

## Tributação da renda na economia digital: ações mundiais e implementação no Brasil

## Income taxation in the digital economy: global actions and implementation in Brazil

*Aline Guiotti Garcia(1); Hadassah Laís de Sousa Santana(2); Liziane Angelotti Meira(3)*

1 Mestre em Políticas Públicas e Governo da Fundação Getulio Vargas. Advogada. Especialista em Direito Tributário. Professora e Seminarista no IBET/Goiânia.

E-mail: [alinegarcia@gmail.com](mailto:alinegarcia@gmail.com) | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-2992-3744>

2 Professora e Pesquisadora do Mestrado em Políticas Públicas e Governo na Escola Políticas Públicas e Governo da Fundação Getulio Vargas (EPPG/FGV).

E-mail: [hadassah.santana@gmail.com](mailto:hadassah.santana@gmail.com) | ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9453-3200>

3 Professora, Pesquisadora e Coordenadora Adjunta do Mestrado em Políticas Públicas e Governo na Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas (EPPG/FGV).

E-mail: [lizianemeira@gmail.com](mailto:lizianemeira@gmail.com) | ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8402-8590>

**Revista Brasileira de Direito**, Passo Fundo, vol. 19, n. 2, e4855, maio-agosto, 2023 - ISSN 2238-0604

[Received/Recebido: junho 5, 2023; Accepted/Aceito: agosto 14, 2023;

Publicado/Published: novembro 30, 2023]

DOI: <https://doi.org/10.18256/2238-0604.2023.v19i2.4855>

Como citar este artigo / How to cite item: [clique aqui! / click here!](#)

## Resumo

O propósito do presente artigo é analisar as iniciativas de tributação da renda das grandes empresas de tecnologia. Para tanto, foi implementada pesquisa na literatura a fim de observar análises e expectativas dos governos em relação à tributação. Este estudo aborda a situação hodierna do Sistema Tributário Brasileiro, notadamente no que diz respeito à tributação internacional da renda em comparação com outros países, considerando as diretrizes da OCDE. Apresentam-se ainda as iniciativas brasileiras que objetivam a tributação das novas tecnologias, bem como analisam-se as dificuldades de implementação das diretrizes internacionais pelo Brasil, dadas as suas peculiaridades. O tema mostrou-se bastante amplo e com possibilidades para novas pesquisas, que poderão se aprofundar na questão da conciliação do cenário internacional e do imposto digital com os desígnios soberanos brasileiros.

**Palavras-chave:** Economia Digital; Tributação 4.0; Imposto de Renda; Big Tech; Tecnologia.

## Abstract

The purpose of this article is to analyze the income tax initiatives of large technology companies. For that, a literature search was implemented in order to observe government analyzes and expectations in relation to taxation. This study addresses the current situation of the Brazilian Tax System, notably with regard to international income taxation in countries, considering the guidelines of the OECD. It also presents the brazilian initiatives that aim the taxation of new technologies, as well as analyzing the difficulties of implementing international guidelines by Brazil, given its peculiarities. The topic proved to be quite wide and with possibilities for further research, which could deepen the question of reconciling the international scenario and the digital tax with brazilian sovereign designs.

**Keywords:** Digital Economy; Taxation 4.0; Income tax; Big Tech; Technology.

## 1 Introdução

Na era da revolução digital, as empresas Apple, Netflix, Google, Amazon, Facebook apresentaram exponencial crescimento considerando a adesão de consumidores aos serviços prestados. De acordo com RIBEIRO (2019), o movimento foi realmente muito expressivo. As atividades comuns no passado, como locar um filme em uma locadora ou consultar um mapa, foram totalmente substituídas. Os usuários dos serviços digitais alcançam a cifra dos milhões e o número cresce diariamente. A tecnologia está cada vez mais presente, seja para lazer, seja como uma ferramenta de trabalho ou estudo, seja para apenas facilitar o cotidiano e melhorar serviços que já existiam.

Para alcançar o patamar atual, estas empresas foram extremamente inovadoras em sua forma de gerar valor. A UBER, mesmo sendo uma grande empresa de transporte de passageiros, não possui veículos em sua frota. O grupo ALIBABA, conhecida gigante do varejo virtual, não possui produtos em seu estoque. O Facebook, grande empresa de mídia, não produz nenhum conteúdo. O AIRBNB, empresa ligada à hospedagem, não é proprietária de hotéis. O serviço prestado por eles assemelha-se a um tipo de gerenciamento de dados.

Com a utilização da internet, os custos foram reduzidos e, por conseguinte, também o preço para o consumidor final, tornando as novidades ainda mais atrativas. Afinal, taxis, motoristas de entrega, aluguel de mídia ou de imóvel para temporada já existiam; mas, a maneira inovadora e barata de fornecimento destacou-se e possibilitou o crescimento do mercado consumidor e o surgimento e consolidação dessas empresas.

Foram alcançados valores antes inconcebíveis. De acordo com a PACETE (2020), ao atingir o valor de mercado de US\$ 3 trilhões em janeiro de 2022, a Apple manteve a liderança do “Clube do Trilhão”, uma lista criada pela Forbes Tech composta por Apple (US\$ 3 trilhões), Microsoft (US\$ 2,51 trilhões), Alphabet (US\$ 1,92 trilhão), Amazon (US\$ 1,73 trilhão), Tesla (US\$1,20 trilhão) e Meta (US\$ 941,74 bilhões).

Embora este seja o valor de mercado das empresas, a receita bruta registrada por elas é ainda mais surpreendente. O sítio da Apple, por exemplo, em setembro/2021 mostrou que “a empresa registrou a maior receita do trimestre para setembro, no valor de US\$ 83,4 bilhões, um aumento de 29% na comparação ano a ano, e lucro diluído de US\$ 1,24 por ação”. No caso da Meta (antigo Facebook), foram registradas receitas totais de US\$ 29 bilhões entre julho e setembro de 2021 e lucro de US\$ 9,19 bilhões. A Uber previu lucro ajustado de US\$ 25 a US\$ 75 milhões no último trimestre de 2021, embora sua receita tenha sido de US\$ 4,8 bilhões. Este resultado, divulgado em novembro/2021, foi o “primeiro resultado operacional positivo em uma base ajustada desde que a empresa foi lançada há mais de uma década”.

Diante deste cenário, tem sido questionada pelos governos e pela própria sociedade a desigualdade – na seara fiscal – entre as empresas de tecnologia e as

empresas tradicionais. Além disso, as empresas de tecnologia não costumam empregar número considerável de pessoas nos locais em que operam, embora explorem intensamente o mercado consumidor; isso que significa, em última instância, retirada de capital dos consumidores, para aquisição de serviços no exterior.

Os valores movimentados chamaram a atenção de diversos governos e da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico). Apesar de muitos dados das empresas serem sigilosos, sabe-se que essas empresas recolhem um pequeno percentual a título de tributos, especialmente quando considerada a vasta gama de países em que operam. De acordo com a Revista Exame, “análise da Bloomberg Economics no mês passado mostrou que a alíquota média de impostos das 50 maiores empresas do mundo caiu de 35,5% em 1990 para 17,4% no ano passado. Facebook (12,2%) e Amazon (11,8%) pagaram abaixo dessa alíquota em 2020”.

No Brasil, com base em dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal, o deputado federal João Maia realizou um levantamento e concluiu que estas empresas pagam 76% menos impostos sobre lucro no Brasil se comparadas com as empresas tradicionais. De acordo com o estudo de PUPO (2021), “companhias como Google e Facebook pagam valores de IRPJ (Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição sobre o Lucro Líquido) correspondentes a 4,4% do resultado líquido. Para as demais, o percentual é de 19,1%”.

Diante deste cenário e considerando as medidas que têm sido adotadas por outros países e pela OCDE em relação aos serviços prestados pelas grandes empresas de tecnologia, o Brasil deverá se debruçar sobre tais iniciativas e analisar se estabelecerá parâmetros diferentes de tributação para estas empresas ou se se alinhará às diretrizes fixadas pela OCDE, internalizando-as no país.

Assim, em face da nova realidade imposta pela economia digital, considerando o vultoso crescimento das empresas de tecnologia e as receitas movimentadas, bem como o intuito dos países de tributá-las, o presente artigo visa a contribuir com a discussão acerca da tributação da renda das empresas de tecnologia.

Busca-se verificar as dificuldades da tributação da renda das empresas de tecnologia por meio do exame das ações propostas e adotadas no mundo, especialmente aquelas sugeridas pela OCDE em seu *Global Tax Pack*. Será examinada também a posição do Brasil e as ações adotadas internamente, bem como a dificuldade na implementação aqui das sugestões oriundas da Tributação Internacional.

Para tanto, o artigo divide-se em quatro capítulos, que abordarão os principais pontos relativos à tributação das gigantes da tecnologia pelo Brasil. O primeiro apresentará a posição brasileira no âmbito da tributação internacional da renda e examinará a incorporação nacional de princípios do Direito Tributário Internacional. O segundo trará anotações sobre a denominada “Quarta Revolução Industrial”, com ênfase nos desafios criados para a tributação. O terceiro será dedicado às iniciativas da OCDE, em conjunto com diversos países, no combate às dificuldades impostas à

tributação internacional pela economia digital. No último capítulo, serão apresentadas as iniciativas brasileiras relativas à tributação da renda de tais empresas, bem como examinar-se-á a aplicação ao Brasil das diretrizes fixadas pela OCDE. Será apresentada, nas considerações finais, a percepção das autoras em relação às iniciativas brasileiras de tributação das grandes empresas de tecnologia, bem como algumas conclusões sobre as dificuldades de adaptação do Brasil às normas fixadas pela OCDE.

## 2 Tributação da renda internacional pelo Brasil

De acordo com a legislação brasileira, quem auferir renda no Brasil é tributado pelo imposto de renda, cuja incidência sobre as pessoas físicas, de maneira geral, observa a Tabela do Imposto de Renda, com suas faixas de incidência e alíquotas diferenciadas<sup>1</sup>.

Todavia, há diversas críticas à sistemática adotada em nosso país, como: (i) a tributação da renda no Brasil não seria realmente progressiva e não respeitaria a capacidade contributiva do contribuinte, como determina a Constituição Federal; (ii) a tabela do imposto de renda encontrar-se-ia defasada, porque não tem suas faixas corrigidas desde 2015, de modo que o brasileiro é sistematicamente cada vez mais tributado em razão da inflação.

A legislação exige que todo valor que entre no país, para pessoa física ou jurídica, seja declarado por quem o recebeu e, caso se trate de renda, seja devidamente tributado<sup>2</sup>. O mesmo ocorre quando valores internos são enviados para o exterior a título de remuneração; o imposto deve ser retido na fonte<sup>3</sup>. Uma pessoa estrangeira, residente no país, será tributada pelo imposto de renda, mesmo em relação a rendimentos oriundos de fontes localizadas no exterior; um brasileiro residente em outro país deverá recolher imposto de renda quando a fonte pagadora estiver localizada no Brasil. Nestes casos, há acordos para evitar a bitributação com vários países. Mas, caso não haja, poderá ocorrer essa dupla tributação.<sup>4</sup>

1 A tabela vigente pode ser conferida em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>.

2 O Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR), no seu art. 1º, *caput*, prevê que: “As pessoas físicas que perceberem renda ou proventos de qualquer natureza, inclusive rendimentos e ganhos de capital, são contribuintes do imposto sobre a renda, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou profissão.”

3 O Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR), no seu art. 1º, §2º, dispõe: “As pessoas físicas residentes no exterior terão suas rendas e seus proventos de qualquer natureza, inclusive os ganhos de capital, percebidos no País tributados de acordo com as disposições contidas nos Capítulos V e VI do Título I do Livro III.”

4 A lista de países com os quais o Brasil celebrou acordo para evitar a bitributação está disponível no sítio: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao> Acesso em: 29 mai. 2023.

No que tange às pessoas jurídicas sediadas no Brasil, estas deverão recolher 15% de imposto de renda sobre o lucro (seja ele apurado ou presumido), acrescido de 20% a título de adicional do imposto (IRPJ)<sup>5</sup>. Sobre base de cálculo semelhante ainda incidirá a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), cuja alíquota geral é de 9%<sup>6</sup>.

A tributação das multinacionais ocorre mediante critérios de residência (local da constituição, no Brasil) e da fonte de produção ou de pagamento. Assim, existindo um elemento de conexão entre o fato tributável e seu território (como residência/sede e local de produção do rendimento), o nexu fiscal resta demonstrando, possibilitando a tributação.

Atenta à erosão da base tributável oriunda da transferência de receitas entre diversos países, a OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) criou o BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)<sup>7</sup>, uma iniciativa que visa à atuação global com o intuito de evitar especialmente que as organizações multinacionais, mediante planejamento tributário e transferências de receitas, não sejam tributadas em nenhum país ou sejam em um quantum excessivamente baixo.

Considerando as empresas que prestam serviços e possuem subsidiárias em diversos países e evitavam a tributação através de transferências, já havia dificuldade de tributação da renda auferida. Porém, quando se trata da tributação da renda oriunda de operações com bens intangíveis; quando os consumidores estão em um Estado (fonte de pagamento), mas não há como estabelecer com precisão a localização da fonte de produção, a tributação torna-se ainda mais complexa.

Destaca-se o trabalho publicado por BARTKEVICIUS *et al.* (2020), que analisou o planejamento tributário internacional da empresa multinacional Apple. De acordo com os autores, o caso analisado demonstra como os planejamentos tributários internacionais são extremamente criativos, combinando assimetria de países diferentes para identificar lacunas legislativas que possibilitassem a redução artificial da tributação.

A legislação do imposto de renda brasileiro, na medida em que se adapta à Tributação Internacional, já está preparada para disciplinar os eventos tributáveis ocorridos em outros países. No que concerne às grandes multinacionais, a OCDE já estava no caminho para evitar a erosão da base tributável em nível mundial, permitindo que cada país tributassem *your fare share*. Entretanto, a realidade oriunda da Quarta Revolução Industrial não está abarcada pela legislação e tampouco pode ser resolvida pelos resultados internacionais alcançados até 2018 pela OCDE.

Uma das dificuldades se origina na exigência, pelas regras internacionais, de existência de estabelecimento permanente em um país para que este possa tributar o lucro relacionados aos resultados lá gerados. Como menciona REZENDE (2020),

5 Conforme o art. 225 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR).

6 Conforme o art. 3º da Lei no. 7.689, de 15 de dezembro de 1988.

7 Erosão de base tributária e transferência de lucros.

a regra internacional para tributação da renda tem como referência o local em que o lucro é gerado. Para ultrapassar o conceito fechado passou-se a levar em conta a presença econômica substantiva. Entretanto, ainda assim, não houve solução.

### 3 Quarta Revolução Industrial

#### 3.1. A quarta revolução tecnológica e a tributação 4.0

Velocidade, amplitude, profundidade e impacto sistêmico são as principais características que apontam para a ocorrência hodierna da quarta revolução industrial, como aponta SCHWAB (2016). Estas mudanças, desde o início do Século XXI, demonstram o seu potencial de alterar a sociedade como a conhecemos e, consequentemente, inovações sem precedentes ocorrem em âmbitos econômicos, industriais, governamentais, na sociedade e nos indivíduos.

Neste cenário, as mudanças e evoluções têm sido experimentadas de forma mais rápida. São mudanças que impactam todos de maneira imediata e profunda, ocasionando a transformação completa do mundo, em todos aspectos, social, econômico, cultural, do trabalho etc.

O principal ativo passa a ser o cérebro; os bens corpóreos, como tamanho físico, passam a ser um passivo, como expôs REZENDE (2020). Inovação, agilidade e capacidade de organização para aprender é o que se destaca. O autor cita uma nova estratégia de negócios denominada “Oceano Azul”:

Na proposta do Oceano azul, não se trata de buscar a melhoria da competitividade para vencer no mercado em que a empresa atua e sim buscar novos nichos de mercado, por meio de novas tecnologias, para criar valor pela inovação e inovar o modelo de negócio.

Os fatos que impulsionam as mudanças na seara negocial e os problemas enfrentados pelas administrações tributárias, com base nas afirmações de REZENDE (2020), podem ser resumidos da seguinte forma:

- (i) Mobilidade dos fatores de produção. A vastidão de capital intelectual e localização diversa dos usuários dos bens e serviços ofertados permite a disseminação das etapas de uma atividade em nível global. A palavra é interconectividade global.
- (ii) Múltiplas faces dos modelos de negócios, que podem depender da interação de grupos distintos por meio de uma plataforma. Se um lado cria externalidade positiva, para o outro, o preço por ele praticado pode aumentar.
- (iii) As inúmeras possibilidades criadas pelo avanço da computação na nuvem nos negócios digitais, que atualmente se desdobram em três modalidade: Infraestrutura



como um Serviço (IaaS), Plataforma como um Serviço (PaaS) e Software como um Serviço (SaaS).

(iv) As diferentes modalidades de pagamento e o desenvolvimento de criptomoedas, o que reflete a diversidade de formas de geração de receitas.

Neste modelo negocial, a estratégia é o valor gerado pela inovação (*value innovation*), buscando-se tornar a competição irrelevante já que o objetivo passou a ser abrir novos e incontestáveis mercados. Isso não permite que uma empresa se acomode. Afinal, os baixos custos marginais e a não rivalidade da maioria dos bens digitais permitem que novas empresas surjam a todo momento, empresas novas que podem substituir aquelas que já existem (ainda que detenham, de certa forma, alguma hegemonia no mercado) em um período relativamente curto de tempo.

A legislação, entretanto, não estava preparada para as alterações e regulamentações mostram-se necessárias, assim como a reformulação da tributação dos países. Tudo com vistas a abarcar a nova realidade. Todavia, diante das mudanças observadas e da velocidade em que ocorreram, será que as alterações legislativas não seriam logo superadas diante das inovações rápidas e recorrentes? Esta é também a preocupação de diversos analistas, como ZANETONI (2020), que ressalta a dificuldade de tributação, não apenas de negócios digitais, mas especialmente daqueles ainda não imaginados.

### 3.2 Desafios criados para a tributação e iniciativas

Os novos modelos de negócios oriundos da Revolução Tecnológica podem ser estruturados e implementados em escala global, abrindo oportunidades para o planejamento tributário e para a evasão fiscal. Afinal, a economia digital alterou o modelo negocial de forma a encorajar a flexibilidade, a inovação, o empreendedorismo e a entrega de soluções (*reponsiveness*). Assim, não há uma cadeia produtiva linear, mas sim uma rede de valor aberta e em constante mudança.

As mudanças têm concorrido para a erosão da base tributável da renda mediante o acesso de empresas a mercados em que não estão fisicamente estabelecidas. Isso ocorre pela repartição de atividades entre jurisdições de forma a gerar lucro onde a tributação é mais baixa, bem como por meio de pagamentos destinados a subsidiárias localizadas em países de tributação favorável.

Partindo desses aspectos, a União Europeia destacou as principais características da economia digital (mobilidade, formação de redes e tratamento de informações) e divulgou relatório, em 2014. Neste, afirma-se que os sistemas tributários devem ser simples, estáveis e neutros, nos seguintes termos:

- (i) não deve haver um regime especial de tributação para empresas digitais.
- (ii) a digitalização (reduz custos) favorece o surgimento de novas empresas e a ampla concorrência. Portanto, barreiras tributárias para pequenas e médias empresas que operam no mercado comum devem ser removidas.



(iii) avaliação cuidadosa de incentivos fiscais.

De acordo com o relatório mencionado, há consenso na necessidade de equidade na repartição das receitas tributárias, o que torna imprescindível um bom grau de confiança e cooperação entre os países. As dificuldades de regulamentação são tanto na tributação direta (renda), quanto na tributação indireta (consumo).

Em relação à tributação do consumo, os esforços objetivam alcançar meios que proporcionem condições equivalentes entre fornecedores domésticos e estrangeiros (*level playing field*). Por isso, o relatório defende que, em relação ao VAT (*Value Added Tax*), deve ser aplicado o princípio do destino. Por outro lado, em relação à tributação da renda, defende a observância do princípio da fonte, do qual derivou a regra do estabelecimento permanente para tributar as subsidiárias das empresas multinacionais.

Entretanto, diante da economia digital, a ideia do estabelecimento permanente deve ser revista, ou melhor, deve ser superada a ideia de a tributação depender a existência de uma unidade fisicamente instalada.

Por isso, o relatório da União Europeia defendeu novo critério baseado na noção de presença econômica significativa (SEP). Como critério para identificar sua existência, propôs a adoção do conceito de Presença Digital Efetiva. Por meio de informações sobre a atividade do utilizador na cadeia de geração de valor, seria definida a existência de um estabelecimento virtual permanente, cuja caracterização dependeria de critério objetivos, como: (i) gerar mais de sete milhões de euros em receitas em um país-membro; (ii) ter mais de cem mil usuários no mesmo estado-membro; (iii) gerar mais de três mil contratos para prestação de serviços digitais entre provedores e usuários em um ano.

A proposta era de que o tributo, conforme expõe REZENDE (2020), apenas aplicado a empresas com receitas anuais mundiais de 750 milhões de euros e receitas na UE de 50 milhões de euros, fosse coletado pelo estado-membro em que o usuário está localizado mediante uma alíquota de 3%.

A ideia, em termos gerais, é o reconhecimento da importância do valor gerado pelo mercado consumidor para o lucro acumulado em outros países. Tentou-se estabelecer um regime provisório, mas ainda assim medidas unilaterais foram realizadas. Por outro lado, o avanço tecnológico poderá contribuir para a maior eficiência e efetividade das administrações tributárias.

## **4 OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico)**

A pedido do G20 e também em razão da reiterada erosão fiscal e desvio de lucros tributáveis de forma artificial para países com baixa tributação, a OCDE criou o *Base Erosion and Profit Shifting Project* (Projeto BEPS), mediante o qual 15 ações foram

cristalizadas, algumas relacionadas à tributação na era digital<sup>8</sup>.

Destaca-se que, desde 1920, a regra da tributação internacional sobre a renda baseava-se no princípio “origem da riqueza”, que serviu de base à ficção jurídica denominada estabelecimento permanente, cuja definição consta no artigo 5º do Modelo OCDE. Entretanto, de acordo com os diversos relatórios da organização<sup>9</sup>, o resultado do não acompanhamento da legislação diante da evolução tecnologia e dos modelos de negócios dela oriundos ocasionavam planejamentos tributários arrojados e, por vezes, evasão fiscal a nível internacional.

Sendo assim, as ações 1 e 7 do Projeto BEPS chamaram atenção por objetivarem alterar as regras sobre a tributação internacional da renda. Todavia, elas não são direcionadas à economia digital, razão pela qual, em março de 2018, a organização divulgou um relatório sobre os novos desafios e criou o Grupo Inclusivo (*Inclusive Framework - IF*) baseado em dois pilares, denominado *global tax pack*.

Como as medidas demandam adoção em nível mundial para que tenham eficácia, a confiança e cooperação entre os países é imprescindível. Por isso, embora possam ser prejudiciais para o consenso comum universal, o relatório da OCDE menciona algumas medidas unilaterais adotadas por países, supostamente como opções temporárias: (i) modificação dos limites mínimos para caracterização de um estabelecimento permanente; (ii) a tributação na fonte ou a adoção de *turnover taxes*; (iii) a criação de regimes tributários específicos.

#### 4.1 BEPS, ACTION 1

No âmbito da tributação internacional da renda, rejeita-se a ideia de que empresas não sejam tributadas em nenhum dos países ou sejam minimamente tributadas. Esta é exatamente a ideia do BEPS, como já mencionado, uma iniciativa da OCDE que visa à atuação global dos países diante de grandes multinacionais. Entretanto, conforme explica DIAS (2020), as soluções inicialmente apresentadas não foram implementadas em nível internacional, o que resultou na adoção de medidas unilaterais por diversos países, reconhecidas pela OCDE, tais como: (i) aplicação de limites alternativos para estabelecimento permanente; (ii) retenções na fonte; (iii) tributos sobre volume de negócio (*turnover taxes*); e (iv) regimes tributários especiais para grandes companhias multinacionais.

O relatório final da ação 1 do Projeto BEPS destacou as seguintes alternativas relativas ao nexa necessário para a tributação: (i) novo conceito de “presença econômica

8 As 15 ações podem ser conferidas em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions>.

9 A título de exemplo, cita-se:

- O relatório de 2015 da OCDE: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*.

- O relatório de 2015 da OCDE: *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*.

significativa”, ao invés do estabelecimento permanente; (ii) imposto de renda retido na fonte para alguns tipos de transações internacionais; (iii) uma taxa de equalização digital. Entretanto, verificou-se a dificuldade de adaptação das regras existentes aos novos objetivos. Assim, ainda que bem intencionada, a ação 1 não apresentou qualquer recomendação, deixando a cargo dos países contratantes a escolha.

Tais soluções, porém, já não resolvem os problemas oriundos da economia digital. A manutenção do direito da tributação dos lucros nos países onde as empresas possuem sua sede física (estabelecimento permanente) não abarca a realidade. Afinal, a digitalização e globalização diante da economia digital, agravadas pela pandemia do coronavírus, aumentaram as vulnerabilidades existentes no sistema atual.

Por outro lado, mostra-se relevante o destaque de ZANETONI (2020) sobre a preocupação demonstrada no relatório com a capacidade contributiva das empresas, a fim de que a tributação não seja um empecilho aos novos negócios: “Concomitantemente, a incapacidade de empresas com margens baixas de absorver um imposto sobre a receita bruta (por exemplo: empresas jovens e emergentes) surgiu como outra grande preocupação”.

## 4.2 BEPS, ACTION 7

Outra das ações que se destacou em relação à tributação da economia digital foi a ação 7 do Projeto BEPS, cujo relatório final propôs mudanças na definição de estabelecimento permanente do artigo 5º do Modelo OCDE com o objetivo de garantir a criação de uma presença tributável no país no qual o valor é criado.

De acordo com BEZ-BATTI (2018), a ação 7 do Projeto BEPS revisou a definição de Estabelecimento Permanente com o objetivo de evitar o uso de estratégias utilizadas pelos contribuintes para contornar a existência desses estabelecimentos. O autor destacou três frentes:

- (a) enfrentar manobras que obstem o reconhecimento de um EP através de comissários e estratégias similares; (b) enfrentar manobras que obstem o reconhecimento de um EP através das exceções do art. 5 (4); (c) enfrentar outras estratégias que obstem o reconhecimento de um EP (por exemplo, fragmentando duas ou mais atividades entre as diferentes partes relacionadas).

Para tanto, foram alterados os parágrafos 4º (isenções de atividades específicas), 5º (cláusula de agente dependente) e 6º (cláusula de agente independente) do mencionado artigo, visando a restringir o escopo das isenções de atividades específicas, ampliar a definição de agente dependente e restringir a definição de agente independente. Ademais, o parágrafo 4.1 (cláusula antifragmentação) e o parágrafo 8º (empresa intimamente relacionada) foram acrescentados ao dispositivo.

Todavia, mesmo com as mudanças, a presença física mediante estabelecimento permanente ainda é apontada como o nexo da tributação pelo Modelo OCDE.

### 4.3 GLOBAL TAX PACK

Em 13 de fevereiro de 2019, como parte do Projeto BEPS, a OCDE abriu consulta pública para comentários sobre questões pontuais e relevantes relacionadas aos desafios tributários da digitalização da economia e possíveis soluções. Daí, de acordo com ZANETONI (2020), originaram três propostas com o fim de revisar as regras existentes para alterar os conceitos de (i) participação do usuário; (ii) *marketing intagibles*; e (iii) presença econômica significativa visando a atribuição de nexo para a tributação.

Em 31 de maio de 2019, foi criado um programa de trabalho destinado à economia digital e sua tributação, denominado por alguns de BEPS 2.0. O Grupo Inclusivo (*Inclusive Framework - IF*), que reúne mais de 130 países, tem por objetivo discutir propostas para um consenso mundial em torno de uma reforma nas regras tributárias internacionais atuais, visando que grandes multinacionais paguem sua parte na tributação com certeza e segurança, independente de onde operem. A partir deste grupo foi criado o *GLOBAL TAX PACK*, cujas propostas são divididas em dois pilares:

Pillar One will ensure a fairer distribution of profits and taxing rights among countries with respect to the largest MNEs, including digital companies. It would re-allocate some taxing rights over MNEs from their home countries to the markets where they have business activities and earn profits, regardless of whether firms have a physical presence there.

Pillar Two seeks to put a floor on competition over corporate income tax, through the introduction of a global minimum corporate tax rate that countries can use to protect their tax bases.

De acordo com a OCDE, o imposto digital mínimo, em nível mundial, deverá ser de 15% sobre os lucros obtidos. Estima-se que tal imposto gere anualmente cerca de US\$ 150 bilhões em receitas fiscais globais adicionais. Entretanto, caberá a cada país implementar tal regra, bem como regulamentá-la. E, de fato, não poderia ser diferente. Porém, é possível imaginar a dificuldade de inserir o imposto digital no Brasil, ante o nosso sistema tributário constitucionalmente delineado e complexo. É também possível imaginar claramente a dificuldade de pequenos países em cobrar o cumprimento da regra de grandes empresas.<sup>10</sup>

10 Entretanto, a Comissão Europeia apresentou, em dezembro de 2021, proposta para que os 27 países-membros passem a cobrar de grandes empresas, no mínimo, 15% de impostos sobre os lucros obtidos nas operações efetivadas no âmbito do bloco.

De maneira paralela, há diversas propostas que tratam do tema. Por exemplo, em abril de 2019, a ONU divulgou o relatório *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report*<sup>11</sup>, em que estabeleceu o compromisso de analisar questões técnicas, econômicas e outras relacionadas à economia digital. Da mesma forma, em março de 2019, o Fundo Monetário Internacional divulgou o *Corporate Taxation in the Global Economy*.

Não obstante as análises e propostas, diversos países têm sido proativos na introdução de medidas para incluir as novas atividades e modelos negociais no escopo de seus sistemas tributários. Ao mencioná-las, ZANETONI (2020) assim as resumiu:

Taxas de equalização (a fim de restaurar as condições equitativas):  
Nova Zelândia, Índia, Itália, México, Chile;  
Imposto sobre Serviços Digitais (DST): França (3%), Espanha, Reino Unido, Áustria (5%), República Tcheca (7%);  
Imposto retido na fonte (como aconteceu anteriormente com os dividendos, juros e royalties): Turquia, Reino Unido, Paquistão;  
Imposto sobre publicidade digital: Comissão Europeia;  
Estabelecimento permanente digital (diluindo os requisitos de permanência e localização física e estabelecendo uma “presença digital”): Nova Zelândia, Índia, Reino Unido, Coreia do Sul;  
Imposto sobre vendas: Canadá.

## 5 Implementação no Brasil

O Sistema Tributário Brasileiro busca fundamento de validade da Constituição Federal. É nela que são definidas, por exemplo, a competência tributária dos entes federativos. Entretanto, evidentemente, as inovações percebidas são dificilmente encaixadas no texto constitucional.

A discussão é complexa. Por exemplo, diante do princípio da capacidade contributiva, há quem afirme que apenas o país de residência pode verificar as condições do contribuinte, a fim de apurar a renda universal. Entretanto, este critério é de difícil aplicação na economia digital, dada a globalização e a natureza virtual das operações. Afinal, o que anteriormente era caracterizado como atividade preparatória ou auxiliar e não poderia caracterizar a existência de um estabelecimento permanente que atraísse a tributação, agora passa a ser atividade essencial.

CORREIA NETO *et al.* (2019), embora reconheçam a necessidade de alterações na legislação, diante das peculiaridades tipicamente brasileiras de adequação de seu sistema tributário à economia digital, elencam a rigidez constitucional (definição de

11 COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL. *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy: Report*. New York, 23-26 April 2019. Disponível em [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM\\_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf). Acesso em: 27 mai. 2022.

competências e materialidades), os conflitos de competência e a autonomia financeira dos entes subnacionais, como fatores relevantes da legislação do país, capazes de impedir a adequação. Os autores ressaltam, entretanto, que os desafios e perplexidades oriundos desta nova era ainda não foram todos apresentados. Portanto, outros desafios tipicamente brasileiros ainda podem surgir.

REZENDE (2020. P. 152) deixa clara a sua conclusão: “Remendos não vão funcionar”. A nova realidade exige que conceitos tradicionais sejam postos de lado para que novos sejam criados, evitando-se os encaixes na legislação já existente. O autor afirma a necessidade de se considerar a introdução de tributos específicos. Destaca que o Brasil é um bom exemplo de problemas que serão gerados. Por exemplo, a classificação de algo como mercadoria ou serviço impactará sobremaneira sua tributação. No âmbito federal, as recorrentes revisões das normas aplicadas à economia digital, seja por meio do imposto de renda, imposto de importação ou PIS e COFINS, contribuem para a insegurança jurídica, o que, por consequência, torna o ambiente negocial brasileiro hostil ao capital internacional.

Não obstante, ARAÚJO *et al.* (2019) ressaltam que a política tributária também é instrumento de fomento da capacidade de incorporar, adaptar e produzir novas tecnologias. O incentivo, por sua vez, deve visar ganhos de eficiência e crescimento econômico. Nesta perspectiva, considerando-se tratar de tributo novo, deverá haver cuidado em sua criação. Isso porque, conforme argumentam as autoras, a desoneração fiscal para alguns sem indicação do correspondente incremento econômico, anula o potencial de aumento arrecadatório e impede a compensação da redução inicial de arrecadação.

Em relação à tributação sobre a renda, o primeiro passo indicará o objeto tributável, ou seja, o que o país pretende tributar. Em relação à receita bruta, os empresários afirmam a necessidade de serem reinvestidas para, além de gerar o crescimento da empresa, trazer benefício e grande valor para a sociedade. É justamente este o receio nas empresas, conforme observações de 2017, disponíveis no *Tax Challenges of Digitalisation – Comments Received on the Request for Input – Part II*<sup>12</sup>.

12 O Spotify argumentou: “The developments and debates around taxation of ‘highly digitalized business models’ is of substantial concern to us. Some governments appear to see ‘fair’ taxation as working only one way – the ‘digital’ enterprises that operate in many markets, should be paying tax without any substantiation in value creation and realized income. Spotify does not agree that ‘digital’ enterprises should be subject to special and differential tax rules. Today ‘digital’ is part of all enterprises big or small. Local or international. ‘Digital’ business cannot be separated from ‘other’ business as they are one and same – in varying degrees yes but inseparable. The BEPS actions 2-15 have in our view created a very solid basis (not perfect but impressively good given the time to development and the extreme complexity of the matters addressed) which given time to take effect, will ensure that income generated by international business is taxed where the value giving rise to the income has been created. Any departure from the fundamental – and internationally agreed – principle that income should be taxed where the value giving rise to the income has been created,



Isso porque, a depender da forma como a apuração do resultado será realizada, há sérios riscos de materialização do cenário apresentado na assertiva da Spotify, ou seja, tributação de algo que lucro não é, impactando diretamente o desenvolvimento das atividades inovadoras.

No Brasil, atualmente, não há novas formas de tributação introduzidas no ordenamento jurídico para abarcar as receitas oriundas da economia digital. A Receita Federal, muitas vezes por meio de instruções normativas, estabelece que a tributação já existente recai sobre as novas fontes.

Dentre as inovações tecnológicas, há dificuldade de enquadramento e tributação das criptomoedas. A título de exemplo, cita-se o *bitcoin*, uma moeda que não possui valor intrínseco, mas cujo valor é determinado pelo livre mercado considerando sua influência na sociedade e o seu grau de confiabilidade. Por se tratar de algo novo, a legislação não se referia a essa situação originalmente. Entretanto, a valorização dessa moeda chamou atenção.

MEIRA *et al.* (2019) realizaram análise comparativa entre criptomoedas, moedas nacionais e os ativos financeiros, tendo concluído que o caráter especulativo desta moeda é o que chama atenção do que se deduz a possibilidade de se tratar de uma grande bolha. Neste contexto das novas tecnologias, MEIRA *et al.* (2019) destacaram a necessidade de sua compreensão das novas tecnologias para que seja possível categorizá-las em uma hipótese tributária adequada. Somente após a compreensão do objeto da tributação será possível tributá-lo.

Diante desta realidade, embora já existisse o campo “Bens e Direitos” na DIRPF e a possibilidade de aplicação da legislação relativa ao ganho de capital, a Receita Federal passou a exigir que pessoas físicas ou corretoras de criptomoedas brasileiras a informem das movimentações ocorridas<sup>13</sup>. Entretanto, a internet possibilita que as operações ocorram apenas na rede do *bitcoin* ou em corretoras localizadas em outros países.

Assim, a Receita Federal, a partir da DIRPF 2021, passou a exigir a declaração da posse das moedas digitais. Esta é a forma com que os órgãos arrecadadores têm se portado diante da necessidade iminente e ausência de legislação específica quanto às inovações vistas cotidianamente.

Em relação aos ativos virtuais, tramita no Senado Federal o Projeto de Lei n. 4207/2020, cujo escopo visa a regulamentar ativos virtuais e sobre as pessoas jurídicas que exerçam as atividades ligadas a eles, bem como dispõe acerca de crimes relacionados ao uso fraudulento de ativos virtuais. Embora o projeto não trate especificamente da tributação dos ativos, ele deixa claro que se trata de ganho de capital e, portanto, esta seria a legislação aplicável.

---

and from the arm's length principle, will create very serious issues for the global economy, growth, employment and welfare. This is most evident when taxation is based on anything other than realized profits. Withholding taxes and so-called e 'qualization' levies which are based on gross payments disregarding whether the transactions have given rise to any profit at all will cause serious damage.”

13 Os arts. 1º e 6º da Instrução Normativa nº 1888/2019 estabelecem disposições neste sentido.

Ademais, tramita o Projeto de Lei n. 2358/2020, acerca da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (apelidada de CIDE-Digital). Para ser tributada a empresa, domiciliada no Brasil ou no exterior, deverá ter ou pertencer a grupo econômico que tenha, no ano-calendário anterior, receita bruta global superior a R\$ 3 bilhões e, ao mesmo tempo, receita bruta superior a R\$ 100 milhões no Brasil. A tributação será progressiva, com percentuais variando entre 1% a 5% sobre o faturamento bruto. Mas, por se tratar de uma contribuição, o produto da arrecadação será integralmente destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT), instituído pela Lei 11.540/07. Esta destinação é questionável, tendo em vista o enorme fluxo de financiamento e a possibilidade de reversão de tais valores para outra destinação?

Deve-se destacar, ainda, que no país tramitam diversos projetos de Reforma Tributária, inclusive com alterações constitucionais (como a PEC 45/2019 e a PEC 110/2019) e nenhum deles possui qualquer alteração relativa à economia digital. Além destas, o Governo Federal, por meio do Ministério da Economia, apresentou proposta dividida em 04 etapas, cujo objetivo é “simplificar para tornar o sistema tributário mais justo e menos desigual, para estimular a produtividade e o investimento, aumentando emprego e renda”<sup>14</sup>. Portanto, ainda que o sistema tributário brasileiro vá ser alterado, as mudanças necessárias para adaptação à economia digital ainda não estão sendo discutidas.

## 6 Conclusão

O presente artigo examinou as dificuldades da tributação da renda das empresas de tecnologia. Destacaram-se as medidas nacionais e internacionais existentes e também como estas não são suficientes diante da economia digital. Foram analisadas iniciativas adotadas unilateralmente por diversos países, assim como diretrizes fixadas pela OCDE, através do BEPS ou do Inclusive Framework (*Global Tax Pack*), bem como a posição do Brasil e as ações adotadas internamente.

As inovações tecnológicas vivenciadas hodiernamente, notadamente o impacto das empresas de tecnologia, são relevantes. Neste novo modelo negocial, a competitividade é alta dado o baixo custo inicial. Diante da ausência de limites físicos, o que se tem percebido é a exploração de um determinado mercado consumidor por algumas empresas e a transferência de seus lucros para outras regiões. A forma de atuação difere-se bastante daquela já conhecida, ensejando ausência de tributação da renda. Em última instância, é estabelecido um ambiente negocial bastante desequilibrado, razão pela qual diversos países, inclusive por meio de organizações

14 Cf. GOVERNO FEDERAL. Reforma Tributária. Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>. Acesso em: 05 fev. 2022.

como a União Europeia e a OCDE, tornaram consenso a necessidade de que estas empresas recolhessem a tributação condizente com a receita que auferem. Percebe-se, então, a dificuldade de tributação das inovações e a ausência de preparação das legislações, inclusive de tributação internacional, para tributá-las.

Afinal, se antes multinacionais estabeleciam diversas subsidiárias em vários países e, assim, conseguiam a tributação mínima de seus lucros, hoje os serviços são prestados de forma transnacional, assim como não é mais necessário o estabelecimento das subsidiárias.

Todavia, o presente estudo indica que, para que haja efetiva tributação, considerando a ausência dos limites físicos e tangibilidade das operações, é imprescindível o consenso, cooperação e confiança entre os países. Diversas foram as propostas apresentadas e discutidas, bem como as ações adotadas de maneira unilateral, até que, em 2021, a OCDE, por meio do Grupo Inclusivo (*Inclusive Framework - IF*), estabeleceu o *global tax pack* com a necessidade de tributação da renda das empresas de tecnologia.

No Brasil, com a necessidade iminente de tributação da renda deste tipo de serviço e ausência de legislação específica, a Secretaria da Receita Federal tem tentado incluir as receitas no sistema já existente, por meio de enquadramento na sistemática do ganho de capital. A título de exemplo, cita-se a Instrução Normativa nº 1888/2019, que dispôs sobre a necessidade de se informar à Receita a posse de criptomoedas. Paralelamente, como mencionado, tenta-se alterar a legislação para que esta abarque a nova realidade (Projeto de Lei n. 4207/2020) e criar um novo tributo específico (CIDE-Digital - Projeto de Lei n. 2.358/2020).

Diante deste cenário e do Sistema Tributário Brasileiro, fica a questão: como conciliar o cenário internacional e o imposto digital com os desígnios soberanos nacionais? O Brasil conseguirá implantar o imposto global (que poderá ser enquadrado em outra espécie tributária)? A resposta a estas perguntas devem ser objeto de novas pesquisas. Afinal, é desejável que a regulamentação não traga segurança tanto aos contribuintes, quanto aos entes arrecadadores, beneficiando o mercado explorado. O aprofundamento de estudos sobre a conciliação do cenário internacional e do imposto digital com os desígnios soberanos brasileiros mostra-se de extrema importância.

## Bibliografia

- APPLE. *Apple divulga resultados do quarto trimestre*. Disponível em <https://www.apple.com/br/newsroom/2021/10/apple-reports-fourth-quarter-results/#:~:text=A%20empresa%20registrou%20a%20maior,%24%201%2C24%20por%20a%20C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 05 fev. 2022.
- ARAUJO, A.C.M.S.; MEIRA, L.A. Cide-remessas: referibilidade, extrafiscalidade e fomento à inovação tecnológica. Fortaleza. *NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, v. 39, n. 2 jul./dez. 2019, p. 197-218. Disponível em <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/50822>. Acesso em: 24 mai. 2022.
- ARAÚJO, José Evande Carvalho. AFONSO, José Roberto R. A Tributação dos Lucros das Gigantes de Tecnologia: Possibilidades para o Brasil. In: SILVA, José Roberto Afonso; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedida, 2020.
- BARTKEVICIUS, Andrey; TRENTINI, Helena. Caso Apple: estratégias para dupla não tributação. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 7, 2020. Disponível em <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/1141>. Acesso em: 27 mai. 2022.
- BELLON, Tina; BALU, Nivedita. Uber tem 1º lucro operacional depois de mais de uma década em atividade. *CNN BRASIL*, 2021. Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/business/uber-tem-1o-lucro-operacional-depois-de-mais-de-uma-decada-de-operacao/#:~:text=A%20companhia%20previu%20lucro%20ajustado,acordo%20com%20dados%20da%20Refinitiv>. Acesso em: 05 fev. 2022.
- BEZ-BATTI, Gabriel. O conceito de estabelecimento permanente no direito brasileiro e os novos paradigmas trazidos pela ação 7 do projeto BEPS OCDE/G20. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 4, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAAtual/article/view/579>. Acesso em: 23 ago. 2023.
- COMMITTEE OF EXPERTS ON INTERNATIONAL. *Tax Issues related to the Digitalization of the Economy*: Report. New York, 23-26 April 2019. Disponível em [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM\\_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2019/04/18STM_CRP12-Work-on-taxation-issues-digitalization.pdf). Acesso em: 27 mai. 2022.
- CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. A Tributação na Era Digital e os Desafios do Sistema Tributário no Brasil. *Revista Brasileira de Direito*, Passo Fundo, v. 15, n. 1, p. 145-167, set. 2019. ISSN 2238-0604. Disponível em: <https://seer.imed.edu.br/index.php/revistadedireito/article/view/3356>. Acesso em: 24 maio 2022. doi:<https://doi.org/10.18256/2238-0604.2019.v15i1.3356>.
- DIAS, Felipe Wagner de Lima. Action 1 do BEPS, Medidas Unilaterais Adotadas por Países e seus Impactos na Tributação dos Negócios da Economia Digital. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, nº 07 p. 141-160. São Paulo: IBDT, 1º semestre de 2020.
- EUROPEAN COMMISSION. *Questions and Answers on Minimum corporate taxation*. Brussels. December 2021. Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda\\_21\\_6967](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/qanda_21_6967). Acesso em: 27 mai. 2022.

GRANT, Nico; HOROBIN, William. Maré das big techs começa a virar com acordo tributário global. *Exame*, 2021. Disponível em <https://exame.com/tecnologia/mare-das-big-techs-come-ca-a-virar-com-acordo-tributario-global/>. Acesso em: 05 fev. 2022.

GOVERNO FEDERAL. *IRPF* (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em: 05 fev. 2022.

GOVERNO FEDERAL. *Reforma Tributária*. Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria>. Acesso em: 05 fev. 2022.

MEIRA, Liziane Angelotti; COSTAL, Glauco Zerbini; LUZ, Eduardo Silva. Criptomoedas: moedas, ativo financeiro ou uma nova tulipa? *Economic Analysis of Law Review*, v. 10, n. 3, 2019. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/10310>. Acesso em: 27 mai. 2022.

MEIRA, Liziane Angeloti; SANTANA, Hadassah Laís; DALL'ORA, Fillipe Soares. Taxation Of New Technologies: The Case Of Cryptocoins. *Revista Argumentum – RA*, eISSN 2359-6889, Marília/SP, v. 20, n. 3, pp. 875-888, Set.-Dez. 2019. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1178>. Acesso em: 27 mai. 2022.

OCDE. *Convenção Modelo*. Disponível em: <https://sites.google.com/site/circoletivas/legislacao-complementar/tributacao-internacional/convencao-modelo-da-ocde>. Acesso em: 05 fev. 2022.

OCDE. Tax Challenges of Digitalisation – Comments Received on the Request for Input – Part II. Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-digitalisation-part-2-comments-on-request-for-input-2017.pdf>. Acesso em: 05 fev. 2022.

OECD. 130 countries and jurisdictions join bold new framework for international tax reform. 2021. Disponível em <https://www.oecd.org/newsroom/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>. Acesso em: 26 mai 2022.

OECD. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_9789264241046-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en). Acesso em: 27 mai. 2022.

OECD. Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report\\_9789264241220-en#page2](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page2). Acesso em: 27 mai. 2022.

PACETE, Luiz Gustavo. *Clube do trilhão*: quais são as 6 big techs que participam? *Forbes Tech*, 2022. Disponível em <https://forbes.com.br/forbes-tech/2022/01/relembre-quais-sao-as-6-big-techs-do-clube-do-trilhao/>. Acesso em: 05 fev. 2022.

PUPO, Fábio. Gigantes da tecnologia pagam 76% menos impostos sobre o lucro no Brasil. *Folha de São Paulo*, 2021. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2021/04/gi>

gantes-da-tecnologia-pagam-76-menos-impostos-sobre-lucro-no-brasil-aponta-levantamento.shtml. Acesso em: 05 fev. 2022.

RECEITA FEDERAL. *Instrução Normativa RFB nº 1888*, de 03 de maio de 2019. Disponível <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=100592>. Acesso em: 05 fev. 2022.

REZENDE, Fernando. A Revolução Digital e a Reforma Tributária. In: SILVA, José Roberto Afonso; SANTANA, Hadassah Laís (coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedida, 2020.

RIBEIRO, Gabriel Francisco. A Fila Andou. *UOL*, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.uol.com.br/tilt/reportagens-especiais/uber-netflix-spotify-e-mais-a-tecnologia-revucionou-os-servicos/#page1>. Acesso em: 24 maio 2022.

SCHWAB, Klaus. *A Quarta Revolução Industrial*. São Paulo: Edipro, 2016.

SENADO FEDERAL. Projeto de Lei n. 4207/2020. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8876623&ts=1639505186301&disposition=inline>. Acesso em: 05 fev. 2022.

UE. Expert Group on Taxation of the Digital Economy. Disponível em [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/expert-group-taxation-digital-economy\\_pt](https://ec.europa.eu/taxation_customs/expert-group-taxation-digital-economy_pt). Acesso em: 05 fev. 2022.

PEREIRA, Flávy. Lucro do Facebook sobe 17% no 3º trimestre e alcança US\$ 9 bilhões. *Valor Investe*, São Paulo, 2021. Disponível em <https://valorinveste.globo.com/mercados/renda-variavel/empresas/noticia/2021/10/25/lucro-do-facebook-sobe-17percent-no-3o-trimestre-e-alcanca-us-9-bilhoes.ghtml>. Acesso em: 05 fev. 2022.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Localização e Tributação das Rendas Derivadas da Economia Digital no Plano Internacional: Considerações a Respeito das Propostas Atuais no Contexto no BEPS 2.0. In: SILVA, José Roberto Afonso; SANTANA, Hadassah Laís (coord.), *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedida, 2020.