até 2% (dois por cento) do faturamento da pessoa jurídica de direito privado, grupo ou conglomerado no Brasil no seu último exercício, excluídos os tributos, limitada, no total, a R\$ 50.000.000,00 (cinquenta milhões de reais) por infração;

III - multa diária, observado o limite total a que se refere o inciso II;

IV - publicização da infração após devidamente apurada e confirmada a sua ocorrência;

V - bloqueio dos dados pessoais a que se refere a infração até a sua regularização;

VI - eliminação dos dados pessoais a que se refere a infração;

(...) X - suspensão parcial do funcionamento do banco de dados a que se refere a infração pelo período máximo de 6 (seis) meses, prorrogável por igual período, até a regularização da atividade de tratamento pelo controlador;

XI - suspensão do exercício da atividade de tratamento dos dados pessoais a que se refere a infração pelo período máximo de 6 (seis) meses, prorrogável por igual período;

XII - proibição parcial ou total do exercício de atividades relacionadas a tratamento de dados.

§ 1º As sanções serão aplicadas após procedimento administrativo que possibilite a oportunidade da ampla defesa, de forma gradativa, isolada ou cumulativa, de acordo com as peculiaridades do caso concreto e considerados os seguintes parâmetros e critérios:

I - a gravidade e a natureza das infrações e dos direitos pessoais afetados;

II - a boa-fé do infrator;

III - a vantagem auferida ou pretendida pelo infrator;

IV - a condição econômica do infrator;

V - a reincidência;

VI - o grau do dano;

VII - a cooperação do infrator;

diversas possíveis sanções a serem aplicadas em caso de descumprimento das obrigações nela determinadas, dentre as quais se destaca a possibilidade de suspensão ou a proibição total ou parcial do exercício de atividades relacionadas a tratamento de dados coletados em território brasileiro.

Assim, não se pode perder de vista as consequências da constitucionalização da proteção de dados como direito assegurado a todos os usuários residentes no Brasil. Tem-se uma obrigação constitucionalmente imposta ao Estado Brasileiro de fiscalizar, em todas as esferas necessárias, a prestação de tais serviços em seu território, para além da própria compreensão da forma como têm sido utilizados os dados colhidos e tratados de usuários geolocalizados em seu território, especialmente quando a sua rentabilização se dá por meio da prestação de SDA.

Como dito, tal proteção também deve ser dada a eventuais usuários que, embora não sejam residentes no Brasil, estejam eventualmente geolocalizados em seu território, de forma a garantir a eventual punição a ilícitos cometidos em seu desfavor enquanto aqui estiverem. Como exemplo, poder-se-ia conceber que determinado turista residente de outro Estado possa ser alvo de condutas que violem a sua privacidade e a sua intimidade enquanto se encontra em um hotel brasileiro.

VIII - a adoção reiterada e demonstrada de mecanismos e procedimentos internos capazes de minimizar o dano, voltados ao tratamento seguro e adequado de dados, em consonância com o disposto no inciso II do § 2º do art. 48 desta Lei;

IX - a adoção de política de boas práticas e governança;

X - a pronta adoção de medidas corretivas; e

XI - a proporcionalidade entre a gravidade da falta e a intensidade da sanção.

§ 2º O disposto neste artigo não substitui a aplicação de sanções administrativas, civis ou penais definidas na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, e em legislação específica.

§ 3º O disposto nos incisos I, IV, V, VI, X, XI e XII do caput deste artigo poderá ser aplicado às entidades e aos órgãos públicos, sem prejuízo do disposto na Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, na Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, e na Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

§ 4º No cálculo do valor da multa de que trata o inciso II do caput deste artigo, a autoridade nacional poderá considerar o faturamento total da empresa ou grupo de empresas, quando não dispuser do valor do faturamento no ramo de atividade empresarial em que ocorreu a infração, definido pela autoridade nacional, ou quando o valor for apresentado de forma incompleta ou não for demonstrado de forma inequívoca e idônea.

§ 5º O produto da arrecadação das multas aplicadas pela ANPD, inscritas ou não em dívida ativa, será destinado ao Fundo de Defesa de Direitos Difusos de que tratam o art. 13 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, e a Lei nº 9.008, de 21 de março de 1995.

§ 6º As sanções previstas nos incisos X, XI e XII do caput deste artigo serão aplicadas:

I - somente após já ter sido imposta ao menos 1 (uma) das sanções de que tratam os incisos II, III, IV, V e VI do caput deste artigo para o mesmo caso concreto; e

II - em caso de controladores submetidos a outros órgãos e entidades com competências sancionatórias, ouvidos esses órgãos.

§ 7º Os vazamentos individuais ou os acessos não autorizados de que trata o caput do art. 46 desta Lei poderão ser objeto de conciliação direta entre controlador e titular e, caso não haja acordo, o controlador estará sujeito à aplicação das penalidades de que trata este artigo.” (BRASIL, 2018)

Os desdobramentos do exercício de poder fiscalizatório pelo Estado Brasileiro, nessas hipóteses, podem não se restringir a ilícitos de natureza tributária. Contudo, é possível que fiscalizações sejam iniciadas com fins fiscais, mas posteriormente se desdobrem na investigação de ilícitos de outra natureza, como em casos de violações às regras eleitorais vigentes no Brasil, de crimes cibernéticos, de potenciais ofensas ao Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA) etc. Em outras palavras, o exercício adequado de sua competência tributária, para além de garantir ao Estado Brasileiro a tributação de SDA prestados em seu território, poderá ainda se interligar e reforçar os demais âmbitos de fiscalização a serem exercidos de acordo com a natureza das situações que venham a ser pontualmente fiscalizadas – podendo dela se originarem sanções ou demais medidas investigativas necessárias em outras esferas relevantes de atuação estatal, de forma a coibir o compartilhamento de conteúdo inapropriado (como pornografia infantil), a utilização indevida de SDA para a prática de outros atos ilícitos (desrespeito a direitos de imagem, compartilhamento indevido de dados pessoais sensíveis ou de dados sigilosos, propagação massiva de *fake news*, propagação de discursos de ódio, dentre outros), para além de outras possíveis infrações que porventura sejam apuradas. Se por um lado a interação dos usuários ocorrida em seu território confere ao Estado Brasileiro a possibilidade de exercer em plenitude a sua competência tributária para a tributação de tais operações, por outro lado também permite ao Estado Brasileiro a requisição de informações relevantes ao cumprimento de suas funções e obrigações constitucionais.

Neste ponto, é de se destacar que o Estado Brasileiro já criou a sua própria agência reguladora para a proteção dos dados de seus usuários – a Agência Nacional de Proteção de Dados (ANPD), criada pela Medida Provisória n. 869/2018, que foi convertida na Lei n. 13.853/2019. Além disso, foi também editada a Lei n. 13.709/2018, a denominada Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD), na qual já estão previstas diversas potenciais sanções a serem impostas àqueles que deixarem de observar o direito dos cidadãos brasileiros à proteção de seus dados ou mesmo àqueles que se furtem a prestar os esclarecimentos que porventura sejam solicitados pelo Estado Brasileiro no exercício de atividades que dependem diretamente do tratamento e da rentabilização de dados de usuários, como ocorre com a prestação de SDA. Inclusive, no dia 06 de julho de 2023, foi proferido o primeiro despacho da ANPD, pelo seu Coordenador Geral de Fiscalização, nos autos do Processo Administrativo Sancionador nº 00261.000489/2022-62, impondo as sanções de advertência e multa à empresa Telekall Infoservice em razão de violação à LGPD, o que evidencia o pleno funcionamento dessa agência e de seu sistema de sanções.

A mais gravosa sanção a ser potencialmente imposta em caso de desconformidade com a LGPD consiste na suspensão da prestação de tais serviços e do acesso a plataformas que se neguem a apresentar informações que venham a ser solicitadas pelo Estado Brasileiro. Nesse ponto, embora se pudesse conceber que tal medida poderia ser interpretada como uma sanção tributária, se advinda de uma fiscalização de natureza exclusivamente fiscal, não se pode olvidar que tal exercício não se esgota em si mesmo, como se puramente arrecadatório fosse: em se tratando de SDA prestados no Brasil e direcionados a usuários geolocalizados em seu território, a necessidade de sua fiscalização se impõe ao Estado Brasileiro por força de disposição constitucional expressa a assegurar o direito desses usuários à proteção de seus dados.

A necessária interação dos usuários aos quais são direcionados os SDA no território brasileiro, portanto, é um elemento de conexão que atrai competência não estritamente tributária ao Estado Brasileiro. O cerne de tal competência está diretamente vinculado à indispensabilidade de que sejam conduzidas fiscalizações efetivas que permitam a garantia da proteção dos dados dos usuários residentes do Brasil e daqueles que porventura transitem pelo seu território.

Tanto assim o é que as mesmas normas que seriam aplicáveis para fins tributários (como a obrigação de que todas as prestadoras de SDA constituam representantes no Brasil e atendam a ordens judiciais que lhes sejam direcionadas, por exemplo) já foram também adotadas pelo Estado Brasileiro, especificamente pelo Poder Judiciário, com vistas a inibir o cometimento de ilícitos de outras naturezas. Importante repetir que condutas parecidas já foram também adotadas por outros Estados, como citado acima.

A revolução tecnológica proporcionada pela Economia Digital demanda de fato que novas estruturas fiscalizatórias sejam idealizadas e testadas. As relações humanas já foram profundamente afetadas em razão das novas tecnologias que vem sendo colocadas à disposição de todos e, quanto mais virtuais forem as interações dentre os cidadãos brasileiros e empresas e pessoas de outras jurisdições, mais eficaz terá de se tornar a fiscalização sobre elas exercida.

A tendência que se observa é de que cada vez mais sejam criadas modalidades inovadoras de serviços e utilidades focadas nos usuários que acessam plataformas online, por meio do mapeamento acurado e contínuo de seus respectivos perfis. Por esse motivo, certamente muitos ainda serão os desafios impostos ao Estado Brasileiro (e aos demais Estados) para a garantia de fiscalização efetiva sobre a prestação de SDA, a exigir adaptações e aprimoramentos constantes.

3.5 Os requisitos indispensáveis à norma interna eficaz e válida para a tributação de serviços digitais automatizados direcionados à interação de usuários geolocalizados no território brasileiro

Como visto, o Brasil tem competência para editar normas instituindo obrigações tributárias principais e acessórias com vistas a tributar os SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território, desde que seja editada lei interna plenamente válida e eficaz para tanto, observando-se a sua soberania territorial e as regras que instruem a adequada formulação de normas tributárias, verificando-se, novamente, o que se entende no plano internacional por *jurisdiction to prescribe*.

Obviamente, a(s) espécie(s) tributária(s) que viesse(m) a ser adotada(s) demandariam que tais obrigações fossem constituídas de forma lógica e coerente com o ordenamento jurídico brasileiro, observando-se os preceitos e as limitações constitucionais ao poder de tributar (DERZI, 2009) e as peculiaridades do sistema tributário e das espécies tributárias brasileiras (BALEEIRO; DERZI, 2010).

No âmbito da Teoria da Norma, enquanto antecedente normativo, merece destaque a obra de Geraldo Ataliba (2000), por meio da qual se definiu a hipótese de incidência tributária como a descrição legislativa de determinado fato que, uma vez ocorrido, ensejará o nascimento da obrigação tributária. Para tanto, esta hipótese descrita na norma tributária deverá se desdobrar em diferentes aspectos ou elementos, com vistas a determinar os sujeitos aos quais se direciona (aspecto pessoal), o local e o momento (aspectos espacial e temporal) em que se considerará nascida a obrigação tributária, as formas como se mensurará a obrigação tributária (aspectos quantitativos) e, com ainda maior importância, o núcleo material de incidência do tributo (aspecto material).

Para Carvalho (2011), por sua vez, a norma tributária é composta pela regra matriz da hipótese de incidência, mas os critérios descritos por Geraldo Ataliba devem ser desdobrados entre uma proposição “antecedente” (que englobaria os critérios material, temporal e espacial) e uma “consequente”, em que efetivamente estariam descritos os critérios pessoal e quantitativo da hipótese de incidência.

Embora concorde parcialmente com a estrutura desenhada por Paulo de Barros Carvalho, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2000) destaca que a proposição antecedente da norma também deverá dispor acerca do aspecto pessoal da norma, o qual não se confunde com a sujeição passiva nela inserida, à medida que se pode construir normas tributárias válidas que envolvam fatos jurídicos relacionados a determinada pessoa (aspecto pessoal), ao mesmo tempo

em que os deveres nela impostas (consequentes) sejam direcionadas a outra pessoa (esta sim o sujeito passivo da norma).

Independentemente da teoria normativa que seja acolhida, é plenamente possível que todos os critérios e requisitos expostos pelos autores supracitados sejam devidamente observados pela norma a ser editada pelo Estado Brasileiro para a tributação dos SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território, o que, se assim feito, consagraria tal norma como eficaz e válida no ordenamento jurídico interno.

Bastará à norma tributária a ser editada que contenha: (i) a definição do seu núcleo material de incidência (hipótese de incidência); (ii) o local em que será devido o tributo (aspecto espacial); (iii) o momento em que surgirá a obrigação tributária (aspecto temporal); (iv) a base de cálculo e a alíquota a serem aplicadas (aspecto quantitativo); (v) a periodicidade a ser considerada, com data de vencimento das obrigações principal e acessórias (desdobramento do aspecto temporal); (vi) o sujeito passivo e os eventuais responsáveis tributários (aspecto pessoal); (vii) as modalidades de lançamento, fiscalização e condução de eventual procedimento administrativo; e, ainda, (viii) as eventuais sanções aplicáveis na hipótese de descumprimento de determinada obrigação principal ou acessória.

Especialmente quanto à legislação interna, para que uma norma brasileira a ser editada com vistas à tributação dos SDA seja plenamente eficaz e válida no território brasileiro, é necessário que ela (i) observe os preceitos constitucionais; (ii) esteja em concordância com o sistema normativo infraconstitucional próprio relativo à tributação no Brasil, sobretudo as espécies tributárias brasileiras já nele previstas ou que venham a ser instituídas em caso de aprovação de reformas; (iii) obedeça ao procedimento legislativo necessário para a sua criação, aprovação e publicação; e (iv) apresente os requisitos indispensáveis à teoria da norma tributária no que tange à definição dos elementos definidores dos aspectos espacial, temporal, pessoal e procedimental, além da hipótese de incidência, em seu conteúdo.

Há ainda que se atentar para os requisitos necessários para que tal norma seja válida perante a comunidade internacional, pois os fatos jurídicos tributáveis que ensejam a aplicação de referida norma sobre a prestação de SDA perpassam a jurisdição tributária de mais de um Estado. No que tange à soberania e à competência do Estado Brasileiro em face das operações relativas aos SDA, há de se considerar que a tributação de operações que envolvam mais de um território ainda deve observar os Princípios da Fonte, da Territorialidade e da Universalidade. Como esmiuçado no capítulo 2, trata-se dos princípios norteadores do Direito Tributário Internacional, enquanto vetores de interpretação das normas que o constituem e que são sustentados no Princípio da Igualdade – de forma a garantir a aplicação adequada e equitativa

das normas tributárias com base nos elementos de conexão eleitos pelo legislador, tais como a conexão pessoal, a residência ou a nacionalidade de uma ou de todas as partes envolvidas, ou mesmo o território em que foram realizadas as operações que são reguladas.

Por decorrência lógica, trata-se de princípios que estão também fundamentados no Princípio da Capacidade Contributiva, com vistas a assegurar que todas as pessoas (físicas ou jurídicas) cumpram com suas obrigações de maneira equitativa, sem que se permita a determinada empresa que se abstenha, por exemplo, de cumprir as obrigações tributárias que são comumente exigidas das demais empresas concorrentes que atuam no mesmo ramo. Por esse motivo, não se pode olvidar que o Princípio da Territorialidade também guarda íntima relação com o Princípio da Capacidade Contributiva, que se relaciona com a existência de relações econômicas suscetíveis de avaliação monetária e ocorridas em determinada jurisdição.

O Princípio da Territorialidade é correlacionado com a própria existência do Estado, estando ligado, em matéria tributária, com o aspecto espacial do fato gerador do tributo e com o alcance territorial restrito das conseqüentes normativas previstas na legislação tributária interna, à medida que ao Estado Brasileiro não se poderia atribuir a competência para o exercício de suas atribuições em territórios de outros Estados. Dito de outra forma, trata-se de princípio que delimita a soberania fiscal dos Estados, restringindo sua competência tributária para fatos que guardem efetivos elementos de conexão com o seu território.

A lógica da territorialidade pode ainda se observar pela sua aplicação com base no critério pessoal ou real, sendo que este último foi utilizado pelo Brasil para a elaboração de normas internas ou em tratados que fomentassem a aplicação do critério fonte de pagamento, o qual foi amplamente internalizado no seu ordenamento jurídico. Entretanto, esta mesma lógica se aplica aos SDA prestados em território brasileiro, à medida que a sua efetiva prestação é que dá ensejo à aquisição de rendimentos auferidos pelas empresas que os prestam, independentemente de sua localização. Em outras palavras, ainda que os referidos serviços não sejam faturados imediatamente, ou o sejam de forma aglutinada (considerando-se os serviços prestados em outros territórios), as empresas prestadoras de SDA já deterão a condição de faturarem os respectivos serviços, quando direcionados a usuários geolocalizados no Brasil, logo após a exposição do conteúdo e a conseqüente interação destes usuários.

Em complemento aos aspectos materiais já devidamente desdobrados acima, ao se analisar o Princípio da Territorialidade com fulcro nos aspectos de validade e eficácia da norma tributária, tem-se que o aspecto de validade das normas tributárias está diretamente atrelado ao Princípio da Legalidade, afinal, não seria permitido que a lei tributária pudesse gravar fatos

jurídicos ocorridos no ambiente interno e no exterior mesmo quando ausente qualquer elemento de conexão observado em seu território.

Para Tôrres (2003), é necessária a existência de um *contato efetivo* (ou conexão) entre o fato e a jurisdição que pretende gravá-lo com determinado tributo, sendo que, embora tais elementos de conexão possam variar, a sua ausência deslegitimará a possível tributação. Dessa forma, independentemente da corrente doutrinária que se repute mais adequada, resta-se devidamente demonstrada a existência de elementos de conexão ocorridos no território brasileiro (coleta de dados e, com mais enfoque, a prestação dos serviços em si por meio da interação de usuários nele geolocalizados, com fulcro em contratos de acesso e uso de plataformas digitais), de forma que a sua tributação pelo Estado Brasileiro deve ser tida como legítima.

Vanoni (1932), ao dissertar sobre a relação entre a capacidade contributiva e a limitação da tributação dos não residentes com foco na renda, leciona que o não residente pode ser tributado pelo Estado somente quando figura na posição de *partícipe da vida do Estado*, e na proporção desta participação ('teoria do benefício'). Como ora retratado, as empresas prestadoras de SDA estão a se beneficiar de toda a estrutura proporcionada pelo Estado Brasileiro ao rentabilizarem a interação de usuários geolocalizados em seu território, o que apenas reforça a sua competência para a tributação de tais serviços.

Sob o aspecto prático da relação entre a capacidade contributiva e a territorialidade, Schoueri (2005) destaca que o Estado medirá a capacidade contributiva plena dos contribuintes com quem guarde uma relação próxima (como no caso da residência ou permanência duradoura), mas também lhe é facultada, na hipótese de não residentes, a mensuração da capacidade contributiva em relação a fatos com os quais detenha relação – o que é evidente ao se demonstrar a ocorrência de elementos de conexão que venham a ser regulados pela lei interna daquele determinado Estado.

Já no que tange à eficácia da norma, pergunta-se: ainda que fosse criada uma norma interna para a tributação dos SDA pelo Estado Brasileiro, como garantir a sua aplicação? Adicionalmente, seria possível que tal aplicação ocorresse fora dos limites do território do Estado Brasileiro?

Em 1927, a Corte Permanente de Justiça Internacional julgou o famoso caso *Lotus*, entendendo ser possível a aplicação da lei de determinado Estado até mesmo a situações ocorridas no exterior, fora de seu território, desde que os seus efeitos sejam observados estritamente nos limites de seu território. Apenas para contextualizar o caso narrado, *Lotus* era um navio francês que colidiu com um barco turco, afundando-o. Ao chegarem em

Constantinopla (atual Istambul, Turquia), o oficial francês Desmons e o capitão turco foram presos por homicídio culposo. A França recorreu à Corte Permanente de Justiça, que entendeu que o ato da Turquia não contrariava qualquer princípio de direito e nem infringia qualquer acordo internacional por ter sido aplicado apenas em seu território. Ou seja, não pode o Direito Internacional proibir um determinado Estado de aplicar a sua legislação em seu território, ainda que as circunstâncias que ensejem a aplicação legislativa tenham ocorrido no exterior, havendo liberdade ao Estado para adotar os princípios que lhes sejam mais convenientes. É também de se observar que este tipo de situação é comum em casos criminais, que envolvam ou não pedidos de extradição dentre jurisdições diversas.

Para Verdross e Simma (1976), foi feita uma importante distinção entre territorialidade material e formal no caso Lotus, à medida em que se diferenciou a análise espacial de validade da norma primária (*jurisdiction to prescribe*) e da norma sancionatória (*jurisdiction to enforce*), entendendo que apenas a norma sancionatória estaria limitada pelo aspecto territorial. Com base nessa lição, Schoueri (2005, p. 330) conclui que “*o Direito Internacional Público não impede um Estado de contemplar, em seu antecedente normativo, circunstância que ultrapasse seu âmbito territorial*”, havendo limitação apenas no caso de acordos internacionais ou em decorrência da aplicação dos princípios de Direito geralmente reconhecidos pelas nações civilizadas (vide art. 38 da Corte Internacional de Justiça), especialmente quando voltados à proteção de direitos humanos tidos como essenciais.

Em outras palavras, há autores que defendem que é sim possível que determinado Estado possa editar normas que sejam aplicadas a fatos ocorridos no exterior, mesmo na ausência de elemento de conexão observado em seu território, desde que a validade e a eficácia destas normas estejam circunscritas ao seu território. Na prestação de SDA direcionados à interação de usuários brasileiros, entretanto, resta evidente a existência de elemento de conexão a validar, sem sombra de dúvidas, a competência do Estado Brasileiro à sua tributação, o que envolve a fiscalização e a aplicação de sanções, se necessárias, para garantir o seu cumprimento, de forma que a edição da norma eficaz e válida para tanto garantiria o exercício desse poder de tributar pelo Brasil.

Seria também recomendável que tais normas, especialmente aquelas de natureza instrumental (obrigações acessórias), fossem editadas de forma a garantir a maior eficácia e a praticabilidade do modelo de tributação adotado. Não se ignora a possibilidade de que determinadas empresas que prestam SDA no Brasil resistissem ao cumprimento adequado de tais normas, à medida que toda e qualquer fiscalização dependeria das informações que seriam fornecidas por tais empresas. E é possível que as referidas normas sejam direcionadas a

eventuais filiais dessas empresas ou a representações constituídas no Brasil, as quais poderiam figurar como coobrigadas das obrigações tributárias porventura instituídas pelo Brasil, como será visto no capítulo 4.

Contudo, é também possível aplicar sanções às empresas que se recusassem a prestar tais informações, o que já vem ocorrendo em relação a fiscalizações de outras naturezas e não apenas no Brasil, como mencionado no item 3.4 supra. Nessa perspectiva, a *jurisdiction to enforce* seria corretamente exercida pelo Brasil desde que as sanções impostas estejam restritas ao seu território, sendo recomendável e possível, em caso de não conformidade, a suspensão de determinados serviços apenas no Brasil sem a ofensa aos preceitos de soberania e a jurisdição no plano internacional.

Se determinada empresa não prestasse SDA no território brasileiro, a suspensão do acesso a suas plataformas pelos usuários nele geolocalizados não surtiria nenhum efeito prático; dessa forma, eventual tentativa de combate a tal sanção já seria, *per si*, o reconhecimento de que há serviços sendo prestados em território brasileiro e que, de fato, a interação dos usuários nele geolocalizados é um elemento de conexão a ser devidamente considerado.

Por fim, não se ignora que a elaboração de qualquer norma tributária possa ocasionar prejuízos ao Brasil na perspectiva de suas relações econômicas internacionais. Entretanto, é também de se observar que os mesmos critérios propostos na presente tese poderiam vir a ser adotados por outros Estados, não se podendo prever a existência futura (ou não) de interesse político efetivo na sua adoção pelo Brasil e/ou por outros Estados. Como demonstrado, as regras de Direito Internacional sempre atenderam a bases jurídicas e políticas alinhadas, sendo importante a comprovação da presente tese, pela perspectiva jurídica, ainda que não haja interesse político na sua efetiva aplicação em razão das suas repercussões políticas ou mesmo das possíveis sanções que poderiam ser impostas ao Estado Brasileiro e/ou às empresas brasileiras que atuam no exterior.

É também possível que tais regras sejam impostas apenas a empresas que atinjam requisitos mínimos (de faturamento, valorização mundial da marca, número de usuários no Brasil etc.), na medida em que é possível que um número elevado de empresas (desde as grandes empresas de tecnologia a outras menores) prestem SDA no Brasil.

Novamente se frisa que a perspectiva política do exercício de tal competência tributária não exime a importância de se suportar juridicamente a tese ora proposta. No mundo atual, a tendência é de que mais e mais serviços sejam prestados de forma direcionada a usuários, não se podendo olvidar o fato de que já há rendimentos que vem sendo obtidos com os dados e as

interações dos usuários geolocalizados no Brasil sem qualquer arrecadação pelo Estado Brasileiro.

Ademais, à medida que a proteção aos dados de usuários venha a ser determinada em diversos Estados em todo o mundo, pode até mesmo se observar a tendência de que as normas tributárias internas e os tratados internacionais a serem firmados possam adotar critérios semelhantes aos ora propostos para a efetiva fiscalização da sua rentabilização em nível global.

Assim, como foi amplamente demonstrado no presente trabalho, é evidente a competência tributária do Estado Brasileiro para a tributação dos SDA que são efetivamente prestados em seu território, desde que a legislação tributária nacional venha a prever todos os aspectos inerentes à sua hipótese de incidência, esteja em conformidade com os preceitos constitucionais e com os requisitos da legislação tributária infraconstitucional, mormente sobre as espécies tributárias, e atenda, simultaneamente, aos pressupostos dos princípios basilares do Direito Tributário Internacional, que são, portanto, os requisitos indispensáveis à eficácia e validade da norma editada para a tributação de SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território.

No capítulo seguinte, abordar-se-ão algumas das espécies que, atendendo a tais requisitos, poderiam ser implementadas para possibilitar a tributação de tais serviços pelo Brasil.

4 NA PRÁTICA, QUAIS AS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS QUE PODERIAM SER INSTITUÍDAS PELO BRASIL PARA TRIBUTAR TAIS SERVIÇOS?

O presente capítulo visa a demonstrar, com base no ordenamento jurídico atualmente vigente, especialmente no que tange às normas de natureza tributária, quais seriam as possíveis espécies tributárias que poderiam ser instituídas e/ou adaptadas pelo Estado Brasileiro para a tributação dos SDA prestados em seu território. As considerações que serão apresentadas a seguir não se confundem com a tese defendida no presente trabalho, embora sejam relevantes para a sua adequada compreensão.

A tese defendida, evidenciada especialmente no capítulo 3 supra, se centra tão somente na demonstração de que a interação dos usuários aos quais são direcionados os SDA é um elemento de conexão que, quando ocorrido em seu território, dá ao Estado Brasileiro a competência para fiscalizar e tributar tais serviços, mesmo quando tomador e prestador estejam fora do seu território. Não se busca defender, portanto, qualquer espécie tributária especificamente como a única ou a melhor solução para o exercício de tal competência, até porque tal opção, de natureza nitidamente política, caberá aos Poderes Executivo e Legislativo.

Também não se ignora as constantes discussões relativas à Reforma Tributária, que, se implementada, poderia impactar diretamente na análise ora apresentada em relação às normas internas que seriam aplicadas e a quais tributos seriam escolhidos para a tributação dos SDA. É possível, por exemplo, que a opção política e legislativa a ser adotada englobe a própria alteração do modelo constitucional atualmente vigente, o que poderia ensejar até mesmo a criação de uma nova materialidade tributária voltada especificamente à Economia Digital (como os Impostos Digitais que vêm sendo propostos e estudados em outros Estados e até mesmo em propostas legislativas apresentadas no Congresso Nacional brasileiro, ou por meio da criação de um imposto federal incidente exclusivamente sobre SDA e outras utilidades cibernéticas de difícil rastreabilidade imediata).

Não obstante, tendo em vista a importância do presente estudo e das reflexões a serem trazidas a seguir, buscar-se-á apresentar no presente capítulo os potenciais benefícios e dificuldades que se observariam na adoção de algumas das espécies já previstas na CRFB/1988. Isso porque, de fato, já há alternativas que poderiam ser adotadas pelo Estado com base nas regras constitucionais correntes, bastando que fosse alterada a legislação infraconstitucional atualmente vigente.

Cumpre ainda ressaltar que, independentemente da opção feita pelo Estado Brasileiro, todos os requisitos delineados no item 3.5 supra terão de ser observados para qualquer(is)

espécie(s) tributária(s) a ser(em) instituída(s) para a tributação dos SDA, sob pena de o Estado Brasileiro efetivamente ultrapassar sua autonomia soberana e sua efetiva competência.

Entretanto, pela própria peculiaridade e natureza das espécies tributárias analisadas no presente capítulo, não poderão ser também ignorados os parâmetros e limitações que seriam impostas para a sua adoção. As reflexões a serem trazidas buscam exatamente detalhar criticamente quais seriam esses parâmetros a serem observados para cada uma das espécies analisadas.

De pronto, observa-se um maior ou menor grau de dificuldade na implementação de cada uma das espécies tributárias avaliadas a seguir, o que também deverá ser devidamente sopesado quando e se o Estado Brasileiro optar por exercer a sua competência tributária para tributar os SDA, com foco nos princípios da praticidade (DERZI, 1988) e da eficiência tributária, observando-se ainda a razoabilidade e proporcionalidade dos eventuais custos de conformidade que seriam indispensáveis à consecução do novo paradigma vislumbrado.

Seria ideal que os critérios adotados pelo Estado Brasileiro fossem objeto de medidas multilaterais aceitas em todo o globo. Não obstante, trata-se de potenciais medidas que poderiam efetivamente ser adotadas diretamente pelo Estado Brasileiro.

4.1 A potencial tributação da renda advinda de tais serviços

No que tange especificamente à tributação da renda, a CRFB/1988 determina que se tratará de tributo de competência da União Federal, o qual deverá ser informado por critérios específicos (generalidade, universalidade e progressividade)²⁴ e pelos demais princípios e limitações previstos em seu art. 150²⁵, observada a vedação contida no art. 151, II²⁶, também da CRFB/1988. Dentre estes princípios, merece destaque o da legalidade tributária, inserido no inciso I do referido dispositivo, a determinar que a exigência ou o aumento da tributação sobre a renda deverá ser regulada por lei.

O conceito de renda adotado pela CRFB/1988 advém do disposto no art. 43, inciso I²⁷, do CTN, segundo o qual a renda será apurada com base nos acréscimos patrimoniais obtidos pelos contribuintes, como produto do seu capital, do seu trabalho ou da combinação de ambos. Por meio da Lei Complementar 104/2001, foram ainda acrescentados ao referido dispositivo os §§1º e 2º²⁸, segundo os quais essa incidência independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização ou nacionalidade da fonte ou mesmo da origem e da forma de percepção da renda auferida – sendo que, mesmo para rendimentos integralmente oriundos do exterior, exige-se apenas que seja editada lei para estabelecer as condições e o momento em que se considerará adquirida a sua disponibilidade.

Ao julgar a constitucionalidade do art. 74 da Medida Provisória (MP) nº 2.158 por meio da ADI nº 2.588/DF, o STF entendeu ser válida a determinação de que as empresas nacionais controladoras adquirem disponibilidade jurídica sobre os lucros auferidos por estrangeiras controladas, com base no método de equivalência patrimonial, mesmo quando

²⁴ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;” (BRASIL, 1988).

²⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” (BRASIL, 1988)

²⁶ “Art. 151. É vedado à União:

(...) II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;” (BRASIL, 1988)

²⁷ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;” (BRASIL, 1988)

²⁸ Art. 43. (...) § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.” (BRASIL, 1988)

estes lucros não tenham sido distribuídos, exatamente por conta do “fundamento de validade” inserido no §2º do art. 43 do CTN. Ainda que existam críticas válidas e relevantes à falta de unicidade nos votos do STF no referido julgamento, a conclusão final é de que é constitucional a alteração promovida no art. 43.

Com isso, caso o Estado Brasileiro optasse por buscar tributar a renda auferida na prestação de SDA direcionados a usuários geolocalizados em seu território, independentemente da residência e/ou nacionalidade dos prestadores e tomadores de tais serviços, a lei interna deverá estar voltada à tributação efetiva da renda apurada nas prestações de serviços ocorridas no Brasil. Poder-se-ia ainda buscar instituir regras que permitissem a tributação de tal renda por meio de ganhos de capital (aumento de faturamento e/ou valor de mercado, ainda que a empresa não apure ou distribua lucro) ou pela obtenção de lucros empresariais mensuráveis conforme as normas brasileiras que regulamentam a incidência do Imposto de Renda – ainda que tal lucro venha a ser arbitrado pelo Estado Brasileiro, com fulcro nos arts. 44²⁹ e 148³⁰ do CTN e das normas que regulamentam essa modalidade de aferição do lucro.

Isso porque, embora haja normas internas regulamentando a tributação da renda para empresas e estabelecimentos sediados no território brasileiro, observando-se o princípio da universalidade, bem como a retenção do Imposto de Renda nas remessas feitas ao exterior por fontes pagadoras aqui sediadas, não há no ordenamento jurídico norma interna que regule a incidência do referido Imposto sobre os lucros advindos da prestação de SDA por estabelecimentos e empresas sediadas/domiciliadas em outros Estados – mesmo quando advindas da exposição de conteúdo e da interação com usuários geolocalizados no seu território. Não obstante, não há qualquer vedação à sua tributação, desde que observadas as balizas materiais impostas pela própria CRFB/1988 e pelo CTN e elaborada norma interna que determine a sua incidência, considerando que a fonte de rendimento de tais serviços, a prestação do serviço em si, ocorre em território brasileiro.

Como se pode observar a partir do capítulo 2, o Brasil já adotou o critério de fonte de pagamento (e não de rendimento) para tributar meras remessas de capital que poderão não se tratar de renda efetivamente auferida e cujas obrigações (principal e acessórias) são impostas

²⁹ “Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” (BRASIL, 1966)

³⁰ “Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.” (BRASIL, 1966).

ao remetente e não ao beneficiário da potencial receita (que não necessariamente configurará um efetivo rendimento, repita-se).

Ademais, há reflexões adicionais que se fazem necessárias em razão das peculiaridades do problema ora tratado. Historicamente, a tributação da renda é obtida por meio da aplicação do capital e/ou do trabalho daquele que é o seu beneficiário (ALMEIDA, 2014). Nos SDA, entretanto, conforme já detalhado no item 3.2 supra, é evidente a participação dos usuários no capital e no trabalho das empresas prestadoras de DAS. Basta que se considere novamente que, na situação hipotética de o Estado Brasileiro vir a suspender o acesso a determinada plataforma virtual em todo o seu território, nenhum serviço poderá ser prestado com foco nos usuários que estejam nele geolocalizados, à medida que a própria prestação do serviço somente se perfectibiliza em território brasileiro.

Há ainda fundamentos teóricos relevantes a justificar a idealização de normas internas que permitam a tributação da renda advinda da prestação de SDA pelo Estado Brasileiro. O modelo tradicional de tributação internacional da renda, com a sua repartição entre as jurisdições de fonte e de residência, foi amplamente idealizado sob a perspectiva das cadeias tradicionais de geração de valor. Nessas cadeias, há dois pontos relevantes a serem considerados:

- (I) Os serviços prestados e os produtos comercializados detinham valor intrínseco, independentemente de qualquer fator adicional (exemplos: o serviço de consultoria prestado por determinada agência de publicidade e entregue a seu contratante não dependia de nenhuma ação complementar de terceiros, à medida que seu valor residia na cessão do conhecimento da própria empresa prestadora de serviços; e o valor de um equipamento eletrônico produzido por determinada empresa estava diretamente vinculado à tecnologia utilizada para a sua produção, em regra objeto de propriedade intelectual restrita); e
- (II) Na cadeia de produção de bens corpóreos, tornava-se possível a repartição da tributação da renda por eles gerados em todas as etapas de produção, tendo em vista que os Estados dos quais eram extraídos os insumos indispensáveis à sua produção poderiam tributar toda a renda auferida em seu território pelas empresas nele sediadas (exemplo: o Brasil tributa normalmente a renda auferida pelas empresas responsáveis pela extração de minérios em seu território, ainda que estas *commodities* sejam remetidas ao exterior para integrarem a produção de bens de elevado valor agregado).

Contudo, nas atividades que envolvem a rentabilização direta de dados de usuários por meio de SDA, ambas essas estruturas tradicionais se encontram superadas.

Primeiramente, porque a fonte do rendimento (a prestação dos serviços) e o próprio valor a eles atribuídos depende diretamente da interação dos usuários, o que não necessariamente ocorrerá nos Estados tidos como de fonte de pagamento e residência envolvidas nas suas operações. Se, no exemplo tradicional colocado acima, o serviço de publicidade era contratado sem qualquer direcionamento específico a determinado usuário, mas sim a certo público-alvo generalizado, hoje o que se contrata é a interação de usuários que, por seu perfil (já devidamente mapeado), se identificarão com determinado conteúdo (produto, serviço ou perfil virtual). E a geração de valor deste serviço, como dito, depende diretamente dessa interação dos usuários tidos como alvo e cujos dados devem ser protegidos pelo Estado Brasileiro.

Em segundo lugar, porque os Estados em que se encontram os usuários tidos como alvo participam ativamente de duas das três principais etapas desta nova cadeia de formação de valor, como também detalhado no item 3.2. supra: a coleta dos dados ocorre em seu território (através da interação constante de seus usuários em plataformas virtuais), o que é viabilizado pelo contrato para utilização da respectiva plataforma virtual firmada entre a empresa prestadora de SDA e os usuários geolocalizados em território brasileiro; e a rentabilização dos dados depende diretamente da interação ocorrida, em seu território, por parte dos usuários que nele estejam geolocalizados. Neste ponto, é de se ressaltar que, diferentemente do modelo tradicional (acima exemplificado), o Estado Brasileiro não detém atualmente a prerrogativa de tributar a obtenção dos insumos (dados) originados de seu território, exatamente porque o seu fornecimento é gratuito.

Seria possível a idealização de propostas de tributação com base nos dados brutos extraídos a partir do território brasileiro, ou mesmo com base na proporção de usuários nele localizados em relação a todos os usuários cujos dados são monetizados por empresas que prestam SDA em nível global. Não obstante, há de se considerar que (I) o valor exigido por empresas na prestação de SDA possa ser variável de acordo com o perfil dos usuários ou dos bens, serviços ou perfis virtuais a serem promovidos (por exemplo: para usuários que detenham maior potencial aquisitivo, ou mesmo a depender do valor agregado a determinado produto, serviço ou perfil virtual, a precificação exigida por estes serviços publicitários poderá ser superior à exigida para usuários com capacidade aquisitiva reduzida ou para produtos, serviços ou perfis virtuais de reduzido valor); e (II) a intensidade de interação dos usuários também pode ser variável, quer seja pelas condições do local em que se encontram ou por seu próprio perfil

(a título exemplificativo: é possível que os cidadãos interajam menos por estarem em regiões com acesso precário à internet, ou mesmo que interajam com maior ou menor intensidade em razão do perfil cultural predominante em sua localidade ou por outros fatores, como sua faixa etária, perfil socioeconômico etc.). Assim, pode não ser o caminho mais adequado a opção pela aferição da representatividade dos usuários geolocalizados no Brasil, em termos absolutos (com base no volume de dados transmitidos ou de usuários ativos), nas plataformas que promovem SDA.

Alternativamente, o Estado Brasileiro poderá optar por buscar apurar a efetiva participação dos usuários geolocalizados em seu território na geração de renda e nos ganhos de capital auferidos por estas empresas, para que o Brasil possa fazer jus à tributação proporcional dos rendimentos cuja geração depende diretamente dos usuários geolocalizados em seu território. Se empresas como Google e Facebook monetizam a interação de usuários brasileiros com produtos, serviços ou perfis virtuais, é evidente que parte dos rendimentos destas empresas são gerados com base em ações ocorridas no território brasileiro. Mais do que isso: o que efetivamente gera estes rendimentos é a interação dos usuários geolocalizados no Brasil por meio da exposição dos conteúdos patrocinados, à medida que não bastaria a estas empresas o tratamento dos dados destes usuários no exterior para que fossem automaticamente monetizados – daí a necessidade de se pensar em alternativas para que estes rendimentos também possam ser parcialmente tributados pelo Estado Brasileiro.

Ainda que tais empresas detenham filiais no território brasileiro, a prestação de SDA direcionados a usuários nele geolocalizados não precisará ficar restrita à filial brasileira – ao mesmo tempo em que não seja necessário constituir filiais operacionais para desenvolverem as suas atividades em território brasileiro. Assim, a necessária fiscalização de tais serviços apenas se torna mais evidente caso não se estabeleçam no território brasileiro.

Esse ponto é de suma importância, tendo em vista que, pela sua própria característica, os SDA poderão ser prestados em território brasileiro por qualquer empresa ou estabelecimento constituído em outros Estados. Por exemplo: embora o Facebook detenha filial no Brasil, não há nada que impeça que eventual contrato envolvendo usuários brasileiros seja firmado com tomadoras sediadas no exterior e alocado para estabelecimento também localizado em outro Estado. Ademais, também não existe qualquer vedação para que tomadores residentes no Brasil venham a contratar tais serviços por meio de outros estabelecimentos sediados em Estados distintos, ou mesmo utilizando-se de recursos advindos de paraísos fiscais ou de negociações cuja rastreabilidade é dificultada (como nas operações envolvendo criptoativos).

Apesar das dificuldades narradas acima, não se pode perder de vista que, para as empresas prestadoras de SDA, os usuários geolocalizados no Brasil são exatamente o produto de sua atividade – especialmente quando se observa que, pela adesão a seus serviços, estas empresas sequer cobram quaisquer valores destes usuários. Em resumo, a norma interna a ser editada poderia conter os seguintes elementos constitutivos básicos:

- I. Obrigação Principal: instituir a incidência do Imposto de Renda sobre os lucros residuais obtidos a partir da prestação de SDA a usuários geolocalizados no Brasil, podendo-se deduzir a base tributável já apurada em caso de existência de filial sediada em território brasileiro (cujo lucro já foi tributado pelo Brasil com base no critério da universalidade) e aplicando-se sobre a base tributável residual o percentual sugerido de 5% (cinco inteiros por cento) ou outro que se julgue adequado;
- II. Procedimentos: indicação de procedimentos a serem adotados e eventual criação de mecanismos que permitam à matriz dessas empresas, sediada no exterior, o acesso aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB), para que possam apresentar as declarações pertinentes com base nos resultados auferidos por todos os estabelecimentos que detenham, independentemente de sua jurisdição;
- III. Obrigação Acessória: exigir, das empresas que prestam SDA direcionados a usuários geolocalizados no Brasil, que informem por meio dos sistemas informatizados da RFB:
 - a) o volume total anual de faturamento obtido em todo o globo;
 - b) o volume total de faturamento anual gerado a partir de serviços digitais automatizados direcionados a usuários geolocalizados no Brasil (sejam eles cidadãos brasileiros ou estrangeiros que porventura estejam em território brasileiro); e
 - c) o valor total de renda anual apurada nesse mesmo exercício, após todas as deduções possíveis e já consideradas na publicação de seus lucros anuais (observando-se os critérios das normas brasileiras que regulamentam a apuração do Lucro Real, com as adições, exclusões e não incidências a serem normalmente aplicadas sobre o Lucro Contábil apurado).

- IV. Periodicidade: sugerir-se-ia que tal obrigação acessória fosse exigida anualmente, para que se apurasse o faturamento e o lucro obtido com base em cada exercício analisado;
- V. Declaração e recolhimento antecipado: com base nas informações apresentadas, a própria empresa deverá declarar e recolher o valor devido, a título de Imposto de Renda, sobre o lucro residual que tenha sido auferido com base na prestação de serviços digitais automatizados a usuários geolocalizados no Brasil;
- VI. Fiscalização: caso detenha quaisquer dúvidas em face das informações apresentadas, deve-se prever a possibilidade de que o Estado Brasileiro requeira todos os esclarecimentos e comprovações que eventualmente julgue necessários;
- VII. Possível lançamento de ofício por arbitramento: caso tais empresas se neguem a fornecer tais informações, o próprio Estado Brasileiro deverá promover o lançamento de ofício do lucro residual tributável, por meio de lucro arbitrado, observando-se as regras internas já existentes para tanto (arts. 44 e 148 do CTN; art. 47 e seguintes da Lei nº 8.981/1955; art. 5º da Lei nº 9.064/1995; arts. 2º, 3º, 16 e 24 da Lei nº 9.249/1995; arts. 1º, 16, 22, 27 e 51 a 54 da Lei nº 9.430/1996; arts. 7º, 8º, 44, 46 e 62 da Lei nº 12.973/2014; art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977; arts. 217, 274, 602 a 612 do RIR/2018; e arts. 27, 29, 31 e 226 a 237 da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017). Caso determinada empresa detenha filial brasileira, a esta será facultada a adoção de qualquer dos regimes tributários que sejam aplicáveis à sua atividade, com as regras que lhes sejam pertinentes. Assim, o lançamento com base em lucro residual arbitrado levará em conta os valores já declarados e quitados pela filial brasileira e será relativo à renda auferida pelos demais estabelecimentos da empresa que não estão localizados em território brasileiro, de forma que não haverá a coexistência de dois regimes de lançamento tributário aplicáveis à filial brasileira, mas sim a diferentes estabelecimentos da mesma empresa;
- VIII. Regras atinentes ao processo administrativo fiscal: em seguida, a matriz das prestadoras de SDA deverá ser intimada para que proceda ao pagamento dos valores lançados de ofício pela RFB, sendo-lhe facultada a apresentação de defesas administrativas ou medidas judiciais que porventura entenda necessárias, respeitando-se os princípios à ampla defesa e ao contraditório e com fulcro nas mesmas normas que regem o processo administrativo fiscal e que são aplicáveis às empresas sediadas em território brasileiro. Contudo, não se

conferirá efeito suspensivo à defesa administrativa apresentada com base exclusivamente no fundamento de que o Estado Brasileiro não teria jurisdição para a tributação dos lucros residuais apurados, de forma que tal efeito seja restrito aos casos em que as empresas venham a questionar os critérios adotados para o lançamento realizado com base em seus aspectos fáticos e/ou jurídicos, devidamente acompanhados dos documentos pertinentes à demonstração dos equívocos que tenham sido observados no lançamento arbitrado. Para tanto, sugerir-se-ia que a norma editada promovesse também a alteração parcial do Decreto nº 70.235/1972, para que fossem nele inseridas as regras específicas aplicáveis às defesas dessa natureza; e

- IX. Possível punição adicional em caso de descumprimento das obrigações instituídas e ausência de apresentação de defesa: caso a empresa estrangeira se negue a apresentar tais informações e a realizar o pagamento espontâneo do Imposto de Renda devido, deixando ainda de atender à intimação do Estado Brasileiro para o recolhimento dos valores lançados de ofício, por arbitramento, e de apresentar defesa administrativa com efeito suspensivo (observando-se os requisitos expostos acima), as suas atividades poderão ser temporariamente suspensas e proibidas em todo o território nacional, ao mesmo tempo em que, com fulcro no art. 12, parágrafo único da Lei n. 12.965/2014, eventual filial brasileira poderá vir a ser solidariamente responsável pelo pagamento destes valores.

É de se ressaltar que o Estado Brasileiro não deverá, em nenhuma hipótese, exigir que as referidas empresas necessariamente esclareçam os critérios adotados para a precificação das interações monetizadas, ou mesmo que sejam obrigadas a explicar toda a tecnologia por trás dos algoritmos por elas adotados para tanto. Basta que indiquem os montantes brutos que efetivamente foram exigidos na rentabilização de interações com usuários geolocalizados no Brasil – o que, em última medida, poderá ser objeto de fiscalização pelo Estado Brasileiro, com base nos contratos firmados com os adquirentes de serviços destas mesmas empresas.

Isso porque, com base nos dados listados acima e sem qualquer ofensa aos direitos de Propriedade Intelectual das prestadoras de SDA, o Estado Brasileiro poderá aferir a proporção exata do faturamento (e, conseqüentemente, do lucro) originado da interação de usuários geolocalizados no Brasil, de forma que essa mesma proporção seja aplicada à renda obtida pela empresa, para que se possa apurar o volume de rendimentos cuja rentabilização apenas se perfectibilizou com a prestação de serviços ocorrida em território brasileiro.

É também de suma relevância que o Estado Brasileiro considere a renda que eventualmente já tenha sido declarada por filial sediada em seu território, de forma a evitar a sua bitributação. Isso porque esta renda (já tributada) deverá ser deduzida da renda apurada com base na proporção supra descrita (se estiver nela contabilizada), adotando-se o critério base x base (subtraindo-se da base tributável residual, portanto, a base já declarada e tributada pela filial brasileira).

É possível que estas empresas detenham outros produtos ou atividades que não se originam da interação de usuários geolocalizados no Brasil – e que, por óbvio, não estariam incluídos na hipótese tributável ora aventada. Por esse motivo, tais rendimentos naturalmente não deveriam ser considerados, reforçando-se que a exigência posta acima se restringe à indicação de valores faturados e da renda global auferida apenas em razão da interação de usuários geolocalizados no Brasil.

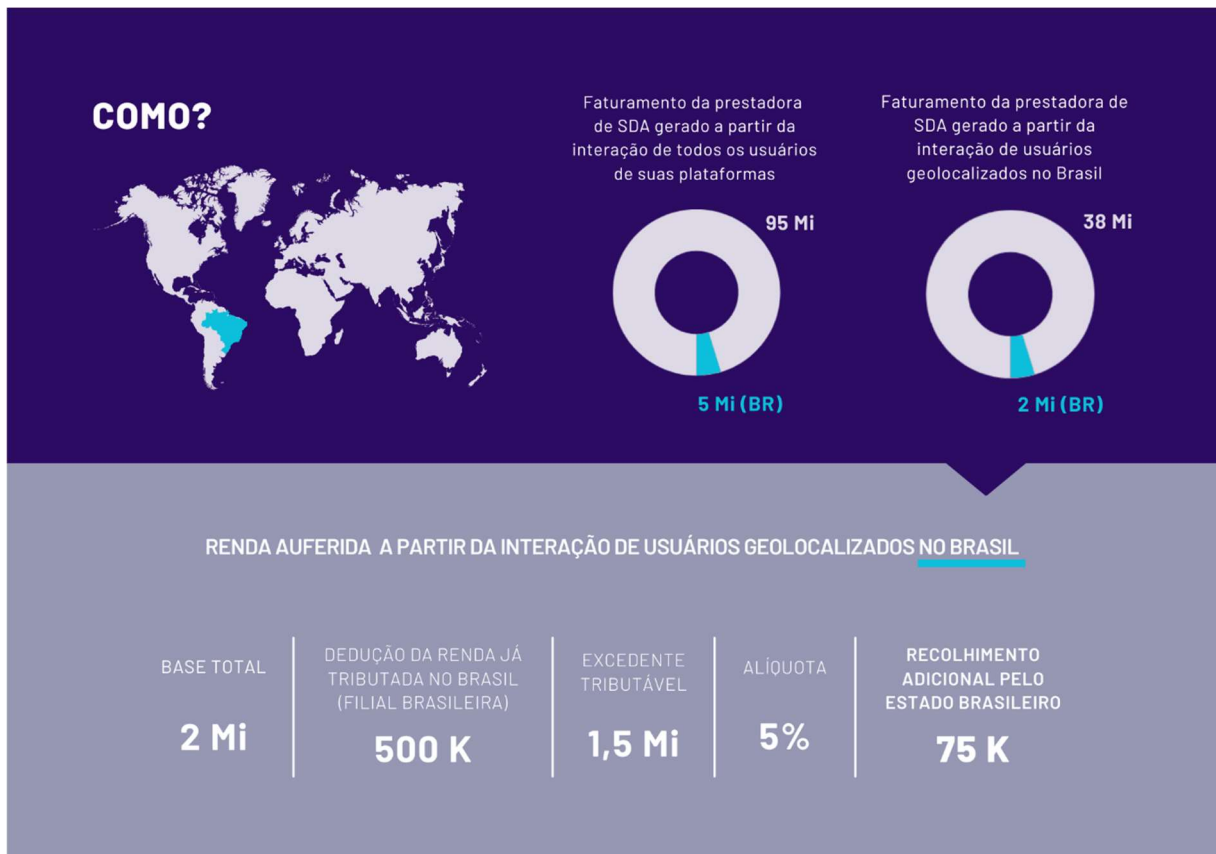
Há ainda que se considerar que esses mesmos rendimentos já poderão ter sido ofertados à tributação perante outras jurisdições, com base nos critérios tradicionais de residência e fonte pagadora. Assim, para evitar que a tributação a ser exigida pelo Estado Brasileiro assuma características extremamente onerosas e/ou confiscatórias, sugere-se uma alíquota reduzida, como a sugerida de 5% (cinco inteiros por cento), a incidir sobre o lucro residual declarado ou arbitrado. Isso porque, embora tal norma se revista de caráter eminentemente arrecadatório, por se tratar de renda auferida com base em fatos ocorridos em território brasileiro, uma de suas principais atribuições é também extrafiscal, com a finalidade de propiciar que o Estado Brasileiro cumpra com o seu dever de proteção dos dados dos cidadãos brasileiros.

Com isso, permitir-se-ia que a norma tributária a ser idealizada promovesse adequadamente a sua finalidade de evitar a evasão tributária digital, o que é extremamente relevante no cenário atual de crescimento exponencial de serviços digitais automatizados e do uso cada vez mais proliferado de meios de pagamento alternativos e/ou de baixa rastreabilidade. Paralelamente, possibilita-se ainda que o Estado Brasileiro possa apurar e coibir possíveis condutas ilícitas envolvendo a coleta, o processamento e a rentabilização de dados de usuários brasileiros, para os quais é comumente disseminada a utilização de meios fraudulentos (interposições fraudulentas, uso de estabelecimentos sediados em paraísos fiscais, sem transparência) e/ou não rastreáveis (como os criptoativos).

Para ilustrar os procedimentos ora propostos, considere-se o seguinte exemplo hipotético, em que os valores apresentados já foram devidamente convertidos em reais e apurados no mesmo ano/exercício: determinada empresa que presta SDA fatura o total global

de 95 (noventa e cinco) milhões, dos quais 5 (cinco) milhões são originados da interação de usuários geolocalizados no Brasil. O lucro anual global apurado pela empresa foi de 38 (trinta e oito) milhões, observando-se as normas brasileiras atinentes ao Lucro Real, de forma que o seu lucro proporcional com a interação de usuários geolocalizados no Brasil foi de 2 (dois) milhões. Esta mesma empresa detém filial sediada em território brasileiro, que já ofereceu à tributação, pelo Estado Brasileiro, lucro apurado de 500 (quinhentos) mil com base no regime tributário que lhe seja aplicável. Neste exemplo, apurar-se-ia a base tributável excedente (lucro residual) de um milhão e quinhentos mil reais, sobre o qual seria aplicada a alíquota sugerida de 5% (cinco inteiros por cento), resultando na exigência adicional pelo Estado Brasileiro de 75 (setenta e cinco) mil reais:

Figura 2



Fonte: Elaborada pela autora (2021)

Ao estabelecer esta dinâmica, o Estado Brasileiro passaria a tributar operações que hoje lhe são invisibilizadas, quais sejam: (i) contratações diretas entre empresas estrangeiras (por exemplo: uma empresa de eletrônicos sueca contratando serviços digitais automatizados de empresa sediada nos Estados Unidos para a exposição de conteúdo e consequente interação

por usuários brasileiros); e (ii) operações com contratantes no território brasileiro cujo pagamento se dá no exterior (como no caso de contribuinte brasileiro que opte por pagar diretamente por serviço digital automatizado destinado a usuários brasileiros e prestado por empresa americana por meio de estabelecimento sediado em outro Estado, inclusive em paraísos fiscais) ou por meios indetectáveis (como no pagamento feito por empresa brasileira por meio de criptoativos não declarados no Brasil e registrados em *exchanges* sediadas em outros Estados, a título exemplificativo).

Em última medida, estas previsões ainda garantiriam maior transparência quanto à forma como se tem monetizado as interações dos cidadãos brasileiros, após a coleta e o processamento constante de seus dados, permitindo-se que eventualmente sejam especificamente apuradas as origens, a natureza, o objeto e os interesse por trás destas interações onerosamente adquiridas por contratantes estabelecidos dentro e fora do território brasileiro.

Um dos maiores desafios a serem enfrentados pelo Estado Brasileiro na formatação de uma lei interna que permita a tributação da renda auferida por meio de SDA direcionados a usuários brasileiros residirá na possível resistência de outros Estados à aplicação da referida norma. Isso porque tal situação não escapará ao conflito de interesses que é inerente à repartição do produto da arrecadação da renda globalmente auferida a partir de tais serviços – o que, em termos práticos, pode se constituir em obstáculo intransponível para a idealização de qualquer solução multilateral ao problema. É também evidente que o Brasil certamente enfrentará a resistência daqueles que defendam os interesses dos Estados majoritariamente exportadores de capital, como a própria OCDE – à medida que o critério tradicional de residência permanente sempre vislumbrou à proteção de sua arrecadação, na medida em que a maior parte das empresas transnacionais estão sediadas em seus territórios (e para estes reverteriam parte considerável de seus lucros obtidos em todo o globo).

Assim, caso o Estado Brasileiro opte por buscar tributar a renda auferida na prestação de SDA direcionados ao seu território, deverá levar em consideração também todas as potenciais sanções ou demais medidas restritivas que poderiam ser impostas às empresas aqui sediadas em operações internacionais. Embora tal tributação seja possível, ela pode não se mostrar a alternativa politicamente mais viável.

Por fim, cumpre ressaltar que o Estado Brasileiro também poderia buscar alternativas para tributar o ganho de capital advindo da participação dos usuários brasileiros na valorização da prestadora ADS, para além da renda (lucro) auferido em cada exercício). Muitas dessas empresas investem na sua expansão mesmo quando não necessariamente existem lucros

auferidos e/ou distribuídos em razão das suas atividades. Porém, a tributação de eventual ganho de capital nessa hipótese seria ainda mais desafiadora em face dos princípios da realização e da personalidade, tendo em vista que a maior valorização da empresa pelo mercado, por si só, considerando os parâmetros atuais para o ganho de capital no ordenamento jurídico brasileiro, não seria passível de tributação – tratar-se-ia de ganho que apenas se realizaria em caso de eventual alienação de participação societária sobre tais empresas e por acionista que não necessariamente estaria sediado no Brasil.

4.2 A potencial criação de taxa pelo exercício de atividade fiscalizatória pela Autoridade Nacional de Proteção de Dados (ANPD)

Diferentemente dos impostos, as taxas são espécie tributária vinculada, somente podendo ser instituídas para o financiamento de atividades estatais específicas. Conforme os contornos legais impostos pelo art. 145, II, da CRFB/1988 e do art. 77 do CTN, o fato gerador para a cobrança de taxas deve estar restrito ao exercício regular de determinado poder de polícia pelo Estado Brasileiro ou à utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis que sejam prestados ou postos à disposição dos contribuintes brasileiros. Por não se tratar de tributo de função nitidamente arrecadatória, as taxas não podem possuir fatos geradores ou bases de cálculo semelhantes às dos impostos já previstos na CRFB/1988 (SCHOUERI, 2021).

O conceito de poder de polícia, por sua vez, está disposto no art. 78 do CTN, compreendendo atividade a ser exercida pela Administração Pública para limitar ou disciplinar direitos, interesses ou a liberdade dos cidadãos brasileiros por meio da regulação de determinados atos ou fatos. O objetivo de tal exercício é a proteção do interesse público em áreas relevantes a toda a sociedade, como segurança, higiene, ordem, costumes, disciplina e regulação de mercados, respeitando-se a propriedade e os direitos individuais e coletivos garantidos a todos os cidadãos brasileiros. Para tanto, é indispensável que tal poder de polícia seja exercido por órgão competente, observando-se as repartições constitucionais de competência dentre os entes tributantes internos (União, Estados, Municípios e o Distrito Federal), como preconiza o art. 80 do CTN, e os preceitos do Devido Processo Legal, com vistas a evitar atuações que sejam discricionárias, abusivas ou que ensejem desvios de poder.

Alguns desses limites vêm sendo flexibilizados pela jurisprudência pátria, notadamente em relação à base de cálculo das taxas – como no julgamento, pelo STF, das taxas minerárias instituídas por alguns Estados, nas ADIs nºs 4.785 de Minas Gerais, 4.786 do Pará e 4.787 do Amapá. Paralelamente, embora o produto da arrecadação das taxas, por sua natureza vinculada, devesse ser sempre revertido ao financiamento das atividades estatais que justificaram a sua criação, o Poder Legislativo tem permitido que parte desses valores (30%) sejam revertidos a outras atividades, como ocorre com as taxas estaduais e municipais, até o final de 2023, por força do disposto nos arts. 76-A e 76-B do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Entretanto, ainda seguem plenamente válidas e hígidas as normas gerais e conceituais dispostas na CFRB/1988 e no CTN, razão pela qual deverão ser

devidamente observadas caso o Estado Brasileiro opte por criar taxa fiscalizatória voltada à proteção de dados dos usuários geolocalizados em seu território.

Como dito anteriormente, já há no Brasil uma agência reguladora voltada especificamente à fiscalização relacionada à proteção de dados de usuários brasileiros. A ANPD foi constituída como autarquia de natureza especial, vinculada ao Governo Federal e cujo objetivo é o cumprimento do disposto na LGPD (Lei n. 13.709/2018). A referida autarquia foi criada em 2019, com a conversão da Medida Provisória n. 869/2018 na Lei n. 13.853/2019. À ANPD foram então atribuídas diversas atuações extremamente relevantes, como se observa do art. 55-J da Lei n. 13/709/2018, como o zelo pela proteção de dados pessoais, a fiscalização e a aplicação de sanções em caso de tratamento de dados em desconformidade com os preceitos da LGPD, a promoção e elaboração de estudos relevantes sobre as práticas adotados em todo o mundo para a proteção de dados pessoais e privacidade, a cooperação com autoridades de outros Estados voltadas à proteção de dados, comunicar às autoridades competentes eventuais infrações penais de que tiver conhecimento, dentre outras.

Dessa forma, a existência de órgão fiscalizador especializado na proteção de dados de usuários brasileiros já possibilitaria a criação de uma taxa federal voltada à garantia de exercício adequado de suas relevantes funções. Em outras palavras, a garantia de funcionamento efetivo e do cumprimento adequado pela ANPD de seus propósitos é indispensável para que o Estado Brasileiro possa cumprir com seu dever de proteção dos dados dos usuários geolocalizados em seu território.

Por esse motivo, seria possível que o Legislativo se movimentasse para a edição de Lei Ordinária federal que previsse a instituição de nova taxa de natureza fiscalizatória diretamente vinculada à ANPD. Não se poderia cogitar a instituição de taxas semelhantes a Estados, Municípios ou ao Distrito Federal pela inexistência de órgãos fiscalizatórios especializados e pelo fato de que, de acordo com a CRFB/1988, tal fiscalização compete de fato à União Federal.

Assim, seria possível a edição de eventual norma que contivesse os seguintes requisitos, a título exemplificativo:

- I. Obrigação Principal: instituir a incidência de taxa periódica a ser paga por todas as empresas que prestem SDA a usuários geolocalizados no Brasil, independentemente do Estado em que estejam sediadas, a qual seria destinada ao funcionamento da ANPD;
- II. Procedimentos: indicação de procedimentos a serem adotados e eventual criação de mecanismos que permitam à matriz dessas empresas, sediada no exterior, o

acesso aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (RFB), para que possam apresentar as declarações pertinentes à apuração do valor a ser pago em razão da taxa criada, sendo possível a instituição de valores escalonados de acordo com o porte das empresas fiscalizadas e/ou com o volume de operações direcionadas a usuários geolocalizados no Brasil;

- III. Obrigação Acessória: exigir, das empresas que prestam SDA direcionados a usuários geolocalizados no Brasil, que informem por meio dos sistemas informatizados da RFB o volume de operações realizadas em território brasileiro por meio do tratamento de dados de usuários nele geolocalizados;
- IV. Periodicidade: sugerir-se-ia que tal obrigação acessória fosse exigida anualmente, ou no mesmo período de incidência da referida taxa a ser criada (mensal, trimestral, anual, bianual etc.);
- V. Declaração e recolhimento antecipado: com base nas informações apresentadas, a própria empresa deverá declarar e recolher o valor devido a título de taxa fiscalizatória, observando-se a existência (ou não) de eventuais escalonamentos vinculados ao porte das empresas fiscalizadas e/ou ao volume de operações direcionadas a usuários geolocalizados no Brasil;
- VI. Fiscalização: caso detenha quaisquer dúvidas em face das informações apresentadas, deve-se prever a possibilidade de que o Estado Brasileiro requeira todos os esclarecimentos e comprovações que eventualmente julgue necessários;
- VII. Possível lançamento de ofício: caso tais empresas se neguem a fornecer tais informações, o próprio Estado Brasileiro deverá promover o lançamento de ofício dos valores que seriam devidos a título de taxa fiscalizatória, adotando-se, por medida de maior facilidade, os valores máximos previstos na legislação para a sua cobrança (caso seja feita a opção por valores escalonados);
- VIII. Regras atinentes ao processo administrativo fiscal: em seguida, a matriz das prestadoras de SDA deverá ser intimada para que proceda ao pagamento dos valores lançados de ofício pela RFB, sendo-lhe facultada a apresentação de defesas administrativas ou medidas judiciais que porventura entenda necessárias, respeitando-se os princípios à ampla defesa e ao contraditório e com fulcro nas mesmas normas que regem o processo administrativo fiscal e que são aplicáveis às empresas sediadas em território brasileiro. Contudo, não se conferirá efeito suspensivo à defesa administrativa apresentada com base exclusivamente no fundamento de que o Estado Brasileiro não teria jurisdição

para a cobrança da referida taxa fiscalizatória, de forma que tal efeito seja restrito aos casos em que as empresas venham a questionar os critérios adotados para o lançamento realizado com base em seus aspectos fáticos e/ou jurídicos, devidamente acompanhados dos documentos pertinentes à demonstração dos equívocos que tenham sido observados no lançamento realizado pela RFB. Para tanto, sugerir-se-ia que a norma editada promovesse também a alteração parcial do Decreto nº 70.235/1972, para que fossem nele inseridas as regras específicas aplicáveis às defesas dessa natureza; e

- IX. Possível punição adicional em caso de descumprimento das obrigações instituídas e ausência de apresentação de defesa: caso a empresa estrangeira se negue a apresentar tais informações e a realizar o pagamento espontâneo da taxa fiscalizatória instituída, deixando ainda de atender à intimação do Estado Brasileiro para o recolhimento de valores lançados de ofício e de apresentar defesa administrativa com efeito suspensivo (observando-se os requisitos expostos acima), as suas atividades poderão ser temporariamente suspensas e proibidas em todo o território nacional, ao mesmo tempo em que, com fulcro no art. 12, parágrafo único da Lei n. 12.965/2014, eventual filial brasileira poderá vir a ser solidariamente responsável pelo pagamento destes valores.

Embora tal taxa pudesse vir a ser questionada por outros Estados, trata-se de medida que potencialmente geraria menor resistência em comparação com a tributação direta da renda residual global de empresas que prestem SDA direcionados a usuários geolocalizados em território brasileiro. Além disso, nenhum dos tratados tributários firmados pelo Brasil impediria a cobrança de taxas, que poderia ainda ser combinada com a tributação de tais serviços por meio do Imposto de Renda, do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) ou em caso de criação de novo imposto residual ou de reforma da CRFB/1988 para a criação de eventual Imposto sobre serviços digitais.

4.3 A potencial incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

Seria também possível que a prestação de SDA direcionados a usuários geolocalizados no Brasil fosse incluída dentre os serviços sobre os quais incidirá o ISSQN. O critério da territorialidade tem orientado diversas discussões relacionadas ao ISSQN, tanto na exportação de serviços quanto na divisão interna de competência dentre os diversos Municípios Brasileiros. Por se tratar de prestação de serviço que efetivamente ocorre em território brasileiro, poder-se-ia considerar a sua tributação pelo ISSQN exatamente em respeito ao critério da territorialidade.

Tomando-se as exportações de serviço como paradigma, o art. 2º, inciso I, da Lei Complementar n. 116/2003³¹ é expresso no sentido de que o ISSQN não deverá incidir sobre exportações de serviços. Tal disposição está de acordo com o disposto no art. 156, III e §3º, inciso II, da CRFB/1988³², que, alinhando-se aos padrões internacionais, adotou o princípio de destino para a tributação dos serviços sujeitos ao ISSQN, com vistas a garantir que somente sejam tributados no Estado em que estiverem sediados os tomadores dos serviços exportados por prestadores brasileiros.

Entretanto, o parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar n. 116/2003³³ traz um critério de exclusão à regra de desoneração das exportações de serviços, de forma a permitir que sejam tributados os serviços que sejam desenvolvidos em território brasileiro por nele se verificar o seu resultado útil, ainda que o tomador seja residente no exterior. Em outras palavras, o critério da territorialidade passou a ser associado à própria materialidade do serviço tido como exportado: se a prestação em si e os seus efeitos úteis ocorrerem em território brasileiro, considerar-se-á que o serviço foi efetivamente prestado no Brasil (e não exportado ao exterior).

Adotando-se a mesma linha de raciocínio para os SDA direcionados a usuários geolocalizados no Brasil, como já exposto anteriormente, a prestação dos serviços efetivamente ocorre no território brasileiro. Adicionalmente, o resultado útil de tais serviços (a interação dos usuários) também ocorre em território brasileiro. Assim, é de se compreender que, até mesmo pelas regras internas brasileiras aplicáveis à tributação da prestação de serviços, não restam dúvidas de que tais serviços efetivamente são prestados no Brasil.

³¹ Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;” (BRASIL, 2003).

³² Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: (...)

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (...)

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (...)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (BRASIL, 1988).

³³ Art. 2º O imposto não incide sobre: (...)

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. (BRASIL, 2003).

Ao conferir aos Municípios brasileiros a competência para instituir o ISSQN, o art. 156, III, da CRFB/1988 estabeleceu uma limitação e uma condição para a definição dos contornos de sua materialidade: (i) vedou-se a incidência do ISSQN sobre serviços já tributados pelo Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), não se admitindo a incidência de ISSQN sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e (ii) para os demais serviços potencialmente tributáveis, é indispensável a sua definição em lei complementar para que se permita a incidência do ISSQN (VATARI, 2016). É por esse motivo que a Lei Complementar n. 116/2003 não apenas trouxe as regras gerais nucleares para o ISSQN, como também nela foi inserida uma lista anexa dos serviços sobre os quais o referido tributo poderá incidir, com a indicação dos casos em que deva haver ainda a cobrança simultânea do ICMS sobre parte serviços acoplados de sua competência ou sobre mercadorias que tenham sido utilizadas na prestação dos serviços submetidos ao ISSQN.

Por esse motivo, para que o ISSQN pudesse incidir sobre os SDA direcionados a usuários geolocalizados em território brasileiro, seria necessária a alteração da lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 para a sua inclusão no rol de serviços tributáveis, com a expressa previsão de que sua incidência também seria imposta a prestadoras sediadas fora do Brasil. Nesse ponto, diferentemente do que ocorre com a importação direta de serviços por tomadores brasileiros, seria necessário a inserção de dispositivos específicos, no texto da Lei Complementar n. 116/2003, para regular essa incidência em particular, à medida que a obrigação de recolhimento do ISSQN não poderia ser imposta aos usuários geolocalizados no Brasil (que, de fato, não são os tomadores dos SDA a eles direcionados).

Eis o primeiro grande desafio para a cobrança do ISSQN sobre tais serviços: ter-se-ia de incluir como contribuintes empresas que não necessariamente estão sediadas no Brasil, ao mesmo tempo em que os Municípios teriam de adaptar as regras atualmente adotadas para a fiscalização de tais serviços. De fato, imaginar que empresas sediadas fora do Brasil tivessem de prestar informação à coletividade de Municípios brasileiros já dificultaria, em termos práticos, a adoção desta opção pelo Brasil, a não ser que se considerasse a potencial criação de consórcio dentre os referidos Municípios para a tributação de tais serviços.

Não fosse o bastante, há ainda dificuldades adicionais que teriam de ser consideradas com base no princípio da praticidade: a qual Município seria atribuída a competência para fiscalizar e arrecadar sobre tais serviços? Deveria ser considerado o domicílio de cada usuário residente no Brasil, em detrimento do local em que efetivamente tenha ocorrida a prestação dos SDA (o local em que houve a efetiva interação dos usuários)? Qual seria a regra adotada para

usuários em trânsito no território? Quais seriam as adaptações e investimentos que teriam de ser feitos pelos Municípios brasileiros para a fiscalização efetiva de tais serviços, em se considerando que grande parte deles depende de repasses governamentais e não detêm estruturas adequadas para o exercício de sua competência tributária? Como esses mesmos Municípios garantiriam às empresas fiscalizadas o regular exercício de seu direito de defesa, em se considerando que a maioria não detém órgãos qualificados e especializados para julgar eventuais discussões complexas de natureza tributária?

As discussões recentes sobre as alterações promovidas pelas Leis Complementares n. 157/2016 e 175/2020, no que tange à tributação de planos de saúde e serviços financeiros, já demonstram as dificuldades práticas que são levantadas sempre que a competência para a incidência do ISSQN foi embasada no domicílio dos tomadores diretos de tais serviços, residentes no Brasil. Considerar esse mesmo tipo de repartição para SDA direcionados a usuários geolocalizados em território brasileiro, portanto, geraria resistências semelhantes, que ainda seriam amplificadas na tentativa de identificação do domicílio desses usuários quando não são, efetivamente, os tomadores de tais serviços.

Esses pontos já sugerem que o melhor caminho, caso a opção seja pela tributação direta de tais serviços, seria a criação de potencial imposto específico ou Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDE) sobre a prestação de SDA (e até mesmo de outros serviços típicos da Economia Digital, caso esse seja o interesse do Brasil), de competência federal, nos moldes dos Impostos Digitais que vêm sendo cogitados ou adotados por outros Estados – os quais também já vêm enfrentando resistências. Caso essa fosse a opção adotada pelo Brasil, poder-se-ia cogitar que o produto da arrecadação de tais tributos fosse repartido com os demais entes tributantes existentes no Brasil, no qual poderiam ser incluídos os Municípios brasileiros.

Entretanto, a opção pela criação de um tributo de natureza federal, nos moldes pensados acima, poderia exigir a própria reformulação do modelo tributário constitucional atual, tendo em vista que a União não poderia se utilizar da competência residual prevista no art. 154, I, da CRFB/1988 para instituir novo imposto incidente sobre serviços, por se tratar de materialidade já reservada ao ISSQN e, em menor extensão, ao ICMS.

Por fim, com a aprovação da Reforma Tributária (PEC 45/19) na Câmara dos Deputados em julho de 2023, deve ser feita a observação de que a hipótese aqui comentada deveria se adequar às especificidades do denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que unificaria o ISSQN e o ICMS, de acordo com o texto da reforma, de modo que a sua regulação se daria com base no que a legislação futuramente vier a dispor.

4.4 A potencial incidência do novo imposto a ser criado pela União Federal com base na sua competência tributária residual

Como antecipado no item 4.3 supra, a competência residual atribuída à União Federal para a instituição de novos impostos está limitada à existência de nova base tributável não coincidente com as bases materiais já reservadas para os demais impostos delineados na CRFB/1988. Por esse motivo, não se poderia cogitar a mera criação de novo imposto residual incidente sobre os SDA direcionados a usuários brasileiros, impondo-se à União Federal que adotasse outra base tributável.

Além disso, o art. 154, I, da CRFB/1988³⁴ impõe duas condições adicionais para a criação de novos impostos residuais: (i) a sua instituição deverá ser realizada por Lei Complementar; e (ii) as novas bases materiais a serem adotadas devem ser não-cumulativas. Logo, seria possível a sua criação com a adoção de outras bases (como receita e faturamento, atualmente reservadas apenas as contribuições para a seguridade social, por exemplo) não-cumulativas, por meio de Lei Complementar, como em casos em que se cogita a criação de Impostos Digitais.

Entretanto, há uma questão relevante que seria: como garantir que as bases adotadas e as sistemáticas de apuração de tais tributos seriam não-cumulativas de fato? A experiência brasileira com a edição das modalidades não-cumulativas da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por meio das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, já evidencia as dificuldades enfrentadas ao se pensar em tributos não-cumulativos a incidirem sobre bases de cálculos mais amplas, diferentes daquelas que comumente foram adotadas para os tributos criados, em todo o globo, com base em sistemáticas de valor agregado (como circulação de mercadorias, industrialização e prestação de serviços). Não fosse o bastante, seria necessário considerar o nível de complexidade das informações que teriam de ser exigidas das prestadoras de SDA direcionados a usuários brasileiros, pela própria natureza dos tributos não-cumulativos.

Nesse ponto, a dificuldade na localização de base tributável adequada e de obrigações acessórias com níveis aceitáveis de complexidade poderia sugerir que essa também não seja a melhor opção a ser considerada pelo Estado Brasileiro.

³⁴ “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; (...)” (BRASIL, 1988).

5 A IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO PELO BRASIL DE TAIS SERVIÇOS COMO MECANISMO DE PROTEÇÃO DOS DIREITOS HUMANOS E DE COMBATE À DESIGUALDADE

O presente capítulo visa a discorrer acerca da necessária relação entre o direito tributário e os direitos humanos, iniciando-se pela defesa do direito à proteção de dados pessoais como um direito humano e dos efeitos da positivação desse direito no rol dos direitos e garantias fundamentais garantidas a todos os cidadãos brasileiros.

Posteriormente, será abordada a questão acerca da prevalência dos tratados de direitos humanos sobre os tratados internacionais de natureza estritamente tributária, como um potencial argumento adicional para o exercício de competência tributária e fiscalizatória do Estado Brasileiro no que tange à proteção de dados pessoais daqueles que estejam localizados em seu território. Isso porque, para os tratados de direitos humanos ratificados pelo Brasil após a Emenda Constitucional n. 45/2004, os quais têm status constitucional, bem como para aos quais o Brasil tenha aderido antes da referida emenda, cujo caráter é supralegal, a necessária prevalência desses tipos de tratado sobre os tributários reforça a legitimidade do exercício pelo Estado Brasileiro de sua jurisdição fiscal com fins não estritamente arrecadatórios, mas de efetivação de direitos fundamentais e garantias constitucionais.

Por fim, será defendida uma posição acerca da justiça tributária que tem sido evocada como central nas discussões movidas mundialmente no que tange à tributação internacional e a Economia Digital, como vem sendo aventado até mesmo pela OCDE sob o mantra da “cota justa” a ser dividida dentre os Estados. De fato, a justiça tributária a ser buscada em nível global não pode se desprender do combate à desigualdade entre os Estados, para garantir que os Estados majoritariamente importadores de capital tenham condições de manter ou aumentar seu potencial arrecadatório, com vistas à possível prestação de serviços estatais de qualidade e ao seu consequente desenvolvimento econômico e social.

O que se defende é que as discussões relacionadas ao tema da Economia Digital sejam realizadas de formas menos hegemônicas, analisando-se os seus reais impactos para todos os Estados que venham a aderir às mudanças propostas e garantindo-se a atração de ideias descentralizadas que sejam objeto de estudos efetivos. Assim, a presente tese busca trazer contornos adicionais ao debate sobre o tema, com foco na possibilidade de garantir a mitigação da desigualdade mundial por meio da justiça (não exclusivamente, mas também) tributária.

5.1 O direito fundamental à proteção de dados como um direito humano

A noção jurídica generalizada sobre os direitos humanos surgiu no contexto pós-Segunda Guerra Mundial, pois as atrocidades da guerra despertaram no mundo a preocupação com a proteção daqueles direitos que são básicos e, ao mesmo tempo, indispensáveis à proteção da vida humana e de sua dignidade. Assim, em consonância com a criação da Organização das Nações Unidas (ONU), em 1945, foi publicada a Declaração Universal dos Direitos Humanos (DUDH), em 1948, constituindo um marco para a proteção desses direitos a nível global.

Nunca houve um rol definitivo de direitos humanos a serem observados pelos Estados que não pudesse ser ampliado. Ao longo do tempo, notou-se um processo de maior expansão do âmbito protetivo ligado à vida humana digna, o que vai desde a teoria das gerações dos direitos humanos (primeira geração – direitos de liberdade; segunda geração – direitos econômicos, sociais e culturais; e terceira geração – direitos de solidariedade) às discussões sobre novos direitos que surgem em decorrência do avanço técnico e científico da sociedade, como consequência da globalização e de suas diversas facetas (RAMOS, 2019).

Como visto no capítulo 2, a internet e a introdução de equipamentos digitais transformaram profundamente a sociedade global. Assim, pode-se definir o contexto social atual como o da sociedade em rede, que em muito se encontra no chamado ciberespaço, conceito também discutido no referido capítulo. Com isso, passa a ser evidente que a proteção dos direitos humanos também deve ser observada nesse espaço cibernético, o que se tornou ainda mais evidente no Séc. XXI, quando cada vez mais os dados das pessoas passaram a se tornar praticamente a principal “moeda de troca” ou *commodity* nesse contexto digital.

Ao mesmo tempo, a agilidade da troca e a maior disponibilidade de informações na internet, o acesso facilitado e em tempo real a diversos conteúdos e a transformação da base industrial dependente da materialidade física para a Economia Digital intangível revelaram que não apenas os direitos humanos foram ampliados, mas também a sua potencial violação. Em outras palavras, com o nascimento de novos direitos também se observa o surgimento de novas modalidades para a sua violação, para além das violações de outros direitos já existentes e conexos aos novos direitos (como os direitos à privacidade e à proteção de dados pessoais, a título exemplificativo). Todos os institutos previamente existentes na sociedade tiveram que ser repensados face às transformações advindas da sociedade em rede, o que culminou na formatação de novas estratégias de poder face a essa dinâmica paradigmática em seu aspecto global (PINHEIRO, 2020).

Em razão disso, novos direitos foram destacados tanto no plano internacional quanto na legislação interna dos Estados. É o que se observa em relação ao direito à proteção de dados, que passou a ser encarado principalmente como um direito fundamental e um direito humano, ou pelo menos como um desdobramento dos direitos humanos à privacidade e à liberdade, como corolários da proteção da dignidade humana. Na presente pesquisa, a proteção de dados pessoais está sendo compreendida como direito humano pelas razões a seguir aduzidas.

Primeiramente, como já visto, deve-se levar em conta os fenômenos e a transformação da sociedade pelo digital: tem-se promovido o consumo acelerado de bens digitais, do que se revelam pessoas focadas apenas em uma vida digital, o que gera repercussões na seara dos direitos humanos cuja proteção também deve ser almejada no digital.

Em segundo lugar, cada Estado não pode se eximir da proteção de dados pessoais de seus cidadãos ou daqueles que nele estejam geolocalizados, pois sua atuação positiva ou negativa poderá ensejar repercussões conexas a essa proteção (ou à falta dela) ainda mais danosas – como, por exemplo, a necessária proteção à saúde pública dos seus cidadãos, especialmente a saúde mental. É importante que o ciberespaço não se transforme em uma realidade paralela em que ofensas e padrões inalcançáveis de felicidade sejam continuamente propagados como forma de afastar, alienar e impactar na vida de todas as pessoas. Há, na transformação digital, um fenômeno humano que precisa ser devidamente observado e cuidado, sobretudo pelos Estados.

Disso decorre a necessidade de os Estados, por exemplo, fiscalizarem a forma como os dados pessoais de seus cidadãos estão sendo manejados, inclusive do ponto de vista da influência de seu comportamento. A exposição condicionada de conteúdos afeta de forma direta a percepção que cada indivíduo tem do mundo que o cerca, tanto para reforçar padrões de comportamento não necessariamente saudáveis, quanto para desinformá-lo. O funcionamento de algoritmos extremamente programados para reconhecer padrões de comportamento e fomentá-los ou direcioná-los a determinados resultados – característica própria dos algoritmos, como aponta Cormen (2013) – chama a atenção pela possibilidade de que determinados vieses pejorativos, estereótipos e violações de direitos sejam inseridos nos processos de exposição de conteúdo a diversos usuários. Daí a importância de que todos os Estados fiscalizem adequadamente a exposição de conteúdos aos seus respectivos cidadãos.

Por fim, deve-se sempre salientar que a proteção dos dados pessoais dos indivíduos atualmente é condição indispensável para a garantia dos seus direitos à liberdade e à privacidade, de modo que a proteção de tais direitos depende de que tais dados sejam devidamente cuidados, protegidos e adequadamente destinados. Contudo, é preciso ter em

mente que o direito à proteção dos dados pessoais é um direito humano autônomo, ainda que indispensável à efetivação dos direitos de liberdade e privacidade.

Não por acaso, foram editadas leis internas em determinados Estados voltadas especificamente para a proteção de dados, em consonância ao princípio da proteção internacional dos direitos humanos, o que foi incentivado pela própria OCDE e pelo Conselho da Europa por meio de suas diretrizes, regulamentos e recomendações sobre o tema, sobretudo o conjunto de normas europeu denominado *General Data Protection Regulation – GDPR* (VALADARES, 2022). No Brasil, a Lei Geral De Proteção de Dados (Lei 13.709/2018), publicada em 2018, foi inspirada na GDPR e se tornou o marco normativo primordial para a defesa dos direitos ligados aos dados dos cidadãos brasileiros.

Como apontado no tópico 3.4, a proteção de dados pessoais passou a ter *status* de direito fundamental no Brasil a partir de 2022, quando foi introduzida pela Emenda Constitucional n. 115/2022 no rol de direitos e garantias fundamentais da CRFB/1988. Como se pode observar, a importância da era digital para a transformação da sociedade é tamanha a ponto de se ver inserida em plena previsão constitucional o cuidado que se deve ter com a proteção dos dados pessoais *inclusive nos meios digitais*. Tal disposição, por si só, escancara que não se pode negar a necessidade de prever os aspectos da vida digital com base no ordenamento jurídico positivado pelo Estado Brasileiro. Por isso, faz-se necessário estabelecer parâmetros coerentes no arcabouço protetivo de direitos e deveres atinentes aos processos digitais para que a evolução trazida pela tecnologia se confirme como uma ferramenta positiva para a sociedade, e não negativa por aprofundar violações ao Direito.

Ainda, a Emenda Constitucional n. 115/2022 mostra, mais uma vez, que o Estado Brasileiro deve ser um agente de promoção da defesa dos direitos conexos à proteção de dados pessoais, inclusive nos meios digitais (o que abrange a fiscalização também referente a esses meios) ao inserir no *caput* do art. 21 da CRFB/1988, que trata da competência da União, o inciso XXVI, pelo qual compete à União “organizar e fiscalizar a proteção e o tratamento de dados pessoais, nos termos da lei” (BRASIL, 1988), sendo que a principal lei de referência atrelada a este dispositivo constitucional é a LGPD. Por fim, a referida Emenda promoveu a alteração do art. 22 da CRFB/2022, que passou a estipular, em seu inciso XXX, a competência privativa da União para legislar sobre a “proteção e tratamento de dados pessoais” (BRASIL, 1988).

Com a Emenda Constitucional n. 115/2022 e a LGPD, não restam dúvidas quanto ao *status* de direito fundamental da proteção de dados pessoais, inclusive nos meios digitais, o que foi resultado também do esforço de juristas brasileiros, pois desde o início dessa discussão no

Brasil defendia-se que esse direito deveria ser inserido no rol dos fundamentais, como apontado por Danilo Doneda (2011) ainda no início da segunda década do Séc. XXI, ou mais recentemente por Ingo Wolfgang Sarlet e Giovani Agostini Saavedra (2020). Com base nessas normas, também resta clara não apenas a competência, mas a obrigatoriedade de o Estado Brasileiro fiscalizar o tratamento dos dados pessoais de seus cidadãos, o que, em consonância à LGPD, se dá principalmente pela Agência Nacional de Proteção de Dados (ANPD), criada com base no art. 55 da LGPD, alterado pelas Leis 13.853/2019 e 14.460/2022.

Por conseguinte, resta clara a obrigação do Estado Brasileiro de exercer sua competência para legislar, fiscalizar e aplicar sanções no que tange à proteção de dados pessoais de seus cidadãos. Isso significa que independentemente de a tese proposta na presente pesquisa ser ou não adotada, isto é, ainda que nenhuma forma de tributação sobre os SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados no Brasil seja implementada, ainda persistirá a obrigação do Estado Brasileiro de fiscalizar a prestação de tais serviços nas operações que exigem a aplicação da LGPD. Daí é que se indaga: por que não utilizar essa mesma fiscalização para garantir ao Brasil uma parte da arrecadação sobre a prestação de tais serviços quando efetivamente ocorrida em seu território, especialmente quando dependente dos dados constantemente coletados a partir das interações dos cidadãos brasileiros pela internet?

É de se pontuar que, quando se defende na presente pesquisa a competência do Estado Brasileiro para fiscalizar a prestação de SDA para fins tributários, sequer se estaria aventando um novo tipo de fiscalização a ser exercida. Pelo contrário: à luz da previsão constitucional e legal do direito fundamental à proteção de dados pessoais, valer-se-ia da fiscalização que já é imposta ao Estado Brasileiro sobre a prestação desses serviços para que a sua tributação fosse implementada, levando-se em consideração que o elemento de conexão (a interação de usuários geolocalizados em seu território) que ensejaria a sua tributação é o mesmo que atrai a competência para fiscalizar com o objetivo de impedir que os direitos mais sensíveis de seus cidadãos (quais sejam, aqueles conexos à sua privacidade) sejam indevidamente desprotegidos.

Para além da proteção constitucional aos dados pessoais e da LGPD, é necessário lembrar, ainda, os próprios direitos da personalidade insculpidos nos arts. 11 a 21 do Código Civil Brasileiro de 2002, que representa a inserção da tábua axiológica constitucional na norma civil e a preocupação com a eficácia horizontal dos direitos fundamentais, o que, ao apreço da proteção de dados pessoais, significa que a sua defesa também se insere no escopo protetivo dos direitos da personalidade, para além do disposto especificamente na LGPD. Por qualquer prisma a partir do qual se analise tal questão, resta evidente que a proteção de dados pessoais é

um direito a ser garantido pelo Estado Brasileiro, que não pode deixar de empreender as ações necessárias para tanto.

Embora a proteção de dados pessoais tenha sido inserida no rol de direitos e garantias fundamentais da CRFB/1988, para além dos demais direitos previstos anteriormente, é de se pontuar a existência de discussões atuais quanto à sua categorização como um direito humano autônomo. Ainda não se encontra na comunidade internacional um consenso quanto a esse ponto, por haver quem defende que tal direito seria apenas decorrente dos direitos humanos à liberdade e à privacidade (VALADARES, 2022). Porém, é possível observar um esforço internacional para que isso se concretize, o que se observa na Convenção de Strasbourg (Convenção nº 108 do Conselho Europeu ou Convenção para a proteção das pessoas em relação ao tratamento automatizado de dados pessoais) de 1981, na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia de 2000 e na Declaração de Santa Cruz de La Sierra de 2003 (assinada pelo Brasil), por exemplo, conforme relata Danilo Doneda (2011).

Para a presente pesquisa, como dito, considerou-se que a proteção de dados pessoais deve ser tida como um direito humano autônomo, especialmente por se tratar de novo direito fundamental positivado na CRFB/1988 e na legislação interna de outros Estados. Não obstante, ainda que se entendesse que se trataria de mero direito decorrente dos direitos humanos já estabelecidos mundialmente, como a liberdade e principalmente a privacidade, ainda assim a proteção de dados pessoais adquiriria o *status* de direito humano, o que faria com que os esforços empreendidos para o combate à sua violação pudessem prevalecer sobre outras normas internas ou previstas em tratados, como as de aspecto estritamente tributário. Nesse sentido:

O endosso à fundamentalidade pelo reconhecimento da proteção de dados como direito humano, autônomo, ao contrário do que pode parecer, não fragmenta a proteção da dignidade, mas ratifica vertentes da privacidade e da livre formação da personalidade que têm sido vulnerabilizadas pelo avanço tecnológico e informacional. Representa a consagração de valores superiores, atribuindo a eles mecanismos de proteção mediante o exercício de garantia coletiva, e os configurando como uma questão de ordem pública internacional. (VALADARES, 2022, p. 89).

Por esse motivo, independentemente do *status* dado à proteção dos dados pessoais, inclusive por meios digitais (como direito humano decorrente dos já existentes ou autônomo), é evidente a competência e o dever imposto ao Estado Brasileiro para fiscalizar a prestação de SDA em seu território, tanto para garantir a proteção de dados pessoais dos seus cidadãos ou de eventuais usuários que nele estejam temporariamente geolocalizados, quanto para fins de arrecadação de tributos com base no valor gerado por tais serviços. É de suma importância que, a partir de tal fiscalização e sendo constatada a ocorrência de qualquer ilicitude, os agentes

responsáveis possam ser devidamente responsabilizados pela já instaurada ANPD, pela Receita Federal do Brasil (para fins fiscais) e por demais autoridades no âmbito de suas respectivas competências (como o Ministério Público, quando constatadas infrações penais).

Conclui-se pela relação entre a fiscalização pelo Brasil da prestação de SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território e a garantia do direito à proteção de dados de seus cidadãos, o que reforça o potencial aspecto de extrafiscalidade que poderá vir a ser atribuído, pela legislação brasileira, à tributação de tais serviços. Assim, a fiscalização não ocorreria apenas no intuito de garantir a arrecadação, mas também com a finalidade de assegurar a efetividade do direito fundamental à proteção de dados pessoais de cidadãos brasileiros, em atenção à LGPD, à CRFB/1988, às demais normas internas aplicáveis (como o Código Civil de 2002) e aos tratados de direitos humanos assinados pelo Brasil no que concerne à garantia dos direitos à liberdade e à privacidade.

5.2 A prevalência dos tratados internacionais de direitos humanos adotados pelo Brasil sobre tratados de natureza estritamente tributária

Os tratados internacionais são acordos firmados entre os Estados com a previsão de regras obrigatórias cujo descumprimento pode atrair a responsabilização internacional e consequente aplicação de sanções ao Estado tido como infrator de tais tratados. No entanto, os tratados que versam sobre direitos humanos são ainda mais caros ao Direito Internacional, tendo em vista que a violação de algum de seus preceitos não é compreendida apenas como o descumprimento de uma cláusula específica, mas como uma verdadeira violação de costume internacional. Isso porque a proteção dos direitos humanos é um costume no Direito Internacional, isto é, uma prática reiterada e aceita pela comunidade internacional, de modo que ainda que não houvesse um tratado versando sobre essa proteção, os Estados estariam obrigados a promovê-la.

Ao longo do tempo, foram celebrados tratados de direitos humanos de caráter regional à luz da DUDH, atrelados ao funcionamento de Sistemas e Cortes Regionais de Direitos Humanos, como os sistemas americano, africano e europeu. Esses tratados são assinados pela maioria dos Estados e, por sua natureza, são de caráter obrigatório (e não apenas recomendatório), de modo que é efetivamente possível responsabilizar um Estado pela sua violação.

Adicionalmente, houve um processo de internalização das normas relativas aos direitos humanos previstas em tratados nas normas domésticas de cada Estado, pois em alguns, como o Brasil, adota-se a teoria dualista sobre o Direito Internacional, que, como já relatado no capítulo 2, torna necessário que determinado Estado expresse por meio de suas próprias normas internas aquelas previstas em tratados ou acordos internacionais celebrados para que elas sejam plenamente válidas. No Brasil, a inserção das normas internacionais de direitos humanos se deu a partir de expressa previsão constitucional, sobretudo no art. 5º da CRFB/1988, em que também foi inserido o direito fundamental à proteção de dados pessoais.

Ocorre que, além da internalização das normas de direitos humanos refletidas nos direitos fundamentais, no Brasil há outra característica que eleva o nível dessas em sua estrutura normativa. Isso porque, no Estado Brasileiro, a partir da Emenda nº 45/2004, os tratados de direitos humanos adotados e aprovados em cada casa do Congresso Nacional, com dois turnos e três quintos dos votos de seus membros, passaram a ter o *status* de equivalência às emendas constitucionais (BRASIL, 2004).

Isso significa que as normas inseridas em tratados de direitos humanos são hierarquicamente superiores às normas infraconstitucionais expressas na legislação brasileira ordinária, pois adquirem caráter efetivamente constitucional. Na prática, o *status* conferido aos tratados de direitos humanos ratificados pelo Brasil a partir da EC 45/2004, que são aprovados pelo procedimento previsto no art. 5º, §3º, da CRFB/1988, significa que eles devem sempre prevalecer sobre todas as demais normas internas, inclusive todas as leis de qualquer natureza, como, por exemplo, o Código Civil (Lei 10.406/2002), o Código Penal (Decreto-Lei 2.848/1940) e o Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966). Em outras palavras, se determinada lei interna apresentar dispositivo que viole os tratados de direitos humanos aprovados conforme o procedimento supramencionado, deverá ser realizado o controle de constitucionalidade dessa lei em relação à CRFB/1988.

No que tange à relação entre o Direito Tributário e os tratados internacionais, prevê o art. 98 do CTN que “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*” (BRASIL, 1966), do que se depreende a predominância dos tratados internacionais relativos a normas tributárias sobre a legislação tributária interna. Contudo, é evidente que as normas inseridas em tratados de matéria tributária não podem subjugar normas de natureza constitucional, como ocorre com as previsões relativas à proteção de direitos humanos. Por esse motivo, é possível observar, até mesmo com bases nas regras internas do ordenamento jurídico brasileiro, a prevalência dos tratados de direitos humanos sobre eventuais disposições inseridas em tratados anti-dupla tributação. Em outras palavras, a obrigação de proteger direitos humanos (como a proteção aos dados pessoais de cidadãos brasileiros) suplantaria até mesmo eventuais limitações específicas que porventura fossem impostas por determinado tratado voluntariamente firmado pelo Brasil em matéria tributária.

Dessa forma, compreender a proteção de dados como um direito humano implica em reconhecer a necessidade de o Brasil cumprir efetivamente os tratados dessa natureza, exercendo adequadamente a sua jurisdição fiscalizatória em todas as esferas cabíveis. Também sob a ótica da natureza dos tratados internacionais e das normas internas, portanto, o Brasil tem a competência e deve exercê-la para fiscalizar os SDA prestados em seu território e que dependem do processamento dos dados pessoais de seus cidadãos, o que seria ainda predominante até mesmo para ensejar o necessário descumprimento pontual de eventuais tratados de natureza tributária.

A competência atribuída e o conseqüente dever imposto ao Estado Brasileiro para garantir a proteção de dados pessoais de seus cidadãos, como reflexo da proteção de um direito

humano, permite o seu exercício pelo Estado Brasileiro com fins tributários. Ao tributar os SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território, o atendimento aos tratados de direitos humanos pelo Brasil pode se tornar mais efetivo, pois os Estados, de forma geral, não se eximem de exercer o seu poder de fiscalização quando dele decorre ainda a possibilidade de tributar riquezas geradas em seu território. Portanto, é também possível compreender a tributação de tais serviços como um mecanismo para intensificar a implementação efetiva e eficaz de mecanismos de proteção aos direitos humanos, mormente no que concerne à proteção de dados.

O exercício pelo Estado Brasileiro de sua competência tributária, nessa hipótese, apenas intensificaria a fiscalização e a efetiva proteção aos dados pessoais de seus cidadãos. Em última medida, poderia contribuir diretamente para que o Brasil cumpra adequadamente as normas atualmente vigentes no sistema regional de direitos humanos no qual se insere, detalhado a seguir.

O Estado Brasileiro faz parte do sistema regional americano de proteção dos direitos humanos, inaugurado sob a égide da Organização dos Estados Americanos (OEA) com base na Carta da Organização dos Estados Americanos, na Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, ambas de 1948, e na Convenção Americana de Direitos Humanos (CADH) ou Pacto de São José da Costa Rica, de 1969, que entrou em vigor em 1978.

Somente a Convenção Americana impõe, aos Estados-parte que a ratificaram, normas de cunho obrigatório, sendo que o não cumprimento das obrigações nela contidas pode ocasionar na submissão do caso relativo à referida violação à Comissão Interamericana de Direitos Humanos, instituição responsável pela promoção dos direitos humanos no sistema americano. Se o caso não for solucionado de forma pacífica pela Comissão, poderá ser submetido à Corte Interamericana de Direitos Humanos, instituição judicial autônoma que tem competência para julgar casos de violação à CADH que envolvem apenas os Estados que, além de ratificar a CADH, aceitaram expressamente sua jurisdição (GUERRA, 2011).

Para que um caso seja submetido à Comissão, é necessário que todas as medidas internas possíveis já tenham sido tomadas pelo Estado em que ocorreu a violação de direitos humanos, demonstrando-se o verdadeiro esgotamento das possibilidades de solução a nível doméstico. Indivíduos e seus respectivos representantes podem acionar diretamente a Comissão para denunciar a violação de seus direitos, mas apenas Estados podem submeter casos de violação de determinado dispositivo da CADH à Corte (GUERRA, 2011). Este é o resumo do sistema interamericano de direitos humanos do qual o Estado Brasileiro faz parte, inclusive no que tange à jurisdição da Corte Interamericana de Direitos Humanos:

A adesão do Brasil deu-se por meio decreto n. 678, de 6 de novembro de 1992, que promulgou a Convenção Americana de Direitos Humanos. Ao conceber o pacto de São José de Costa Rica, os Estados signatários reafirmam o propósito de consolidar no continente americano um regime de liberdade pessoal e de justiça social fundado no respeito aos direitos humanos essenciais. Os Estados reiteram o enunciado da Declaração Universal De Direitos Humanos no que tange ao fato de que o ser humano somente pode ser realmente livre, isento de temor e miséria, se forem criadas condições que permitam a cada pessoa gozar dos seus direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais. (GUERRA, 2011, p. 181).

O fato de o Estado Brasileiro pertencer ao sistema americano de proteção dos direitos humanos e ser obrigado ao cumprimento da CADH, bem como o de ter aderido expressamente à jurisdição da Corte Interamericana de Direitos Humanos (já tendo sido condenado por ela, frise-se) é relevante para a presente pesquisa na medida em que há direitos humanos previstos na Convenção que devem ser devidamente garantidos pelo Brasil e são diretamente conexos à proteção de dados pessoais de seus cidadãos. Observe-se, a título de exemplo, o artigo 11 do Pacto de São José da Costa Rica (CADH):

ARTIGO 11

Proteção da Honra e da Dignidade

1. Toda pessoa tem direito ao respeito de sua honra e ao reconhecimento de sua dignidade.
2. Ninguém pode ser objeto de ingerências arbitrárias ou abusivas em sua vida privada, na de sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais à sua honra ou reputação.
3. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais ingerências ou tais ofensas. (BRASIL, 1992).

O referido dispositivo dispõe sobre a proteção da honra e da dignidade, que deve ser conferida por todos os Estados que ratificaram este tratado, inclusive o Brasil. Como, na atualidade, a violação da proteção a dados pessoais pode, evidentemente, constatar uma violação à honra e à dignidade de um indivíduo, bem como submetê-lo a ingerências arbitrárias e abusivas em sua vida privada no tocante à coleta, tratamento, rentabilização e armazenamento de seus dados, resta clara a relação entre o direito humano à honra e à dignidade previsto na CADH e o direito à proteção de dados pessoais no sistema americano de proteção de direitos humanos, do qual o Brasil faz parte. Desse modo, a fiscalização da prestação de SDA como forma de proteção do direito humano previsto no art. 11 da CADH é um exemplo de como a mesma fiscalização, realizada para a proteção desse direito, poderia também ser voltada para fins tributários sem que uma nova competência fiscalizatória fosse necessariamente criada, mas como forma de reforçar a proteção inicialmente pretendida e já inserida dentre os deveres do Estado Brasileiro.

A CADH foi recepcionada no ordenamento jurídico interno por meio do Decreto n. 678/1992, em procedimento anterior ao disposto pela Emenda nº 45/2004, que, como dito, passou a conferir o *status* de emenda constitucional aos tratados de direitos humanos aprovados pelo procedimento legislativo específico previsto no art. 5º, §3º, da CRFB/1988. Não obstante, definiu o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do Recurso Extraordinário nº 466.343/SP, que mesmo os tratados de direitos humanos que não foram aderidos por meio do procedimento do art. 5º, §3º, da CRFB/1988, introduzido pela Emenda Constitucional nº 45/2004, têm caráter supralegal no ordenamento jurídico brasileiro.

Em outras palavras, os tratados de direitos humanos aprovados pelo Brasil e positivados em sua legislação interna antes da EC 45/2004, embora não tenham seguido o procedimento de aprovação previsto no art. 5º, §3º, da CRFB/1988 para possuírem o *status* de emenda constitucional, ainda assim prevalecem sobre as normas internas brasileiras. O caráter supralegal pode ser resumido, dessa forma, naquele referente à preponderância de determinado tratado sobre a legislação ordinária e, ao mesmo tempo, na preponderância da CRFB/1988 sobre esse mesmo tratado (“acima da lei e abaixo da Constituição”). Por esse motivo, caso determinada norma infralegal disponha sobre tema contido em um tratado de direitos humanos que possui caráter supralegal, ainda assim deverá ser feito o chamado controle de convencionalidade de referida lei, tendo como base o tratado em referência (RAMOS, 2019).

Seja pela via do controle de convencionalidade, seja pelo controle de constitucionalidade, fato é que as normas brasileiras devem se subordinar hierarquicamente aos tratados de direitos humanos. Nisso, por óbvio, inclui-se o CTN e as demais normas tributárias. Ademais, os tratados de direitos humanos, sejam os de caráter supralegal, sejam aqueles que detêm o *status* de emenda constitucional por força da EC 45/2004, predominam sobre os tratados internacionais tributários, sendo que a proteção dos direitos humanos, inclusive aqueles conexos à proteção dos dados pessoais dos cidadãos brasileiros, deve ser medida que se impõe frente a qualquer comando de natureza tributária que não esteja inserido na própria CRFB/1988 (como ocorre, por exemplo, com as limitações ao poder de tributar).

Disso se extrai a conclusão de que a prevalência dos tratados de direitos humanos adotados pelo Brasil sobre os tratados internacionais de natureza estritamente tributária por ele aderidos (como os acordos para evitar a dupla tributação) enseja que, ainda que o Brasil não opte por exercer a sua competência tributária para fiscalizar a prestação de SDA direcionados à interação de usuários geolocalizados em seu território com fins de arrecadação, tal fiscalização é medida obrigatória no que tange à proteção dos dados pessoais desses usuários, tendo em

vista a sua conexão intrínseca aos direitos humanos previstos nos tratados internacionais ratificados pelo Brasil e que possuem caráter constitucional ou supralegal.

Ainda, em caso de conflito entre as normas dos tratados de direitos humanos ratificados pelo Brasil e as normas previstas nos tratados de natureza estritamente tributária, predominariam as primeiras, de modo que, caso necessário fosse, as mesmas situações internacionais tributáveis seriam cuidadas sob a ótica prevalecente da proteção dos direitos humanos. Ademais, vale lembrar que é possível que, no futuro, a proteção de dados pessoais seja expressamente reconhecida como direito humano autônomo em um dispositivo adicionado a algum tratado de direitos humanos ratificado pelo Brasil, o que apenas reforçaria todas as pontuações trazidas no presente capítulo. Procedimento semelhante já ocorreu em outros tratados, a exemplo do próprio Pacto de São José da Costa Rica, ao qual foi aderido o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, conhecido como Protocolo de São Salvador, de 1988, que versa sobre a proteção de direitos de ordem social e de minorias como idosos e crianças, bem como direitos ligados à cultura e ao meio ambiente, revelando que os tratados de direitos humanos não são totalmente estáticos e que novos direitos reconhecidos como humanos podem neles ser inseridos.

Se assim se procedesse, estar-se-ia diante de uma nova geração de direitos humanos a serem expressamente garantidos no meio digital, provando mais uma vez a necessidade de se regular o ciberespaço junto ao espaço físico em que se insere a sociedade, e não dele separado, inclusive em temas pertinentes ao Direito Tributário.

5.3 A justiça tributária a ser almejada em nível global: a repartição da competência arrecadatória sobre empresas de tecnologia e o combate à desigualdade

Por fim, cabe ressaltar que a tese apresentada nesta pesquisa, se acatada pelo Brasil e/ou por outros Estados (com as devidas adaptações), pode ser uma alternativa para a mitigação dos efeitos da desigualdade tributária entre os Estados no que tange à sua competência arrecadatória sobre as atividades exercidas por grandes empresas de tecnologia que operam globalmente.

Atualmente, as gigantes empresas de tecnologia estão sediadas em Estados majoritariamente exportadores de capital (notadamente designados como desenvolvidos, como já dito), aos quais é revertida grande parte dos valores arrecadados sobre os serviços prestados por tais empresas. Por esse motivo, o eventual exercício de competência tributária na prestação de SDA ocorrida no território de outros Estados tem o potencial de colaborar para a redução da desigualdade histórica geral entre os Estados de todo o globo, na medida em que o atual modelo de tributação internacional ainda reflete critérios que privilegiaram desde a origem os Estados majoritariamente exportadores de capital.

A defesa da interação de usuários geolocalizados como novo elemento de conexão para a tributação de SDA, sob essa perspectiva, é um instrumento de combate à desigualdade entre os Estados a nível internacional, tendo em vista que os elementos de conexão historicamente utilizados privilegiam os interesses políticos e arrecadatórios dos Estados majoritariamente exportadores de capital, que estão em posição de privilégio em termos de desenvolvimento, economia etc. Logo, as novas formas de relações, como as impostas pela Economia Digital, levam à necessidade de se pensar novas formas de tributação também para minimizar os efeitos das diferenças estruturais e econômicas entre os Estados no plano global.

Neste ponto, é mister ressaltar que a tributação internacional tem sempre como base a política tributária, que, por sua vez, não está desconectada da política geral dos Estados. Na realidade, o modelo internacional de tributação inclui a regulação da forma como os Estados repartem os produtos da economia global, dando cunho geopolítico à tributação, na medida em que os Estados com maior poder arrecadatório poderão se destacar como aqueles com economias, políticas, projetos sociais e de desenvolvimento humano e capacidades de crescimento mais preponderantes sobre outros na dinâmica internacional, estabelecendo relações de poder que culminam em conflitos constantes e disputas cada vez mais arriscadas para a paz mundial, como alerta Tarcísio Diniz Magalhães (2020).

O autor destaca com especial atenção o fato de que o exercício do poder de tributar não é apenas um instrumento, mas um dos mais importantes existentes e à disposição dos Estados para o alcance de poder em seu mais bruto sentido, visto que intrinsecamente atrelado a obter parte da riqueza globalmente criada, o que efetivamente se dá por meio da arrecadação obtida com base na tributação. Assim, o poder de tributar se revela, por fim, em um dos aspectos econômicos mais necessários para a consolidação de Estados cada vez mais estruturados, a ponto de influenciar diretamente outros e de se manter em uma posição privilegiada face à dinâmica global (MAGALHÃES, 2020).

A justiça tributária que vem sendo debatida mundialmente é aquela em que a capacidade arrecadatória dos Estados (que está atrelada ao seu próprio funcionamento e aos serviços por eles prestados às suas populações) é igualmente repartida na medida da capacidade, das potencialidades e dos aspectos econômicos de cada um, à luz da justiça distributiva (FLEISCHACKER, 2016).

Sob esse prisma, a justiça tributária global a ser buscada deve permitir que os Estados cujos mercados consumidores são explorados por empresas sediadas em outros Estados, que desses mercados extraem considerável acréscimo econômico às suas atividades, possam obter a arrecadação que lhes competem, para que se torne possível a mitigação dos efeitos da repartição de competência tributária moldada com base em critérios historicamente favoráveis a potências economicamente hegemônicas.

Na atualidade, é preciso combater o risco de se adentrar em uma era de imperialismo digital, em que o Estado A obtenha uma criação de valor tributável por empresas nele sediadas e por meio da prestação de serviços digitais no Estado B, sem que o Estado B tenha condições de exercer sua competência tributária sobre tais operações, assim como no passado se explorava matéria-prima barata obtida em determinados Estados sem que nele fossem incutidos os efeitos da prosperidade econômica obtida por meio dessa exploração. Ademais, a justiça tributária global a ser almejada deve levar em consideração não apenas a arrecadação, mas também o seu destino, que, como já mencionado, está atrelado a todos os aspectos do funcionamento estatal que lhe garantem maior ou menor poder na ordem internacional (GODOI, 1999). Assim, deve-se se atentar ao alerta já feito por Magalhães (2020), ao afirmar que:

A justiça na tributação internacional depende, pois, muito mais da forma como as instituições econômicas que regem as relações entre povos são, no todo, modeladas, bem como dos resultados sociais produzidos, em termos de florescimento humano, redução das disparidades globais e promoção do desenvolvimento na periferia do sistema capitalista global. (MAGALHÃES, 2020, p. 124).

Portanto, ao se conceber a justiça tributária global, não se almeja apenas a obtenção de patamares justos em termos de arrecadação tributária imediata, mas também os seus reflexos mediados no que concerne às posições globais de atuação por parte dos Estados, de forma a evitar a manutenção ou a intensificação do mesmo cenário geopolítico de alta concentração de riquezas em Estados majoritariamente exportadores de capital que, no passado, resultou nas diferenças de desenvolvimentos dos Estados hoje observadas no plano internacional. Por óbvio, ao se pensar tal justiça, também se busca a proteção dos direitos humanos, do Estado democrático e das práticas de governança transparentes e colaborativas (SEN, 2003).

Outra reflexão conexas à defesa de ideais adequados de justiça tributária internacional, e que também foi levantada por Magalhães (2020), é a de que as soluções apresentadas por determinados grupos, Estados ou organizações internacionais, como a OCDE, podem ser perigosas ao se considerar que sempre estarão politicamente atreladas a interesses específicos, sobretudo voltados à realidade dos Estados majoritariamente exportadores de capital. Esse mesmo processo também foi responsável pela desigualdade observada atualmente, na medida em que quem detinha o poder de determinar todos os aspectos concernentes à tributação internacional em sua origem eram esses mesmos agentes, em razão da sua posição de poder também constituída pela desigualdade de recursos – por sua vez atrelada à exploração de uns Estados pelos outros.

Vale dizer: aos Estados que nem sempre ocuparam essa posição, por serem majoritariamente importadores de capital (aqueles comumente vistos como pobres, em desenvolvimento ou subdesenvolvidos) também deve ser permitido apresentar sua parcela de estudos e contribuições na busca por soluções equitativas face aos problemas globais observados no que tange à tributação dos SDA. Proceder dessa forma significa tomar o cuidado de não se ter as recomendações apresentadas pelos agentes que historicamente detêm o poder como as mais certas ou as mais evoluídas no cenário internacional, principalmente ao se considerar que a discussão é muito recente. Por esse motivo, discussões constantes sobre o tema devem ser cada vez mais fomentadas, garantindo-se a efetiva participação dos Estados globalmente vistos como não hegemônicos economicamente, para que não sejam compelidos a aceitar, uma vez mais, imposições que lhes sejam desfavoráveis sob o pretexto de “recomendações” técnicas a serem obrigatoriamente observadas em seus ordenamentos jurídicos internos e no estabelecimento de sua atuação política (SARFO, 2018).

É nesse cenário que a presente pesquisa se revela ainda mais importante, tendo em vista que, para o Brasil, muitas das soluções propostas, por exemplo, pela OCDE, podem não ser tão interessantes econômica e politicamente. Nesse ponto, não se pode eliminar o risco de

que, ao não as acatar, o Estado Brasileiro e/ou empresas de origem brasileiras venham a sofrer determinadas sanções políticas internacionais ou mesmo impedimentos na criação e movimentação de novos negócios, para além da sua potencial repercussão em negócios e operações que já estejam estruturados para além das fronteiras nacionais.

A busca por um modelo de tributação internacional que seja favorável ao Estado Brasileiro e embasado em ideias de justiça, neste ponto, não escapará de esforços e interesses de cunho político que devam ser devidamente considerados e mensurados. Todavia, a mera existência de potenciais desafios a serem enfrentados para tanto não pode impedir que outros caminhos sejam propostos e que sejam finalmente levadas à mesa as ideias daqueles que por muito tempo foram negligenciados na repartição global de receitas tributáveis, principalmente porque também se encontra em seus mercados o substrato essencial ao funcionamento da economia global atual, que é a digital.

6 CONCLUSÃO

O Direito Tributário, enquanto ciência, sempre se voltou à conformação de conflitos de diversas naturezas e camadas.

Na perspectiva dos contribuintes, as discussões travadas são inerentes à imposição de obrigações não voluntárias, com vistas a garantir a existência de regras legais que efetivamente limitem o poder de tributar, de forma que o seu exercício se torne o mais previsível possível. Para os jurisdicionados, é de suma importância que os ônus tributários a serem por eles arcados possam ser previamente mensurados na máxima medida possível, de forma a permitir o adequado planejamento de suas atividades.

Na perspectiva dos entes tributantes internos, as disputas observadas estão voltadas à adequada repartição de sua competência tributária, nos limites previstos em cada ordenamento jurídico interno. Por esse motivo, as questões levantadas estão mais voltadas às materialidades tributáveis por cada ente tributante e à aplicação adequada do princípio da territorialidade no âmbito interno.

Na perspectiva dos Estados, no plano internacional, o Direito Tributário Internacional e as normas internas de cada Estado foram desenvolvidos com foco nos limites aceitos para o exercício de sua jurisdição tributária e nos elementos de conexão tidos como preferenciais para a repartição da competência tributária a ser exercida sobre operações transnacionais, os quais também foram guiados pela aplicação do princípio da territorialidade a nível global. No entanto, é de suma importância compreender que os estudos e as discussões travadas no plano internacional não escaparam dos interesses políticos de cada Estado, tendo sido, na prática, fortemente influenciadas pelos critérios que mais interessavam aos Estados majoritariamente exportadores de capital.

Em outras palavras, o debate que vem sendo promovido globalmente acerca dos impactos da Economia Digital sobre as regras tradicionais do Direito Tributário Internacional não detém natureza estritamente técnica e imparcial. Pelo contrário: o que se observa é o nítido interesse de grande parte dos Estados exportadores de capital, capitaneados pela OCDE, de adaptar tais regras para majorar o escopo de sua jurisdição tributária. Nesse cenário, as discussões jurídicas travadas visam unicamente a fornecer justificativas palpáveis para tanto, sob a pretensa motivação de que se estaria a buscar garantir que todos os Estados do globo teriam acesso à sua “cota justa” de arrecadação sobre os serviços digitais típicos da nova era digital.

A primeira conclusão a ser apresentada, portanto, é a de que não se pode impedir que os demais Estados também avaliem a implementação de medidas internas que privilegiem os seus próprios interesses. Não há, em nenhuma das recomendações da OCDE ou dos Estados majoritariamente exportadores de capital, fundamentos jurídicos que estejam descolados dos interesses políticos que orientaram a sua formulação.

Mais do que isso: é de suma importância que os Estados majoritariamente importadores de capital também participem ativamente dos debates que vêm sendo travados sobre o tema, com a formulação de estudos e propostas que também contemplem, na prática, os seus próprios interesses. Seria catastrófico o cenário a se desenhar em que, mais uma vez, os Estados exportadores de capital usufruíssem de seu poder e *status* político e econômico para impor suas agendas aos demais Estados, sob a pretensa motivação de que tais medidas estariam voltadas à efetivação de uma justiça tributária global.

A adoção das propostas da OCDE, portanto, não pode ser imposta aos Estados importadores de capital por meio de sanções indiretas ou de medidas que anulem os efeitos das medidas internas por eles adotadas para a atração de investimentos. Por outro lado, é também imprescindível que as consequências da adoção de tais propostas sejam detalhadamente demonstradas a todos os Estados envolvidos nesse debate, especialmente naquilo em que impactarem nos seus patamares atuais de arrecadação tributária. Seria absurda a imposição, a Estados majoritariamente importadores de capital, de medidas que reduzam a sua capacidade de efetivação de investimentos internos relevantes que atualmente é possibilitada por meio da arrecadação e dos negócios atraídos aos seus territórios.

Em segundo lugar, é preciso ressaltar as especificidades que envolvem a prestação de Serviços Digitais Automatizados (SDA) e que reforçam a jurisdição tributária dos Estados para a sua tributação quando prestados em seus respectivos territórios. Como dito, a era digital trouxe relevantes impactos em toda a sociedade, com alterações significativas na dinâmica das interações humanas que não podem ser ignoradas no âmbito do Direito Tributário Internacional.

As referidas alterações não estão restritas ao fato de que as empresas digitais podem prestar serviços em todo o globo sem que constituam estabelecimentos permanentes em todos os Estados em que atuam, o que tem sido o foco atual das discussões travadas sobre a Economia Digital. Na realidade, a mais significativa revolução promovida na era digital é o impacto do ciberespaço na vida de todos os indivíduos conectados à internet, à medida em que as relações e as interações, antes palpáveis, passaram a ser paulatinamente substituídas por manifestações exclusivamente virtuais.

Na atualidade, a vida humana é permeada por interações digitais, as quais vêm sendo continuamente estimuladas a partir de cada novo desenvolvimento tecnológico. Na vitrine virtual da vida humana, as pessoas não se desprendem de seus respectivos avatares, os quais são efetivas representações de sua personalidade e de sua intimidade. Para que determinado indivíduo seja conhecido por seus pares, não se faz necessária qualquer interação presencial. Pelo contrário: muitos são os indivíduos cujas vidas são acompanhadas, em detalhes, por pessoas desconhecidas ou até mesmo por usuários anônimos.

Nesse cenário, a maior transformação que se observa na dinâmica da prestação de serviços digitais é o nível de personalização que se pode atingir apenas por meio da coleta constante e do processamento dos dados daqueles aos quais são direcionados. Não se trata apenas de alcançar tais usuários por vias remotas, mas de influenciá-los ativamente por meio da exposição individualizada e específica de conteúdos que incentivem a sua interação e, em última medida, direcionem os seus comportamentos.

O que se observa, na prática, é o efetivo rompimento de todas as barreiras que antes resguardavam os direitos individuais à privacidade e ao exercício pleno de sua liberdade. Esse é o fator preponderante e mais relevante na prestação dos SDA: o elevado grau de personalização dos perfis individuais continuamente mapeados com base em interações pela internet e o seu foco individual nos usuários das plataformas gratuitamente oferecidas aos quais serão direcionados conteúdos patrocinados.

Em outras palavras, as empresas prestadoras de SDA não rentabilizam apenas a potencial exposição aleatória e não criteriosa de conteúdos patrocinados em suas plataformas, mas a sua exposição automatizada direcionada e proposital para influenciar diretamente no comportamento dos usuários dessas mesmas plataformas. E é de suma importância ressaltar que essa interação direcionada se dá no território dos Estados em que estão geolocalizados esses usuários, o que, pelo princípio da territorialidade, asseguraria a sua jurisdição fiscal para a tributação de tais serviços.

Todos os elementos de conexão já estudados e adotados no âmbito do Direito Tributário Internacional sempre foram compreendidos com base no princípio da territorialidade. No que tange aos SDA, a sua prestação somente é possibilitada por meio da interação direta dos usuários aos quais são direcionados, o que já seria suficiente para que os Estados passassem a tributá-los quando prestados em seus territórios.

Não fosse o bastante, a própria dinâmica narrada acima evidencia que a sua prestação não se restringe apenas à exposição de conteúdos em determinado território, mas no efetivo direcionamento dos comportamentos dos usuários que nele estejam geolocalizados. O que se

rentabiliza, na prática, é o comportamento previsível e desejável por parte desses usuários, que são o próprio produto (e a conseqüente fonte de rendimento) dos SDA.

Ainda que nenhum Estado tivesse a efetiva pretensão de tributar tais serviços mesmo quando prestados em seu território, ainda assim não se pode menosprezar a importância de que a sua prestação fosse devidamente fiscalizada como forma de garantir a proteção dos dados pessoais dos usuários aos quais são direcionados, à medida que a prestação dos SDA depende da constante coleta, processamento e rentabilização de tais dados. Nesse ponto, é de se ressaltar que a relevância de tal fiscalização apenas se tornaria mais evidente caso tal direito venha a ser alçado expressamente à condição de direito humano autônomo no plano internacional (e não como mero desdobramento dos direitos humanos à privacidade e à liberdade).

Para o Estado Brasileiro, como já observado, o exercício de fiscalização de tal natureza já é medida que se impõe em razão da sua inserção no rol de direitos e garantias fundamentais a serem obrigatoriamente assegurados a todos os cidadãos brasileiros, por meio da competência constitucionalmente atribuída à União Federal para tanto. Em outras palavras, o Brasil já está obrigado a fiscalizar tais operações independentemente de qualquer interesse ou viés arrecadatório, de forma que o exercício de sua jurisdição sob a perspectiva fiscal apenas poderia contribuir para a efetivação da proteção dos dados pessoais de seus cidadãos.

Por esse motivo, para que o Estado Brasileiro pudesse exercer de forma adequada a sua jurisdição tributária sobre a prestação de tais serviços, seria impositiva: (i) a observância de todas as normas internas que limitam o poder de tributar e da repartição material de competências tributárias atualmente vigente com base nas espécies tributárias inseridas na CRFB/1988; (ii) o cumprimento das regras específicas aplicáveis à(s) espécie(s) tributária(s) escolhidas para tanto; e (iii) a prescrição de normas sancionatórias cuja aplicação esteja restrita ao seu território. Paralelamente, seria recomendável: (i) a edição de obrigações tributárias acessórias que fossem condizentes com a espécie tributária adotada e que atendessem, na máxima medida possível, ao princípio da praticidade; (ii) a dosimetria de sanções com base na gravidade das infrações observadas, de forma que a maior punição prevista na LGPD (a suspensão de seus serviços em todo o território brasileiro) apenas fosse aplicada aos casos de reiterada negativa de prestação de informações e esclarecimentos pelas empresas prestadoras de SDA em território brasileiro; (iii) o direcionamento de tais obrigações acessórias e exigências a eventuais filiais das empresas prestadoras de SDA que estejam sediadas em território brasileiro; e (iv) a participação ativa do Estado Brasileiro nos debates promovidos sobre a Economia Digital e a apresentação das medidas que pretendesse adotar, com vistas a minimizar as potenciais represálias que poderiam ser impostas às empresas e agentes brasileiros em caso

de adoção unilateral e abrupta de qualquer medida tendente à tributação da prestação de SDA, ainda que seja evidente a sua ocorrência em território brasileiro.

A adoção de tais medidas, como dito, tem o potencial de contribuir ativamente para a edificação de uma justiça tributária global em que efetivamente os demais Estados (que não os majoritariamente exportadores de capital) sejam ouvidos, liderança essa que já vem sendo exercida, em certa medida, pelo Estado Brasileiro. Isso porque, embora não seja (ainda) membro efetivo da OCDE, o Estado Brasileiro já tem participado de muitas das discussões travadas pela organização, especialmente por meio da presença de especialistas brasileiros nos comitês técnicos, grupos de trabalho e seminários da organização.

A tendência que se tem observado é de que os serviços digitais sejam cada vez mais personalizados, o que apenas tornará mais relevante a atuação de cada Estado nas prestações direcionadas a seus respectivos cidadãos. Por esse motivo, é de suma importância que as medidas a serem adotadas sejam imediatamente estudadas, de forma a minimizar os impactos negativos da total ausência de fiscalização e da consequente desproteção dos dados pessoais de usuários apesar da sua evidente rentabilização por meio da prestação de SDA.

Às pesquisas jurídicas não cabe prever ou induzir interesses políticos específicos. Mas é de suma relevância que cada vez mais questionamentos sejam levantados sobre a promoção contínua de maior grau de personalização nos serviços prestados no âmbito da Economia Digital, não apenas por seus possíveis desdobramentos em matéria fiscal, mas pelas demais potenciais consequências, desejáveis ou não, que poderão ser observadas em toda a sociedade global.

A vida humana se transformou profundamente nas últimas décadas. Não se pode conceber, portanto, que as discussões no plano do Direito Tributário Internacional permaneçam presas a critérios materiais tangíveis edificados no século passado, especialmente quando a observância de um dos dois elementos de conexão tradicionalmente consagrados (a fonte de rendimento) já permitiria a tributação, por cada Estado, da prestação de SDA direcionados a usuários geolocalizados em seus respectivos territórios.

REFERÊNCIAS

- ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A Realização da Renda da Pessoa Jurídica. Novas Impressões sobre o Conceito de Aquisição da Disponibilidade Econômica ou Jurídica da Renda.** São Paulo: IBDT, 2021.
- ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. **Tributação Internacional da Renda: a competitividade brasileira à luz das ordens tributária e econômica.** São Paulo: Quartier Latin, 2014. cap. 1, p. 29-87.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária.** 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- AVI-YONAH, Reuven S. A Tributação Internacional do Comércio Eletrônico. **Revista Internacional de Direito Tributário – ABRADT, vol. 6.** Belo Horizonte, 2006, p. 417-474.
- BAKER, Philip; SAKANE, Elise M.; ROLIM, João Dácio. A Tributação Internacional no Século XXI. **Direito Tributário Atual, n. 19,** p. 41-51.
- BAL, Aleksandra; GUTIÉRREZ, Carlos. **Taxation of the Digital Economy. In International Tax Structures in the BEPS Era: an Analysis of Anti-Abuse Measures.** Amsterdam: IBFD, p. 1-17, 2015.
- BALEEIRO, Aliomar. Revisão e atualização: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Limitações Constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. **Taxing Where Value is Created: What's 'User Involvement' Got to Do With It?** SSRN, 2018. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3258387>. Acesso em: 10 jun. 2021.
- BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 01 set. 2020.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm . Acesso em 23 ago. 2018.
- BRASIL. **Decreto n. 678, de 6 de novembro de 1992 – Promulga a Convenção Americana sobre Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), de 22 de novembro de 1969.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d0678.htm. Acesso em: 13 abr. 2023.
- BRASIL. **Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc45.htm. Acesso em: 13 abr. 2023.

BRASIL. **Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 – Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD)**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm. Acesso em: 13 abr. 2023.

BRAUNER, Yariv; PISTONE, Pasquale. Some Comments on the Attribution of Profits to the Digital Permanent Establishment. **Bulletin for International Taxation**, vol. 72, n.4, 26 mar. 2018.

BRIGAGÃO, Gustavo. Economia Digital e Tributação: Plano de Ação 1 do Projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) e o Panorama Brasileiro. *In*: MATA; BERNARDES; LOBATO. **Tributação na Sociedade Moderna: Economia Digital, Compliance Tributária, Direitos Sociais e Reforma Tributária**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2019.

CASIRAGHI, Caio; STALKER, David. Digitalization of the Economy in the international context: the state of play in the European Union. *In*: ROCHA, Sergio André. (Coord.). **Tributação Internacional e Digitalização da Economia**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 22-45.

CASTELLS, Manuel. **A sociedade em rede: a era da informação: economia, sociedade e cultura**. 8. ed. São Paulo: Paz e Terra, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Introdução à teoria geral do direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, 2000, v. 38, p. 283-334.

CORMEN, Thomas H. **Algorithms Unlocked**. Cambridge: The MIT Press, 2013.

COUZIN, Robert. **Corporate Residence and International Taxation**. Amsterdam: Online Books IBFD, 2002, Seç. 3.

D'AMATO, Anthony. International Law and Regulation of the Internet. *In*: **Kentucky Law Journal**, vol. 89, 2000, p. 575-579.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar**. São Paulo: Noeses, 2009.

DONEDA, Danilo. A Proteção dos Dados Pessoais como um Direito Fundamental. **Espaço Jurídico**, v. 12, n. 2, p. 91-108, jul./dez. 2011.

DOURADO, Ana Paula. **Governança Fiscal Global**. Coimbra: Almedina, 2017.

DUTTON, William H. The Internet of Things. *In*: **Foresight Horizon Scanning Papers**, 2013.

FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

G1. **Montana se torna o primeiro estado americano a banir o TikTok.** 17 maio 2023. Disponível em: <https://g1.globo.com/tecnologia/noticia/2023/05/17/montana-se-torna-o-primeiro-estado-americano-a-banir-o-tiktok.ghtml>. Acesso em: 18 maio. 2023.

GALDINO, Guilherme. **A Residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação.** São Paulo: IBDT, 2022.

GATES, Bill. **A Estrada do Futuro.** Tradução Beth Vieira *et al.* São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário.** 1. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. Recent Developments in Brazil Regarding the Indirect Taxation Of Services in the Digital Economy. **Tax Notes International**, 1 abr. 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Sobre o futuro da tributação: a figura dos intangíveis.** Direito Tributário Atual, v. 25, p. 108-120, 2011.

GUERRA, Sidney. **Direito Internacional dos Direitos Humanos.** São Paulo: Saraiva, 2011.

GUPTA, Ipsia; NAIR, Siddant. **Taxation in the Information Technology Era: The journey from 'Business Connection' to 'Significant Economic Presence'.** 2019. p. 5. Disponível em: <https://ilt.taxmann.com/expert-article-misc.aspx>. Acesso em: 18 mai. 2020.

LAMENSCH, Marie. **European value added tax in the digital era: A Critical Analysis and Proposals for Reform.** Amsterdam: IBFD, 2015.

LARKING, Barry. A Review of Comments on the Tax Challenges of the Digital Economy. **Bulletin for International Taxation.** Vol. 72. N. 4, 26 mar. 2018.

MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Teoria crítica do direito tributário internacional.** Belo Horizonte: Letramento, 2020.

MAYER-SCHÖNBERGER, Viktor; CUKIER, Kenneth. **Big Data.** Boston/New York: Eamon Dolan/Houghton Mifflin Harcourt, 2014.

MUNIZ, Eduardo; SANTOS, Marco Alexandre dos. Tributação na era da internet: soberania e os novos pilares internacionais. *In:* ROCHA, Sergio André. (Coord.). **Tributação Internacional e Digitalização da Economia.** Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 46-74.

NETTO, Agostinho do Nascimento; CAMPOS, Juliana Candido. A Ação 11 do Projeto BEPS da OCDE e seus Possíveis Efeitos no Brasil. *In:* GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. (Org.). **A Tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 1-18.

OECD. **Addressing Base Erosion and Profit Shifting.** Paris: OECD Publishing, 2013a.

OECD. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.** Paris: OECD Publishing, 2013b.

OECD (2015), **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)**. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/model-tax-convention-on-income-and-oncapital-full-version-9a5b369e-en.htm>. Acesso em: 12 jul. 2021.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018**. Paris: OECD Publishing, 2018.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing, 2020a, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>. Acesso em 20 fev. 2021.

OECD. **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**. Paris: OECD Publishing, 2020b. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Disponível em: <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>. Acesso em 26 fev. 2021.

OECD. **The OECD at 60: 60 Years of Consensus Building**. OECD Publishing, Paris, 2020d. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/afb7f6a8-en>. Acesso em: 26 fev. 2021.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1.

NETTO, Agostinho do Nascimento; CAMPOS, Juliana Candido. A Ação 11 do Projeto BEPS da OCDE e seus Possíveis Efeitos no Brasil. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo. (Org.). **A Tributação Internacional na Era Pós-Beps: Soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 1-18. PINHEIRO, Patrícia Peck. **Proteção de Dados Pessoais: Comentários à Lei n. 13.709/2018 – LGPD**. São Paulo: Saraiva, 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. **Revista Direito GV**, vol. 4, n. 1, 2008, p. 135-163. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1808-24322008000100007>. Acesso em: 20 jan. 2023.

PISTONE, Pasquale; HONGLER, Peter. **Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy**. Working Paper, n. 20, IBFD, 2015.

RAMOS, André de Carvalho. **Curso de Direitos Humanos**. 6. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

RENAULT, Felipe Kertesz. **Competência tributária internacional e economia digital**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

REZEK, José Francisco. **Direito Internacional Público**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROCHA, Sergio André. The Other Side of BEPS: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. In: ROCHA, Sergio André. CHRISTIANS, Allison. (ed.) **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. The Netherlands: Kluwer Law International BV, 2017, p. 179-200.

ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROCHA, Sergio André. **‘Old Bottles or New Bottles: Time to Break the Bottle! In Favor of Broader Source Country Taxing Rights**. Disponível em:

<http://kluwertaxblog.com/2018/06/20/old-bottles-new-bottles-time-break-bottle-fav-or-broader-source-country-taxing-rights/>. Publicado em 20 jun. 2018.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEROBA, Luiz Roberto; ALHO NETO, João; CARPINETTI, Ana Carolina; SANTOS, Stella Oger Pereira dos; ESTEVÃO, Elena Tavares Esteves. **Tributação na era digital: Renda X Consumo. Portal JOTA. Publicado em 19 out. 2017**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-19102017>. Acesso em: 16 ago. 2018.

SANTOS, Milton. **Por uma outra globalização: do pensamento único à consciência universal**. 15 ed. Rio de Janeiro: Record, 2008.

SANTOS, Milton. **Metamorfoses do Espaço Habitado: Fundamentos Teóricos e Metodológicos da Geografia**. 6 ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2014.

SAPIRIE, Marie. Permanent Establishment and the Digital Economy. **Bulletin for International Taxation**. Vol. 72. N. 4, 26 mar. 2018.

SARFO, Nana Ama. Finding Middle Ground over Unilateral Digital Taxation. **Bulletin for International Taxation**. Vol. 72. N. 4, 26 mar. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang; SAAVEDRA, Giovani Agostini. Fundamentos Jusfilosóficos e Âmbito de Proteção do Direito Fundamental à Proteção de Dados Pessoais. **RDP**, Brasília, Volume 17, n. 93, 33-57, maio/jun. 2020.

SCHÖN, Wolfgang. **One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy**. Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance No. 2019-10, 2019. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3409783>. Acesso em 20 fev. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SEN, Amartya. **Pathologies of Power: health, human rights and the new war on the poor**. Berkeley: University of California Press, 2003.

SHAW, Malcolm N. **International Law**. Sixth edition. New York: Cambridge University Press, 2008.

SHEPPARD, Lee A. Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes. **Bulletin for International Taxation**. Vol. 72. N. 4. Special Issue, 26 mar. 2018.

SILVA, Mauro. Direito ao desenvolvimento e fonte de pagamento: em busca de fundamentos jurídicos para a divisão interestatal de tributar a renda. **Direito Tributário Atual**. Vol. 19. São Paulo: Dialética, 2005.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais contra a Bitributação: Regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares – Série Doutrina Tributária v. XIX**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SINGH, Rav P. AGARWAL, Vinti. **Taxation of Digital Economy in India: The Way Forward**. Vidhi Centre for Legal Policy. 2019. Disponível em: <https://ilt.taxmann.com/expert-article-misc.aspx>. Acesso em: 16 fev. 2020.

STIGLITZ, Joseph E. **Globalização: como dar certo**. São Paulo: Companhia das Letras, 2007.

TANZI, Vito. Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites. **Working Papers**, n. 181, International Monetary Fund, 2000.

TEIXEIRA, Alexandre Alkmim. **Tributação Internacional e Incentivos Fiscais**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. ver., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

UCKMAR, Victor et al. **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

UNITED NATIONS. Department of Economic & Social Affairs. **Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**. New York: United Nations, 2017. Disponível em: https://www.un.org/esa/ffd/wpcontent/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf. Acesso em: 11 jul. 2021.

VALADARES, Heloisa de Carvalho Feitosa. Proteção de Dados Pessoais Como Direito Humano: Unicidade na Fundamentalidade e Contribuições para a Convergência Regulatória. **Anais de Artigos Completos do VII CIDH Coimbra 2022**, vol. 4. Edições Brasil, 2023, p. 81-95.

VATARI, Luis Claudio Yukio. **Conflito de Competência ICMS e ISSQN: novos serviços da era digital**. Dissertação de Mestrado. Fundação Getúlio Vargas – FGV. São Paulo, 2016.

WESTBERG, Björn. Taxation of the Digital Economy – An EU Perspective. In: **European Taxation**, v. 54, n. 12, p. 541-544, 2014.

WU, Timothy S. Cyberspace Sovereignty: The Internet and the International System. In: **Harvard Journal of Law & Technology**. vol. 10, n.3, 1997, p.647-665.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

XAVIER, Alberto; ESTRADA, Roberto Duque; EMERY, Renata. Países com Tributação Favorecida e Regimes Fiscais Privilegiados. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 168, p. 7-17, set. 2009.

ZILVETI, Fernando Aurelio. A Tributação sobre o Comércio Eletrônico – O Caso Amazon. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 26. São Paulo: 2011.