



Ref.: Pesquisa e Inovação Acadêmica sobre Meta: 4

Novos Desafios Regulatórios do

Ecossistema Digital

### Estudo sobre Oportunidades Fiscais Trazidas pelos Mercados Digitais (Versão final após devolutiva da Anatel)

#### **REDAÇÃO:**

Prof. Bruno Vinícius Ramos Fernandes

Prof. Othon de Azevedo Lopes

Prof. Marcio Iorio Aranha

PhD(C) Paulo Henrique Vieira Gomes

#### EQUIPE DE REVISÃO E ACOMPANHAMENTO:

Alexandre Kehrig Veronese Aguiar, André Luis Rossi de Oliveira, Antonio José Ribeiro dos Santos, Bruno Vinícius Ramos Fernandes, Eliomar Araújo de Lima, Elton Bruno Barbosa Pinheiro, Euzilene Rodrigues Morais, Gabriel Campos Soares da Fonseca, Jonas Chagas Lúcio Valente, Laura Schertel Ferreira Mendes, Marcio Nunes Iorio Aranha Oliveira, Marcos Francisco Urupá Moraes, Murilo César Oliveira Ramos, Nélia Rodrigues Del Bianco, Othon de Azevedo Lopes, Paulo César Coutinho, Paulo Henrique Vieira Gomes, Poliana Pereira dos Santos, Priscila América Solies Mendez Barreto, Ricardo Medeiros de Castro, Robson Domingos Vieira, Simone Henriqueta Cossetin Scholze, Tarcísio Vieira de Carvalho Neto, Vania Lucia Ribeiro Vieira.

Brasília, 16 de novembro de 2023.





### Sumário

ıtr	odu	ıção	. 9
	HIS'	TÓRICO REFERENCIAL DA TRIBUTAÇÃO MUNDIAL	11
1.	1 :	Referências históricas	11
1.2	2 '	Tributação na Idade Média	16
1.5	3	Influência das Grandes Navegações na Tributação	18
1.8	5	Efeitos da Primeira e Segunda Guerras Mundiais na tributação Global	26
1.6	6 .	A Guerra Fria e a Criação da ONU	28
1.7	7 .	A OCDE e sua atuação no Desenvolvimento dos Sistemas Tributários:	33
. 1	SER	RVIÇOS DIGITAIS E SEU PANORAMA TRIBUTÁRIO4	<b>40</b>
2.	1 '	Os serviços digitais e sua tributação	40
2.2	2 '	Tributação dos Serviços Digitais nos Estados Unidos	45
2.3	3 '	Tributação dos Serviços Digitais na Europa	46
	2.3.1	Aspectos relevantes da tributação dos serviços digitais na Itália	49
	2.3.2	Aspectos relevantes da tributação dos serviços digitais na França	51
	2.3.3	Aspectos relevantes da tributação dos serviços digitais na Espanha	54
	2.3.4	Tributação dos Serviços Digitais na América Latina, Rússia e China	56
•	PRC	OPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS NO MUNDO.	60
		•	<b>ፍ</b> 1
	Ü		
		• • • • • • • • • • • • • • • • • • • •	
	1.1 1.2 1.3 1.4 1.6 1.7 2.3 2.3 3.3 4.4 4.5	1.1 1.2 1.3 1.4 Impér 1.5 1.6 1.7 SEH 2.1 2.2 2.3 2.3.2 2.3.2 3.1 2.3.3 2.3.3 2.3.4 PRO 3.1 Digita 3.1.3 3.1.3 3.1.3 3.1.4 3.1.3 3.1.4 4.1 4.2	HISTÓRICO REFERENCIAL DA TRIBUTAÇÃO MUNDIAL





7	RE	FERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	121
6.	. CO	NSIDERAÇÕES FINAIS	116
	Redes	s Sociais	112
	Nuve	m, Ferramentas de Produtividade, Compras Online, Streaming de Vídeo,	e
	5.5	Potencial de Arrecadação nos Serviços Digitais de E-mail, Armazename	nto em
	5.4	Potencial de Arrecadação no Serviço de Redes Sociais	109
	5.3	Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de Áudio e Vídeo	106
	5.2	Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online	104
	5.1 e Ferr	Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em N ramentas de Produtividade	
5. D		TIMATIVA DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS SERVIÇOS AIS NO BRASIL	98
	4.6	Análise dos cenários de tributação dos serviços digitais	95
	4.5	PEC 45/2019	93
	4.4 tribut	tação dos serviços digitais	





## **Figuras**





## Quadros

Quadro 1 Serviços digitais e empresas que os oferecem	43
Quadro 2 Controladores de acesso e seus respectivos produtos	72
Quadro 3 Aplicação do ISD Unilateral pelos Países	78
Quadro 4 Serviços digitais analisados neste estudo e suas respectivas empresas	99





### Gráficos

Gráfico 1: Potencial de Arrecadação nos serviços de E-mail, Armazenamento em Nuvem, e
Ferramentas de Produtividade (valores em R\$ bilhões)
Gráfico 2 Potencial de arrecadação nos serviços de Compras Online (valores em R\$ bilhões) 105
Gráfico 3 Potencial de arrecadação no serviço de Streaming de Vídeo (valores em R\$ bilhões) 107
Gráfico 4 Potencial de arrecadação no serviço de Redes Sociais (valores em R\$ bilhões) 110
Gráfico 5: Potencial de arrecadação dos Serviços Digitais de E-mail, Armazenamento em Nuvem
Ferramentas de Produtividade, Compras Online, Streaming de Áudio e Vídeo, e Redes Sociais (valore
em R\$ bilhões)





### **Tabelas**

Tabela 1: Análise do IBS por ente da federação 114
Tabela 2 Indicador para determinação da participação brasileira no total da receita global das
empresas da amostra
Tabela 3 Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em Nuvem, e
Ferramentas de Produtividade das empresas Alphabet e Dropbox (valores em R\$ bilhões) 129
Tabela 4 Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em Nuvem, e
Ferramentas de Produtividade da empresa Microsoft (valores em R\$ bilhões) 129
Tabela 5 Consolidado do Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em
Nuvem, e Ferramentas de Produtividade das empresas Alphabet, Dropbox, e Microsoft (valores em
R\$ bilhões)
Tabela 6 Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online das Empresas Alibaba e Amazon
(valores em R\$ bilhões)
Tabela 7 Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online das Empresas eBay e Mercado Livre
(valores em R\$ bilhões)
Tabela 8 Consolidado do Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online do Consolidado das
Empresas Alibaba, Amazon, e Bay e Mercado Livre (valores em R\$ bilhões)132
Tabela 9 Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de Áudio e Vídeo das Empresas Amazon
Prime Video e Disney+ (valor e sem R\$ bilhões)
Tabela 10 Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de vídeo das Empresas Netflix e Spotify
(valor e sem R\$ bilhões)
Tabela 11 Consolidado do Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de vídeo das Empresas
Amazon Prime Video, Disney+, Netflix e Spotify (valores em R\$ bilhões)134
Tabela 12 Consolidado do Potencial de Arrecadação no Serviço de Redes Sociais da Empresa Meta
(valores em R\$ bilhões)
Tabela 13 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Alphabet (valores em R\$ bilhões) 136
Tabela 14 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Apple (valores em R\$ bilhões) 136
Tabela 15 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Amazon (valores em R\$ bilhões) 137
Tabela 16 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Disney (valores em R\$ bilhões) 137
Tabela 17 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Dropbox (valores em R\$ bilhões) 137





Tabela 18 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa eBay (valores em R\$ bilhões) 1	38
Tabela 19 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Mercado Livre (valores em R\$ bilhões) 13	38
Tabela 20 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Meta (valores em R\$ bilhões) 1	38
Tabela 21 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Microsoft (valores em R\$ bilhões) 1	39
Tabela 22 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Netflix (valores em R\$ bilhões) 1:	39
Tabela 23 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Spotify (valores em R\$ bilhões) 1	39





### Introdução

Este relatório tem como objetivo analisar a tributação dos serviços relacionados a economia digital, que têm crescido exponencialmente nos últimos anos, trazendo consigo novos desafios para os sistemas fiscais em todo o mundo. Neste relatório, exploraremos os aspectos fundamentais da tributação da economia digital, desde sua natureza até as questões legais e econômicas envolvidas. Além disso, examinaremos as propostas e discussões em andamento, tanto em nível nacional quanto internacional, visando a encontrar soluções eficazes para lidar com esses desafios.

O estudo enfoca primordialmente os serviços digitais, como atividade de tecnologia intensiva baseada em redes informatizadas, e não exatamente atividades análogas como a de telecomunicações. O recorte que norteia o estudo são os desafios dos mercados digitais e seus serviços.

Ao compreender a tributação das empresas de serviço digital, poderemos avaliar seu impacto nas finanças públicas e contribuir para a formulação de políticas adequadas a esse novo cenário econômico. Para tanto, o trabalho divide-se em quatro partes.

A primeira delas dedica-se a como os estados, historicamente, exercem seu poder de tributar, tanto no sentido de arrecadação de recursos para fazer face a prestação de serviços públicos e financiamento de suas atividades, quanto no sentido de regulador da economia e dos mercados. Cabe ressaltar que a inovação dos sistemas tributários ao longo dos séculos, deu-se por meio das necessidades específicas de cada governo, no que tange à expansão através de guerras, levando a maiores gastos militares, necessidades de investimento em infraestrutura para expandir rotas comercias, ou mesmo incremento na oferta de serviços públicos, como ocorreu mais recentemente no âmbito da saúde pública, em virtude da pandemia da Covid-19. A engrenagem que faz com que sistemas de arrecadação





tributária sejam formulados ou reformados guarda relação com a necessidade fiscal do estado, embora parâmetros internacionais devam ser contemplados para justificação de novas exações. Reforçando os objetivos deste estudo, na proposta de compreender como a evolução das atividades econômicas que fogem dos tentáculos do fisco são alcançadas por ele e como o potencial arrecadatório dos serviços digitais pode prover ao Estado, os recursos necessários para financiar algumas atividades deficitárias, assim como para fazer frente ao desafio regulatório dessas novas atividades econômicas.

A segunda parte versa sobre os serviços digitais, cada vez mais presentes e determinantes, dado a economia digital, fruto do processo contínuo de evolução das tecnologias de informação e comunicação. São apresentados os nove principais serviços digitais, juntamente com as principais empresas que os ofertam, de modo a tratar esse tema nos mesmos termos adotados pelos principais países do mundo.

A terceira parte apresenta as propostas abordadas internacionalmente, principalmente na OCDE, Banco Mundial e Europa. Nela também é abordado como está se dando a implementação unilateral por diversos países do Digital Services Tax (DST).

A quarta parte avança sobre a problemática da tributação dos serviços digitais no panorama brasileiro, trazendo uma análise do potencial tributário dos principais serviços digitais consumidos no país e uma estimativa do potencial de arrecadação pela não tributação desses serviços por parte de algumas empresas.

Por fim, a conclusão, considerando os principais aspectos contidos nos três projetos de lei no Congresso Nacional, dois na Câmara dos Deputados – o PL nº 2.358/2020 e o PLP nº 218/2020 – e um no Senado – o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 131/2020 – assim como na Reforma Tributária, PEC 45 e PEC 110, ambas de 2019.





#### 1. HISTÓRICO REFERENCIAL TRIBUTAÇÃO DAMUNDIAL

#### Referências históricas 1.1

A tributação, como mecanismo central na arrecadação do Estado, existe há milhares de anos e em várias formas, remetendo a antigos impérios como a Suméria, Egito, Grécia, Macedônia e Roma (Bloch, 1961). O percurso histórico de sua implantação revela as razões para a exação, as quais são decisivas para a conformação da natureza, base de cálculo e alíquota de novos tributos.

A Suméria foi uma das primeiras civilizações da história, localizada na região da Mesopotâmia, no sul da Mesopotâmia (atual Iraque). A tributação na Suméria era baseada principalmente em um sistema de redistribuição centralizada, em que o Estado assumia o controle dos recursos e distribuía-os de acordo com as necessidades (Kramer, 1963).

De acordo com os estudos de Kramer (1963); Hallo & Simpson (1971), os principais impostos na Suméria incluíam:

- Impostos agrícolas: Os agricultores eram obrigados a entregar a) uma parte de sua colheita ao Estado. Esses impostos agrícolas eram coletados em espécie, como grãos, animais e outros produtos agrícolas.
- Impostos sobre comércio: A Suméria era uma sociedade b) comercial desenvolvida, de modo que as transações comerciais também eram tributadas. Os comerciantes pagavam impostos sobre mercadorias, como metais preciosos, tecidos e outros bens.
- Impostos sobre terras: As terras também eram tributadas na Suméria. Os proprietários de terras, incluindo os templos, eram obrigados a pagar uma porcentagem da produção da terra ou uma taxa fixa.





É importante notar que a Suméria era uma civilização complexa, com diferentes cidades-estados que podiam ter práticas tributárias ligeiramente diferentes umas das outras. No entanto, o padrão geral era de uma economia centralizada e redistributiva, em que o Estado desempenhava um papel crucial na coleta e distribuição dos recursos (Hallo & Simpson, 1971).

O Antigo Egito, localizado no nordeste da África, tinha um sistema de tributação mais diversificado em comparação com a Suméria. O sistema de arrecadação fiscal no Egito Antigo era baseado em uma economia agrícola e era organizado em torno do conceito de *Ma'at*, justiça e ordem (Le Goff, 1990).

De acordo com Cantor (1993), alguns dos impostos e formas de tributação no Antigo Egito incluíam:

- a) Impostos sobre terras: Os agricultores egípcios eram obrigados a pagar impostos sobre suas terras agrícolas, geralmente em forma de trabalho. Eles podiam ser convocados para trabalhar nas obras públicas, como a construção de canais de irrigação ou a manutenção de edifícios governamentais.
- Impostos sobre colheitas: Os agricultores também tinham que entregar uma parte de suas colheitas, principalmente grãos, ao Estado como pagamento de impostos.
- c) Impostos sobre pecuária: Os criadores de gado eram tributados com base no número de animais que possuíam, geralmente em forma de trabalho ou entrega de produtos animais.
- d) Impostos sobre comércio: O comércio também era tributado no Antigo Egito. Os comerciantes que transportavam mercadorias, como tecidos, metais preciosos e alimentos, precisavam pagar impostos sobre esses bens.

Além do supramencionado, também existiam taxas e impostos específicos para atividades como pesca, caça e mineração.





Tanto na Suméria quanto no Antigo Egito, a tributação desempenhava um papel importante na sustentação do Estado e no financiamento das atividades governamentais, como a construção de infraestruturas, a manutenção de exércitos e a realização de projetos públicos (Budin, 2009).

As duas civilizações também dependiam fortemente da agricultura como base de suas economias. Ambas implementaram impostos sobre terras agrícolas para coletar recursos para o Estado. Esse modelo tributário baseado na produção agrícola pode ter influenciado posteriormente o desenvolvimento dos sistemas de tributação em outras civilizações, como a Grécia Antiga e a Macedônia (Kinzl, 2010).

Na Grécia Antiga, o sistema tributário variava de cidade-estado para cidade-estado, pois cada polis tinha seu próprio sistema político e econômico (Sowerby, 2014). No entanto, algumas características gerais podem ser destacadas:

- Impostos sobre terras: A terra era uma importante fonte de a) riqueza na Grécia Antiga. Muitas cidades-estados cobravam impostos sobre as terras agrícolas, que geralmente eram pagos em forma de produtos agrícolas ou uma porcentagem da produção.
- Taxas sobre o comércio: Como a Grécia era uma sociedade comercial ativa, algumas cidades-estados cobravam taxas sobre as transações comerciais realizadas em seus portos ou mercados.
- c) Tributos e doações: Alguns governantes gregos exigiam tributos de cidades ou territórios conquistados. Além disso, cidades-estados também poderiam receber doações voluntárias de seus cidadãos ricos com o intuito de financiar projetos públicos ou militares.

A Grécia Antiga, especialmente Atenas, e o Egito compartilharam interações culturais e políticas significativas durante o período helênico. Essas trocas influenciaram mutuamente as práticas tributárias, pois os egípcios





adotaram certas estruturas tributárias e administrativas gregas. Além disso, o domínio macedônio sobre o Egito após a conquista de Alexandre, o Grande, também pode ter introduzido influências macedônicas nas práticas tributárias egípcias (Kinzl, 2010).

No Egito Antigo, a administração centralizada desempenhava um papel fundamental na coleta e distribuição dos impostos. Essa abordagem também pode ser observada nas práticas tributárias da Suméria. Da mesma forma, Macedônia e Roma, em diferentes momentos de sua história, buscaram centralizar o poder político e administrativo, o que afetou a organização e a eficiência de seus sistemas de tributação (Erringtonx, 1990).

Sob o reinado de Filipe II e seu filho Alexandre, o Grande, a Macedônia desenvolveu um sistema tributário centralizado para sustentar seu vasto império. Tal sistema era baseado principalmente na coleta de impostos sobre terras e no controle das minas de ouro e de prata (Carney & Daniel, 2010).

- **Impostos sobre terras:** O Estado macedônio coletava impostos a) sobre as terras agrícolas, geralmente na forma de uma porcentagem fixa da produção.
- b) Mineração: A Macedônia possuía abundantes minas de ouro e de prata, as quais tinham suas extrações e produções controladas pelo Estado. As minas eram uma importante fonte de receita para o império macedônio.

O sistema tributário romano evoluiu ao longo do tempo, à medida que o Império Romano se expandia e suas necessidades financeiras aumentavam. Roma utilizou uma variedade de impostos para financiar seu império (Carney & Daniel, 2010):

a) Impostos sobre terras: Os proprietários de terras eram obrigados a pagar impostos sobre suas propriedades, geralmente em forma de produtos agrícolas ou uma porcentagem da produção.





- Tributos sobre províncias: À medida que Roma conquistava b) novas terras e expandia seu império, exigia tributos das províncias conquistadas. Esses tributos poderiam ser em dinheiro, produtos agrícolas ou outros recursos valiosos.
- Impostos sobre comércio: O comércio era uma parte vital da economia romana, de modo que taxas e impostos eram cobrados sobre transações comerciais e importação/exportação de mercadorias.
- d) Imposto sobre a riqueza: Durante o período imperial, Roma introduziu o "Imposto de Vinte e Cinco por Cento" sobre heranças e legados acima de certo valor.

O comércio desempenhou um papel essencial nas economias da Suméria, Egito, Grécia Antiga, Macedônia e Roma. Todas essas civilizações estabeleceram sistemas de tributação para regular as transações comerciais, coletar receitas e controlar o comércio. A experiência acumulada nessas práticas comerciais e tributárias pode ter sido compartilhada e ter influenciado a evolução dos sistemas tributários entre essas civilizações (Boatwright, Daniel, & Richar, 2010).

A tributação sobre a terra era uma característica comum nestas civilizações, uma vez que a posse desses recursos se configurava como uma fonte vital de riqueza e produção agrícola. Assim, consequentemente, os governos buscavam obter parte dessa riqueza através de impostos.

À medida que Macedônia e Roma expandiram seus impérios, conquistando novas terras, exigiram tributos das províncias conquistadas. Esses tributos eram semelhantes aos impostos territoriais da Grécia Antiga, refletindo a necessidade de financiar e controlar o vasto território governado por essas civilizações (CARNEY & DANIEL, 2010).

A tributação nas civilizações refletia o desenvolvimento institucional e político em curso. À medida que o poder centralizado se consolidava, os sistemas





tributários se tornaram mais organizados e burocráticos, permitindo coletar impostos de forma mais eficiente (Kelly, 2006).

#### 1.2 Tributação na Idade Média

Durante a Idade Média, a Europa foi caracterizada por um sistema feudal, no qual a sociedade era organizada em uma estrutura hierárquica. Os senhores feudais possuíam grandes propriedades de terra, conhecidas como feudos, e os camponeses trabalhavam nas terras em troca de proteção e segurança. A economia era agrícola e baseada na produção local (BLOCH, 1961).

A Igreja Católica desempenhou um papel central na sociedade medieval, uma vez que, além de influenciar culturalmente, exercia poder político. Nota-se esse caráter essencial da religião na vida cotidiana através do fato de que o sistema feudal era justificado e legitimado pela crença de que o senhor feudal era escolhido por Deus para governar sua terra. (Cantor, 1993).

Durante a Alta Idade Média (séculos V ao XI), a Europa Ocidental enfrentou desafios como invasões bárbaras, migrações em massa e conflitos territoriais. No entanto, no final do primeiro milênio, houve um período de renovação e crescimento conhecido como o Renascimento Carolíngio, impulsionado pelo imperador Carlos Magno (Le Goff, 1990).

Durante a Baixa Idade Média (séculos XI ao XV), ocorreram mudanças significativas. O crescimento da população levou a um aumento das cidades e ao desenvolvimento de uma economia monetária. Surgiram guildas de comerciantes e artesãos que impulsionavam o comércio local e regional (Duby, 2001).

Outro aspecto importante da Idade Média foi o avanço intelectual e cultural. As universidades surgiram como centros de estudo e disseminação do





conhecimento. Movimentos filosóficos e literários, como o escolasticismo e os trovadores, floresceram durante esse período (Postan, 2000).

É importante ressaltar que a Idade Média não foi um período homogêneo em toda a Europa, uma vez que cada região teve suas particularidades e momentos de desenvolvimento distintos. No entanto, em termos gerais, a Idade Média foi caracterizada por um sistema feudal, por uma forte influência da Igreja Católica, por uma economia agrícola e por uma transição gradual para uma sociedade mais comercial e urbana fato que eventualmente preparou o terreno para as grandes navegações (Hollister & Bennett, 2011).

A tributação na Idade Média foi complexa e variou de acordo com os diferentes reinos, sistemas políticos e estruturas sociais da época. Aqui estão algumas características importantes da tributação medieval: feudalismo, tributos em dinheiro, dízimo, tributação régia, isenções, e tributos eventuais (Fossier, 1991).

O sistema feudal foi uma característica predominante da Idade Média. Os senhores feudais (nobres) possuíam terras e cobravam impostos e serviços de seus vassalos (camponeses). Os camponeses eram obrigados a fornecer trabalho agrícola, além de pagar tributos em forma de produtos agrícolas ou parte de sua produção (Postan, 2000).

Além dos impostos sobre a terra e produtos agrícolas, muitos governantes medievais também cobravam impostos em dinheiro. Isso incluía impostos sobre o comércio, atividades artesanais, rendas e outras formas de riqueza (Le Goff, 1990).

Um tributo religioso significativo na Idade Média era o dízimo, o qual consistia em uma taxa de 10% do rendimento ou da produção que era coletada





pela Igreja Católica. O dízimo era obrigatório para os fiéis e destinava-se a sustentar a igreja, seus clérigos e projetos religiosos (Bloch, 1961).

Os reis e governantes monárquicos também impunham tributos em seus reinos. Eles cobravam impostos para financiar suas atividades, incluindo a manutenção do exército, a construção de castelos e a realização de campanhas militares (Cantor, 1993).

Nem todos os indivíduos ou grupos estavam sujeitos aos mesmos níveis de tributação. A nobreza, por exemplo, muitas vezes tinha privilégios fiscais e era isenta de certos impostos. Além disso, as cidades e burgos medievais geralmente tinham algum grau de autonomia em relação à tributação e podiam negociar isenções e direitos fiscais especiais (Ganshof, 1986).

Durante a Idade Média, alguns governantes poderiam impor tributos especiais em situações extraordinárias, como guerras, crises financeiras ou necessidades específicas do Estado. Esses tributos eram frequentemente temporários e destinados a arrecadar fundos adicionais em momentos de emergência (Postan, 2000).

No final da Idade Média, ocorreram importantes avanços tecnológicos e científicos. O desenvolvimento da bússola, dos estaleiros navais e das técnicas de navegação permitiram as grandes navegações, inaugurando uma nova era de exploração e expansão marítima a partir do século XV. Durante o período das grandes navegações, Portugal, Espanha, Inglaterra e Holanda - trouxeram algumas inovações no campo da tributação (Ganshof, 1986).

#### 1.3 Influência das Grandes Navegações na Tributação

Portugal foi pioneiro nas grandes navegações e estabeleceu rotas marítimas para o comércio com o Oriente. Uma inovação tributária significativa







introduzida por Portugal foi o sistema de monopólio do comércio, conhecido como o regime do "monopólio das especiarias". O Estado português estabeleceu o controle exclusivo sobre o comércio de especiarias, cobrando impostos e taxas sobre as mercadorias que entravam e saíam do país. Essa abordagem monopolista permitiu que Portugal acumulasse grandes riquezas e financiasse suas explorações marítimas (Subrahmanyam, 1993).

A Espanha também adotou um sistema de monopólio comercial semelhante ao de Portugal, particularmente na exploração das riquezas das Américas. A inovação tributária mais notável foi o sistema conhecido como "quinto real". Segundo esse sistema, a Coroa Espanhola tinha direito a um quinto (20%) de todos os metais preciosos (ouro e prata) extraídos das colônias americanas. Essa taxa foi aplicada para financiar as atividades coloniais e enriquecer a Coroa espanhola (Newitt, 2005).

Durante as grandes navegações, a Inglaterra desenvolveu um sistema tributário inovador conhecido como "Naval Taxation" (Tributação Naval). Esse sistema consistia na cobrança de impostos especiais para financiar a expansão da Marinha Real Inglesa. Os impostos eram aplicados sobre o comércio marítimo, incluindo taxas sobre embarcações, mercadorias importadas e exportadas, bem como sobre os lucros obtidos por comerciantes e navegadores. Essa abordagem permitiu à Inglaterra financiar sua frota naval e se tornar uma potência marítima de destaque (Elliott, 2006).

A Holanda desempenhou um papel central no comércio marítimo durante o período das grandes navegações. Uma das principais inovações tributárias introduzidas pelos holandeses foi o desenvolvimento de um sistema de tributação indireta conhecido como "imposto sobre o consumo". Em vez de tributar diretamente o comércio ou as transações específicas, a Holanda aplicou impostos sobre bens de consumo, como alimentos, bebidas e mercadorias de luxo. Esse





modelo de tributação indireta permitiu uma coleta mais eficiente de receitas e incentivou o comércio e o consumo (Fisher, 1996).

Essas inovações tributárias introduzidas por Portugal, Espanha, Inglaterra e Holanda durante as grandes navegações refletem as estratégias e necessidades específicas dessas potências marítimas. Cada país desenvolveu abordagens tributárias distintas para financiar suas atividades de exploração, comércio e expansão colonial (Andrews, 1978).

As Grandes Navegações abriram novas rotas comerciais, possibilitaram o estabelecimento de colônias e contribuíram para o acúmulo de riquezas nas mãos de países como Portugal, Espanha, Inglaterra e Holanda. Essas potências coloniais buscavam expandir seu domínio e explorar os recursos das terras descobertas, o que resultou em rivalidades e disputas por territórios (Elliott, 2006).

No entanto, à medida que o século XVII progredia, o equilíbrio de poder começou a mudar na Europa. A Espanha, que havia sido uma das principais potências durante as Grandes Navegações, entrou em declínio, enquanto a Inglaterra e a Holanda emergiram como potências comerciais e navais. A Inglaterra, em particular, experimentou um período de prosperidade econômica e desenvolvimento industrial durante a Revolução Industrial (Boxer, 1965).

### Impacto na tributação trazidos pela Revolução Industrial 1.4 na Inglaterra e pelo Império Napoleônico na França

A Revolução Industrial na Inglaterra teve início aproximadamente no século XVIII e se estendeu até meados do século XIX. Embora não haja uma data exata de início, a Revolução Industrial é amplamente associada à transição de uma economia predominantemente agrária para uma economia industrializada,





impulsionada por avanços tecnológicos e mudanças nas formas de produção (Tracy J. D., 1997).

Alguns marcos importantes na Revolução Industrial incluem o desenvolvimento das máquinas a vapor, como a invenção da máquina a vapor de James Watt em 1769, a mecanização da indústria têxtil com a introdução do tear mecânico e a aplicação de métodos de produção em larga escala nas fábricas (Inikori, 2002).

É importante destacar que a Revolução Industrial não ocorreu de forma instantânea ou homogênea em toda a Inglaterra, mas sim em fases e em diferentes setores da economia. A transformação industrial começou nas indústrias têxteis e posteriormente se expandiu para outros setores, como a siderurgia, mineração e transportes (Tracy J. D., 1997).

A Revolução Industrial na Inglaterra teve um impacto profundo não apenas na economia, mas também na sociedade, nas condições de trabalho, na urbanização e na vida das pessoas. A mecanização e a industrialização trouxeram tanto benefícios econômicos quanto desafios sociais, como a exploração da mão de obra e as condições precárias de trabalho (Inikori, 2002).

No geral, a Revolução Industrial na Inglaterra é considerada um marco importante na história econômica e social, uma vez que, além de representar a transição para uma economia industrializada, trouxe uma série de inovações no campo da tributação, à medida que o país buscava enfrentar os desafios financeiros associados à expansão de seu império colonial. Aqui estão algumas das principais inovações tributárias durante esse período e sua relação com as necessidades de financiamento do Império Britânico (Nenova, 2016):

a) Imposto de Renda: durante o século XIX, a Inglaterra introduziu o Imposto de Renda como uma nova forma de tributação. O Imposto de Renda foi implementado inicialmente como uma medida temporária para







financiar as guerras napoleônicas, mas posteriormente se tornou uma fonte estável de receita para o governo britânico. A necessidade de financiamento do Império Britânico, incluindo a administração e defesa de suas colônias, foi uma das motivações para a introdução desse imposto.

- Tarifas e Comércio Internacional: a Inglaterra adotou uma política de livre comércio durante a Revolução Industrial, abolindo muitas restrições comerciais e promovendo a importação e exportação de bens. No entanto, ao mesmo tempo, o país aplicou tarifas sobre determinados produtos importados para proteger suas indústrias nacionais. Essas tarifas funcionaram como uma fonte de receita para o governo e contribuíram para o financiamento do Império Britânico.
- c) Impostos Indiretos: a Inglaterra também expandiu sua utilização de impostos indiretos sobre bens de consumo durante a Revolução Industrial. Impostos sobre itens como açúcar, chá, álcool e tabaco foram introduzidos ou aumentados, gerando receitas para o governo. Esses impostos indiretos eram populares porque podiam ser aplicados de forma mais ampla à população, incluindo a classe trabalhadora e a crescente classe média industrial.
- d) Taxas sobre transações comerciais: com o crescimento do comércio e das atividades econômicas durante a Revolução Industrial, a Inglaterra também introduziu ou expandiu taxas sobre transações comerciais. Isso incluía taxas sobre mercadorias importadas e exportadas, taxas sobre transações financeiras e taxas portuárias. Essas taxas contribuíram para a receita do governo e ajudaram a financiar as operações do Império Britânico, como a expansão naval e a administração colonial.

A necessidade de financiamento do Império Britânico, incluindo as atividades militares, administrativas e comerciais, foi um fator importante que impulsionou essas inovações tributárias durante a Revolução Industrial na Inglaterra. As mudanças na estrutura tributária e as introduções de novos impostos e tarifas foram implementadas para arrecadar fundos necessários para sustentar as operações imperiais e garantir o poder e a influência britânica no mundo (Brewer, 1990).





Paralelamente, na França, ocorreram mudanças significativas durante o século XVIII, culminando na Revolução Francesa em 1789. A revolução trouxe um novo regime político e abriu as portas para a ascensão de Napoleão Bonaparte ao poder. Napoleão implementou reformas sociais, legais e administrativas na França, estabelecendo um sistema de governo centralizado e expandindo o império francês por meio de conquistas militares (Habakkuk, 1963).

O Império Napoleônico teve um impacto significativo na Europa e além. Napoleão promoveu uma série de reformas, incluindo a codificação das leis (Código Napoleônico) e a implementação de medidas econômicas, como a adoção de uma moeda única e a promoção do livre comércio. Além disso, Napoleão buscava expandir o domínio francês em outros países, o que resultou em guerras e conflitos por toda a Europa que moldaram o cenário político/econômico europeu e que tiveram impactos duradouros no desenvolvimento do continente ao longo do século XIX (Roberts, 2001).

Durante o período do Império Napoleônico na França, várias inovações tributárias foram introduzidas como parte das reformas promovidas pelo governo de Napoleão Bonaparte. O Código Napoleônico unificou e simplificou as leis e regulamentos tributários em todo o Império Francês, estabelecendo um sistema legal e tributário uniforme. Isso ajudou a reduzir a complexidade e a arbitrariedade do sistema tributário anterior e trouxe maior clareza e previsibilidade para os contribuintes (Markham, 2010).

Napoleão introduziu o imposto sobre a renda pessoal, conhecido como "contribuição pessoal", como parte de seu sistema tributário. Esse imposto incidia sobre os lucros e a renda das pessoas físicas, assim como era escalonado de acordo com os níveis de renda. Foi uma tentativa de aumentar a base tributária e arrecadar recursos adicionais para financiar as atividades do governo e a expansão do Império Francês (Dwyer, 2008).





O Império Francês também implementou um imposto sobre a propriedade, conhecido como "contribuição territorial". Esse imposto incidia sobre a propriedade imobiliária e foi uma fonte importante de receita para o governo napoleônico. A contribuição territorial era baseada no valor da propriedade e sua aplicação era ampla, abrangendo tanto propriedades rurais quanto urbanas (Lyons, 1994).

Além dos impostos diretos sobre a renda e a propriedade, o Império Francês também impôs uma variedade de impostos indiretos sobre o comércio e o consumo. Isso incluía impostos sobre mercadorias como sal, tabaco, bebidas alcoólicas, produtos de luxo e transações comerciais. Esses impostos indiretos visavam gerar receitas adicionais para financiar as despesas do governo (Bell, 2015).

Napoleão promoveu a modernização do sistema bancário francês, uma vez que introduziu uma nova moeda, o franco, com o intuito de substituir as moedas regionais e promover a estabilidade financeira. Essas reformas no sistema financeiro contribuíram para uma melhor administração e controle das finanças públicas, incluindo a coleta eficiente de impostos (McLynn, 2011).

Essas inovações tributárias introduzidas pelo Império Napoleônico na França refletiram os esforços de Napoleão em consolidar o poder e financiar suas ambições políticas e militares. O sistema tributário napoleônico visava aumentar a eficiência, a justiça e a previsibilidade do sistema tributário, bem como arrecadar recursos significativos para financiar as despesas do governo e a expansão do Império Francês (Furet, 1998).

Após a Revolução Industrial e o Império Napoleônico, ocorreram importantes transformações políticas, econômicas e sociais que moldaram o mundo moderno. O grande salto pode ser observado nos aspectos políticos, econômicos e sociais (Hobsbawm, 1996) (Bairoch, 1995).





Em termos políticos, o surgimento de nações e Estados-nação modernos se destaca. O período pós-Napoleônico marcou o declínio do sistema feudal e o surgimento de Estados centralizados e de governos constitucionais. Ideias como nacionalismo e liberalismo político ganharam força, com ênfase nos direitos individuais, representação política e governança baseada em constituições escritas.

Na esfera econômica, a expansão do capitalismo industrial, em função da Revolução Industrial, desencadeou um rápido crescimento econômico impulsionado pela mecanização, a inovação tecnológica e a produção em massa. O sistema de produção baseado em fábricas e máquinas, além de promover a substituição da produção artesanal, desencadeou um aumento significativo na produção de bens e serviços. A industrialização trouxe mudanças na organização do trabalho, da urbanização e do crescimento da classe trabalhadora.

No aspecto social, a Revolução Industrial trouxe consigo profundas mudanças. O êxodo rural resultou em uma migração em massa das áreas rurais para as cidades, levando ao crescimento das classes operárias urbanas. A exploração da mão de obra e das condições precárias de trabalho levaram a movimentos operários e lutas por direitos trabalhistas, que resultaram na formação de sindicatos e na busca por legislações protetivas.

Além disso, o período pós-Napoleônico também foi marcado por avanços no campo da educação, da saúde e do bem-estar social. O surgimento de movimentos reformistas e a disseminação de ideias iluministas impulsionaram melhorias nas condições de vida das pessoas, como a expansão do acesso à educação, a criação de sistemas de saúde pública e a luta por direitos civis e igualdade social.

Essas transformações políticas, econômicas e sociais resultaram na consolidação de um novo panorama global, com um mundo cada vez mais







industrializado, urbanizado e interconectado. O legado da Revolução Industrial e do Império Napoleônico moldou a história e o desenvolvimento do mundo moderno, influenciando aspectos como a política internacional, a economia global e a configuração social dos países até os dias de hoje (Polanyi, 2021).

### Efeitos da Primeira e Segunda Guerras Mundiais na 1.5 tributação Global

A transição do período pós Revolução Industrial e pós Império Napoleônico para a Primeira e Segunda Guerra mundial foi marcada por uma série de desenvolvimentos políticos, econômicos e sociais que moldaram o cenário global e contribuíram para a eclosão dos conflitos mundiais.

Durante esse período, ocorreram mudanças significativas no mapa político e na configuração de poder no mundo. O nacionalismo e o imperialismo estavam em ascensão, com as potências europeias competindo pelo domínio colonial em diferentes partes do mundo. A formação de alianças políticas e rivalidades geopolíticas aumentou as tensões internacionais (Kennedy, Ascensão e queda das grandes potencias transformação econômica e conflito militar de 1500 a 2000, 1989).

Houve avanços tecnológicos acelerados em áreas como transporte, comunicação, indústria e militar. A Segunda Revolução Industrial trouxe inovações como eletrificação, produção em massa, desenvolvimento de veículos motorizados e avanços na medicina. Esses avanços impulsionaram a industrialização e a modernização das sociedades (Polanyi, 2021).

A transição para as guerras mundiais foi marcada por uma série de conflitos regionais e crises internacionais, como a Guerra Franco-Prussiana (1870-1871), a Guerra dos Bôeres (1899-1902) e a Crise dos Balcãs (1912-1913).





Eventos os quais evidenciaram as tensões e rivalidades entre as nações europeias (Taylor, 1979).

As potências europeias estabeleceram alianças militares para garantir sua segurança e defesa de seus interesses geopolíticos. A formação das alianças Tríplice Entente (França, Rússia e Reino Unido) e Tríplice Aliança (Alemanha, Áustria-Hungria e Itália) criou um ambiente de rivalidade e antagonismo (Taylor, 1979).

A Primeira Guerra Mundial foi desencadeada pelo assassinato do arquiduque Francisco Ferdinando, herdeiro do trono austro-húngaro, em 1914. Esse evento levou a uma série de crises diplomáticas e de conflitos entre as nações envolvidas.

O término da Primeira Guerra Mundial resultou em mudanças políticas, como o colapso de impérios (como o Austro-Húngaro e o Otomano), a criação de novos Estados, como a Tchecoslováquia e a Polônia, e a assinatura do Tratado de Versalhes em 1919, que impôs duras condições à Alemanha e redefiniu as fronteiras europeias (Kennedy, Ascensão e queda das grandes potencias transformação econômica e conflito militar de 1500 a 2000, 1989).

A década de 1920, com a crise econômica de 1929 (a Grande Depressão), foi marcada por uma instabilidade política e econômica, que afetou profundamente as economias globais, assim como contribuiu para a ascensão de movimentos totalitários e autoritários, como o nazismo na Alemanha e o fascismo na Itália (EVANS, 2013).

O ressentimento e as tensões acumuladas no pós Primeira Guerra Mundial, combinados com a ascensão de regimes totalitários, levaram à eclosão da Segunda Guerra Mundial em 1939. A agressão alemã na Europa e o





expansionismo japonês na Ásia foram fatores-chave que desencadearam o conflito (Mazower, 2009).

Durante as Guerras Mundiais, os países envolvidos enfrentaram desafios significativos para financiar os esforços de guerra. Isso levou a aumentos nos impostos, nos empréstimos compulsórios e nas medidas extraordinárias para obter recursos. A tributação foi uma importante fonte de financiamento para os governos, que precisavam sustentar os esforços militares e lidar com as consequências econômicas e sociais dos conflitos. As especificidades de cada país, as condições políticas e econômicas locais e as necessidades de financiamento específicos influenciaram as mudanças nos sistemas tributários ao longo desses períodos.

### A Guerra Fria e a Criação da ONU

O período pós Segunda Guerra Mundial foi marcado por uma série de impactos econômicos, políticos e sociais significativos em todo o mundo, que tiveram influências significativas nos sistemas de tributação dos países envolvidos (Kennedy, Ascensão e queda das grandes potencias transformação econômica e conflito militar de 1500 a 2000, 1989) (Tilly, 1992). Alguns dos principais impactos foram:

- a) Reconstrução e crescimento econômico: Após a devastação causada pela guerra, muitos países passaram por um período de reconstrução e recuperação econômica. Houve uma ênfase reconstrução industrialização da infraestrutura, na desenvolvimento econômico em geral. Esse crescimento econômico resultou em uma maior base tributária e em uma necessidade de arrecadar fundos para sustentar os esforços de reconstrução.
- b) Expansão do Estado de bem-estar social: O período pós-guerra testemunhou a expansão do Estado de bem-estar social em muitos países. Houve a implementação de programas sociais abrangentes, como





saúde, educação, previdência social e assistência social. Esses programas requeriam financiamento, o que levou a mudanças nos sistemas de tributação para aumentar a arrecadação de recursos.

- c) Redefinição das relações econômicas e comerciais: O pós-guerra foi marcado por mudanças nas relações econômicas e comerciais internacionais. A criação de instituições como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e o Banco Mundial, bem como o crescimento do comércio internacional, influenciou os sistemas de tributação. Foram estabelecidos acordos e tratados comerciais, assim como foram introduzidos novos impostos e tarifas para regular o comércio internacional e para garantir a competitividade econômica.
- d) Globalização e integração econômica: O período pós-guerra também foi marcado pelo aumento da globalização e da integração econômica. A formação de blocos econômicos regionais, como a União Europeia, e a crescente interconexão dos mercados globais tiveram implicações nos sistemas de tributação. Houve a necessidade de harmonização e de coordenação dos regimes tributários para lidar com questões de evasão fiscal, de competição desleal e de fluxos de capital.
- e) Mudanças demográficas e sociais: O período pós-guerra foi acompanhado por mudanças demográficas e sociais significativas. Houve o crescimento da classe média, alterações na estrutura familiar e avanços nos direitos civis. Essas mudanças influenciaram as políticas fiscais e a tributação, com a introdução de medidas para promover a igualdade social, redistribuição de renda e justiça fiscal.

Em resposta a esses impactos econômicos, políticos e sociais, os sistemas de tributação sofreram mudanças substanciais. Foram introduzidos novos impostos, alíquotas foram ajustadas, foram implementadas políticas de progressividade fiscal e ocorreram esforços para combater a evasão fiscal. Além disso, foram estabelecidas regulamentações fiscais para lidar com questões específicas decorrentes dessas transformações, como a tributação multinacionais e a evasão fiscal em um contexto globalizado (Sylla, 2002).

O pós Segunda Guerra Mundial marcou o surgimento de uma nova ordem mundial caracterizada pela ascensão dos Estados Unidos e da União







Soviética como superpotências. Essa dinâmica geopolítica teve impactos significativos nas mudanças econômicas, políticas e nos sistemas tributários dos países envolvidos.

A divisão do mundo em duas esferas de influência, lideradas pelos Estados Unidos e pela União Soviética, criou um contexto de Guerra Fria. Isso resultou em uma corrida armamentista, com gastos militares significativos, que influenciaram as prioridades e os gastos governamentais. Os sistemas tributários foram adaptados para arrecadar recursos para financiar os gastos militares e a competição geopolítica (Gaddis, 2006).

Tanto nos Estados Unidos quanto nos países influenciados pela União Soviética houve um aumento do intervencionismo estatal e do desenvolvimento do Estado de bem-estar social. Os sistemas tributários foram ajustados para financiar programas de seguridade social, assistência médica, educação e outras políticas voltadas para o bem-estar da população (Skocpol, 1979).

Durante esse período, ocorreu um aumento significativo no comércio internacional, impulsionado pela reconstrução pós-guerra e pelo crescimento econômico. Isso levou a uma maior interconexão econômica entre os países e à necessidade de regulamentar o comércio internacional. Foram estabelecidos acordos comerciais e adotadas políticas fiscais para incentivar o comércio e atrair investimentos estrangeiros (Rodrik, 2011).

Os Estados Unidos e a União Soviética adotaram políticas fiscais para incentivar o crescimento econômico. Os Estados Unidos implementaram cortes de impostos e adotaram uma abordagem liberal em relação aos negócios e ao empreendedorismo. A União Soviética, por sua vez, adotou um modelo econômico centralizado, com planejamento estatal e controle sobre os recursos. Os sistemas tributários foram adaptados para apoiar essas políticas e estimular a atividade econômica (Gaddis, 2006).





A Guerra Fria também envolveu uma competição ideológica entre os sistemas políticos e econômicos capitalista e socialista. Essa rivalidade influenciou as políticas fiscais, com cada lado buscando demonstrar a superioridade de seu sistema através do uso de incentivos fiscais, subsídios e políticas de redistribuição de renda.

A Organização das Nações Unidas (ONU) desempenhou um papel significativo no período pós-Segunda Guerra Mundial, com impactos nas esferas política, econômica e social.

A ONU foi criada com o objetivo declarado de evitar conflitos armados e promover a paz mundial. O Conselho de Segurança da ONU, composto por membros permanentes e rotativos, foi responsável por tomar medidas para resolver disputas internacionais e manter a segurança global. Através de suas operações de manutenção da paz, a ONU ajudou a resolver conflitos em várias regiões do mundo (Kennedy, The parliament of man, 2007).

No que tange à cooperação internacional e desenvolvimento, a ONU promoveu a cooperação internacional em questões econômicas e sociais. Por intermédio de agências especializadas, como o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) e a Organização das Nações Unidas para a Alimentação e a Agricultura (FAO), a organização trabalhou para combater a pobreza, promover o desenvolvimento sustentável, melhorar a saúde e a educação, e enfrentar desafios globais, como a fome e as mudanças climáticas (Weiss, 2018).

A organização internacional também desempenhou um papel fundamental na promoção e proteção dos direitos humanos em todo o mundo. A Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada pela Assembleia Geral da ONU em 1948, estabeleceu os princípios básicos dos direitos humanos que todos os países devem respeitar. Através de comissões e tratados de direitos humanos,





a ONU monitora a situação dos direitos humanos nos países membros e promove a igualdade, a justiça e a dignidade humana (Alston, 2005).

Quanto à cooperação econômica e comércio, a ONU desempenhou um papel na promoção da cooperação econômica e do comércio internacional. Através da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD) e de outras iniciativas, a organização trabalhou para promover o desenvolvimento econômico equitativo, reduzir as desigualdades entre países desenvolvidos e em desenvolvimento e facilitar o comércio global (Weiss, 2018).

É importante destacar que a atuação da ONU nesse período foi influenciada pelo contexto geopolítico da Guerra Fria, isto é pela divisão entre os blocos liderados pelos Estados Unidos e pela União Soviética. Essa divisão muitas vezes limitou a capacidade da ONU de tomar ações decisivas em alguns conflitos e questões políticas sensíveis (Luck, 2006).

A ONU desempenha um papel indireto no desenvolvimento dos sistemas tributários nacionais dos países signatários por meio de suas agências especializadas e programas relacionados ao desenvolvimento econômico e social. A organização oferece assistência técnica e cooperação aos países para fortalecer suas capacidades institucionais e para promover boas práticas fiscais (Kennedy, The parliament of man, 2007). Alguns dos principais aspectos do papel da ONU no desenvolvimento dos sistemas tributários incluem:

- a) Assistência técnica: Através de suas agências especializadas, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial e a Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD), a ONU fornece assistência técnica aos países para melhorar suas capacidades na área tributária. Isso pode envolver o desenvolvimento de legislação fiscal, aprimoramento da administração tributária, capacitação de profissionais e aconselhamento sobre políticas fiscais.
- b) Cooperação internacional: A ONU promove a cooperação internacional em questões tributárias, incentivando o intercâmbio de







informações e melhores práticas entre os países. Através de fóruns, como o Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária das Nações Unidas, a organização busca facilitar a troca de informações fiscais e o combate à evasão fiscal e à elisão fiscal prejudicial.

- c) Normas e diretrizes: A ONU contribui para o desenvolvimento de normas e diretrizes internacionais em matéria tributária. Isso inclui a participação em iniciativas globais para combater a evasão fiscal, para promover a transparência fiscal e para evitar a erosão da base tributária. Através de sua participação ativa em fóruns internacionais, como a Iniciativa Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a ONU busca estabelecer padrões globais para práticas fiscais justas e eficientes.
- d) Promoção da igualdade e justiça fiscal: A ONU enfatiza a importância da igualdade e justiça fiscal como elementos essenciais para o desenvolvimento sustentável. Através de suas agências e programas, a organização promove a conscientização sobre a importância da tributação equitativa e eficiente, incentivando políticas fiscais que reduzam as desigualdades, combatam a pobreza e promovam a inclusão social.

É importante destacar que a ONU não possui autoridade direta sobre os sistemas tributários nacionais, pois a tributação é uma competência soberana dos países. No entanto, por meio de suas atividades e iniciativas, a organização busca fornecer apoio e orientação aos países signatários para melhorar seus sistemas tributários e para promover práticas fiscais justas e eficientes.

#### 1.7 A OCDE e sua atuação no Desenvolvimento dos Sistemas **Tributários**

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) desempenha um papel importante no desenvolvimento dos sistemas tributários dos países membros e não membros. A organização promove a cooperação







internacional em matéria tributária, estabelecendo padrões e diretrizes que visam garantir a transparência, a eficiência e a equidade nos sistemas fiscais. Alguns dos principais aspectos do papel da OCDE na área tributária incluem:

- a) lidera a iniciativa Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)<sup>1</sup>, que busca combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação. Através dessa iniciativa, a OCDE desenvolveu um conjunto abrangente de recomendações e medidas para fechar brechas fiscais, evitar a evasão fiscal e garantir que as empresas paguem impostos de forma justa e adequada.
- b) promove a troca automática de informações fiscais entre os países, com o objetivo de combater a evasão fiscal e a elisão fiscal prejudicial. A organização desenvolveu padrões e diretrizes para a troca eficiente e segura de informações fiscais entre as autoridades competentes dos países, visando melhorar a transparência fiscal global.
- c) trabalha para promover a transparência fiscal e a cooperação internacional em questões tributárias. Através de iniciativas como o Fórum Global sobre Transparência e Intercâmbio de Informações para Fins Tributários, a organização busca fortalecer a cooperação entre os países na troca de informações fiscais, no combate à evasão fiscal e na identificação de práticas fiscais prejudiciais.
- d) desenvolve diretrizes e padrões internacionais em várias áreas tributárias, incluindo preços de transferência, tratados fiscais, tributação de lucros de empresas multinacionais e combate à evasão fiscal. Essas diretrizes e padrões são usados como referência pelos países para moldar suas legislações fiscais e práticas tributárias.
- e) oferece assistência técnica e capacitação aos países membros e não membros para melhorar seus sistemas tributários. Através de programas de treinamento, workshops e intercâmbio de conhecimentos, a organização ajuda os países a fortalecer suas capacidades institucionais e a implementar boas práticas fiscais.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Na página seguinte, será detalhada a iniciativa BEPS da OCDE, pois é tema fundamental neste estudo.







A atuação da OCDE na área tributária tem impacto significativo nos sistemas fiscais dos países, uma vez que suas recomendações e diretrizes são amplamente adotadas e influenciam as políticas tributárias nacionais. No entanto, é importante observar que a implementação dessas recomendações é de responsabilidade de cada país, e a OCDE desempenha um papel de facilitador e provedor de orientações nesse processo.

A Iniciativa Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) é uma importante iniciativa liderada pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) para combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros para jurisdições de baixa tributação. A BEPS tem como objetivo lidar com as práticas fiscais agressivas usadas por empresas multinacionais para minimizar suas obrigações fiscais e explorar diferenças nos sistemas tributários entre os países (OCDE, 2020).

A proposta foi lançada em 2013 e envolve a colaboração entre governos e outras partes interessadas para desenvolver soluções coordenadas para os desafios fiscais resultantes da globalização e do avanço tecnológico. O principal objetivo da BEPS é garantir que os lucros sejam tributados onde ocorre a atividade econômica real e onde são gerados os verdadeiros riscos e substâncias comerciais.

A BEPS identificou quinze ações específicas para abordar as práticas de erosão da base tributária e transferência de lucros. Essas ações abrangem várias áreas, como preços de transferência, transparência fiscal, tratados fiscais, tributação digital e combate a práticas fiscais prejudiciais.

A BEPS busca limitar os mecanismos de planejamento tributário abusivos usados pelas empresas multinacionais para transferir artificialmente lucros para jurisdições com menor carga tributária. Propõe melhorar as regras de preços de transferência para garantir que as transações entre empresas relacionadas sejam conduzidas em condições de mercado e que os lucros sejam







adequadamente alocados entre as jurisdições. Promove a troca automática de informações fiscais entre as autoridades tributárias dos países para combater a evasão fiscal e a elisão fiscal prejudicial. Busca abordar os desafios fiscais relacionados à economia digital, assegurando que as empresas digitais sejam tributadas de forma justa e adequada.

A iniciativa tem tido um impacto significativo nas políticas tributárias em todo o mundo, pois as recomendações e diretrizes desenvolvidas têm sido amplamente adotadas pelos países membros e não membros da OCDE. Muitos países têm implementado mudanças em suas legislações fiscais, e reforçado a cooperação internacional para combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros.

Desta forma, a BEPS representa um esforço global para fortalecer a equidade e a eficiência nos sistemas tributários, garantindo que as empresas multinacionais contribuam de forma justa para os países onde realizam suas atividades econômicas. A iniciativa, a qual tem uma relação direta com a discussão sobre a tributação de serviços digitais nos dias atuais, reflete a necessidade de uma cooperação internacional mais estreita e de regras tributárias atualizadas para enfrentar os desafios fiscais do século XXI e tem uma relação direta com a discussão sobre a tributação de serviços digitais nos dias atuais. Foi desenvolvida, em parte, para abordar os desafios fiscais apresentados pela economia digital, incluindo a questão da tributação de empresas digitais.

A expansão da economia digital tem levantado preocupações sobre a capacidade dos países de tributar adequadamente as empresas que operam nesse setor. Muitas vezes, as empresas digitais têm a capacidade de gerar lucros substanciais em um determinado país, sem, no entanto, ter uma presença física significativa nele. Isso cria desafios para a alocação de lucros e para tributação dessas atividades (OCDE, 2020).





A BEPS reconhece esses desafios e busca desenvolver soluções para garantir que as empresas digitais sejam tributadas de forma justa e adequada. A iniciativa propõe a revisão das regras fiscais existentes, abordando as especificidades da economia digital e garantindo que os lucros sejam tributados onde ocorre a atividade econômica real.

A discussão sobre a tributação de serviços digitais tem se intensificado nos últimos anos, com muitos países buscando implementar medidas específicas para tributar empresas digitais de forma mais efetiva. Isso inclui a introdução de impostos sobre serviços digitais, como o Imposto sobre Serviços Digitais (Digital Services Tax), que visa tributar a receita gerada por empresas digitais em determinados países (Aslam, 2020).

No entanto, a questão da tributação de serviços digitais é complexa e ainda não há consenso global sobre a melhor abordagem. A discussão continua em andamento em fóruns internacionais, como a OCDE, que tem trabalhado para desenvolver uma abordagem coordenada e consensual para a tributação da economia digital.

A Tributação de Serviços Digitais tem se tornado uma questão cada vez mais relevante no cenário global atual, especialmente no contexto pós-pandemia de Covid-19. A crise gerada pela pandemia resultou em um aumento significativo dos gastos públicos, por parte dos governos, para combater a propagação do vírus, fornecer assistência médica, apoiar empresas e indivíduos afetados, e impulsionar a recuperação econômica (OECD, 2021).

Esses gastos adicionais têm pressionado os orçamentos dos países e aumentado a necessidade de recursos para financiar essas políticas públicas onerosas. Nesse sentido, a tributação de serviços digitais pode desempenhar um papel importante na reorganização das finanças públicas, garantindo uma base tributária mais ampla e equitativa (OECD, 2021).





As empresas digitais, especialmente as gigantes tecnológicas, têm se beneficiado do crescimento acelerado do comércio eletrônico e dos serviços digitais durante a pandemia. No entanto, muitas vezes elas operam em jurisdições com baixas cargas tributárias, aproveitando-se de brechas e lacunas nos sistemas fiscais internacionais.

A tributação de serviços digitais busca corrigir essa disparidade, garantindo que as empresas digitais contribuam de forma justa e proporcional para o financiamento dos serviços públicos e do desenvolvimento socioeconômico dos países onde atuam. A implementação de impostos sobre serviços digitais pode ajudar a capturar parte dos lucros gerados por essas empresas e direcioná-los para os cofres públicos.

Além disso, a tributação de serviços digitais pode ser uma fonte adicional de receita para os governos em um momento em que muitos países enfrentam déficits fiscais crescentes. Esses recursos podem ser direcionados para fortalecer os sistemas de saúde, investir em infraestrutura, apoiar a recuperação econômica e promover a igualdade social.

No entanto, é importante ressaltar que a tributação de serviços digitais enfrenta desafios complexos, como a determinação de uma base tributável adequada e a necessidade de uma abordagem internacional coordenada. A cooperação internacional e a busca por consensos são fundamentais para evitar conflitos e garantir que as medidas adotadas sejam efetivas e justas.

Em resumo, a tributação de serviços digitais desempenha um papel crucial na saúde fiscal dos países pós-pandemia, ajudando a reequilibrar a carga tributária, aumentar a arrecadação e promover a justiça fiscal. Essa abordagem pode contribuir para a recuperação econômica e o fortalecimento dos sistemas de saúde e bem-estar social, ao mesmo tempo em que garante uma maior equidade na tributação das empresas digitais.





O percurso histórico descrito neste capítulo, de contínua evolução dos sistemas tributários nacionais e de coordenação internacional, de forma sincrética, demonstra como a economia digital passa a naturalmente concentrar holofotes na evolução esperada da tributação mundial e em como antigas preocupações equitativas e distributivas exsurgem no processo de reconfiguração institucional frente aos novos desafios e novas oportunidades fiscais trazidas pelo ecossistema digital.







#### 2. SERVIÇOS **DIGITAIS PANORAMA** $\mathbf{E}$ SEU TRIBUTÁRIO

## 2.1 Os serviços digitais e sua tributação

Em sociedades capitalistas de mercado, a tributação ganha o seu sentido no contexto de geração de riqueza e da produção. As plataformas e serviços digitais, numa realidade de desmaterialização de bens consumo, estão na fronteira de novas e significativas formas de geração, circulação e oferta de bens que formam agregados de capital. Nessa linha, é importante assimilar essa nova realidade, expondo as características das plataformas digitais (BRASIL., 2021, p. 11 e seg).

As grandes plataformas digitais têm características que as tornam únicas e impactam seu funcionamento e modelo de negócios. Uma das principais características é o efeito de rede, que pode ser positivo direto ou indireto. No caso do efeito de rede positivo direto, a utilidade da plataforma aumenta à medida que mais usuários se juntam a ela, como ocorre em redes sociais e plataformas de mensagens.

Já o efeito de rede positivo indireto ocorre quando um grupo de usuários se beneficia do crescimento do número de usuários em outro grupo, e vice-versa. Isso cria um mercado de múltiplos lados, em que a demanda pelos serviços da plataforma depende da interação entre os diferentes grupos de usuários.

Outra característica importante é o subsídio cruzado, que é utilizado pelas plataformas para atingir um tamanho viável e explorar os mercados de múltiplos lados. Isso envolve custear um lado do mercado para obter sucesso no outro lado. Por exemplo, um mecanismo de busca pode oferecer serviços gratuitos para atrair mais usuários e, assim, ser mais atraente para anunciantes. Isso





permite que os usuários subsidiados paguem um preço menor ou, até mesmo, usem o serviço gratuitamente.

As plataformas também se destacam pela sua capacidade de escalar rapidamente e a baixo custo. Ao contrário dos mercados de bens físicos, as plataformas digitais possuem custos unitários extremamente baixos para processar, armazenar, replicar e transmitir dados. Isso lhes confere uma vantagem competitiva em termos de crescimento e expansão.

Além disso, as plataformas têm baixo custo marginal após absorverem os custos iniciais de hardware e servidores. Adicionar um novo usuário à plataforma tem um custo marginal extremamente baixo, o que influencia sua política de precificação e diferenciação de produtos. Essa característica pode levar à concentração de mercado.

A natureza global da internet permite que as plataformas atraiam clientes de todo o mundo, ampliando seu alcance e potencial de negócios. Isso é impulsionado pelo fato de que as plataformas fazem um uso estratégico dos dados dos usuários para refinar e melhorar seus serviços. O acesso e a utilização eficiente dos dados podem criar uma barreira de entrada para novos concorrentes, e fornecer insights valiosos para aprimorar produtos e expandir a participação no mercado.

Em termos de modelo de negócios, as plataformas digitais podem adotar diferentes abordagens, como o modelo de assinatura, em que os usuários pagam uma assinatura para acessar o serviço; o modelo de publicidade, em que a plataforma obtém receitas indiretas por meio de publicidade e comercialização de dados; e o modelo de acesso aberto, que funciona como um mercado conectando fornecedores e usuários, em que podem ocorrer transações financeiras entre eles.





O efeito de rede, o subsídio cruzado, a capacidade de escalar, o baixo custo marginal, a globalidade e a multiplicidade de modelos de negócio, dentre características emprestam plasticidade e dinamicidade outras funcionamento. Pode-se falar, então, de uma reunião de características tanto de monopólio, dada as suas posições dominantes, como de oligopólios, em face da instabilidade concorrencial. Por isso, Nicolas Petit fala em moligopólio (PETIT, 2020, p. 257) com a seguinte descrição:

> Para abarcar o quadro de moligopólio, é necessário entender que as empresas podem enfrentar competição de várias fontes, em várias dimensões. A rivalidade de jogo de soma zero pela participação no mercado é apenas uma delas. A tecnologia é outra. As indústrias digitais exibem uma variedade de propriedades intrínsecas que trabalham juntas para impor às empresas uma pressão equivalente à competição de oligopólio. Em particular, externalidades de rede, retornos crescentes à adoção e efeitos de "tipping" (ponto de virada) produzem descontinuidades significativas. Esses fatores influenciam a direção e a intensidade da competição. Empresas de tecnologia competem com outras por meio de um processo de entrada indireta e reconfiguram canais de competição existentes.

Essa nova movimentação no mundo digital implica profundas transformações na economia tradicional, não havendo fronteiras claras, já que as transações da economia real passam a depender de computadores e da internet (ARAÚJO, 2022, p. 35). Estimativas da Oxford Economics para o ano de 2025 consideram que um quarto do PIB mundial estará atrelado à economia digital<sup>2</sup>. Assim, serviços digitais são aplicações ou plataformas baseadas na internet que oferecem funcionalidades específicas aos usuários. Eles podem ser acessados por meio de dispositivos conectados à internet, como smartphones, computadores ou

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> CNN. Empresas dobram de tamanho com a economia digital. Disponível em: https://www.cnnbrasil.com.br/economia/empresas-dobram-de-tamanho-com-a-economia-digital/. Acesso em: 01 jun. 2023.





tablets, e incluem opções como e-mails, mensagens instantâneas, compras online, armazenamento de dados na nuvem, redes sociais, streaming de vídeo, entre outros.

Alguns dos principais serviços digitais e as empresas que os oferecem são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 Serviços digitais e empresas que os oferecem

Serviço	Empresas
1.E-mail	a) Gmail (Google),
	b) Outlook (Microsoft),
	c) Yahoo Mail.
2.Armazenamento em nuvem	a) Google Drive,
	b) iCloud (Apple),
	c) Dropbox.
3. Mensagens instantâneas	a) WhatsApp (Facebook),
	b) Telegram,
	c) WeChat.
4.Compras online	a) Amazon,
	b) eBay,
	c) Alibaba,
	d) Mercado Livre,
	e) OLX.
5. Streaming de Áudio e Vídeo	a) Netflix,
	b) Amazon Prime Video,
	c) Disney+
	d) Spotify
6. Redes sociais	a) Facebook,
	b) Instagram (Facebook),
	c) Twitter.
7. Ferramentas de produtividade	a) Google Workspace (Google),
	b) Microsoft Office 365,
	c) Slack.
8. Mapas e localização	a) Google Maps,
	b) Apple Maps,
	c) Waze.
9. Busca na internet	a) Google,
	b) Bing (Microsoft),
	c) Yahoo! Search.

Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

Esta lista não é exaustiva, uma vez que novos serviços digitais surgem continuamente. Além disso, as empresas mencionadas aqui também oferecem outros serviços além dos listados.





Esse panorama sobre os serviços digitais mostra o desafio de sua tributação. Ao lado da desmaterialização dos fatos geradores, está essa estruturação e dinâmica das atividades econômicas das grandes plataformas digitais, concentradas em poucos países. Perplexidades e disputas de interesses têm marcado a temática da tributação dos serviços digitais no âmbito internacional.

Por isso, as discussões sobre a tributação dos serviços digitais variam amplamente entre países. Em geral, existe uma preocupação global com a falta de tributação adequada das grandes empresas de tecnologia que oferecem esses serviços.

De acordo com o Banco Mundial (2021), a menos que uma solução global coordenada seja alcançada, uma proliferação de impostos unilaterais pode alimentar guerras comerciais e afetar negativamente as decisões de investimento, tanto transfronteiriças quanto domésticas.

Alguns países, como a França e a Itália, já implementaram impostos sobre as receitas de empresas de tecnologia, enquanto outros, como a Índia, estão considerando medidas semelhantes. No entanto, a tributação dos serviços digitais é uma questão complexa e polêmica, já que envolve questões como a soberania fiscal dos países, o impacto nas empresas e na economia, e a equidade fiscal.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) está trabalhando em uma solução global para a tributação dos serviços digitais, mas ainda há muitos desafios a serem superados antes que uma solução seja alcançada. Atualmente, a discussão sobre a tributação dos serviços digitais a qual é caracterizada por uma dinamicidade, assim como por uma sujeição a possíveis mudanças - está em andamento em muitos países.





A OCDE está desenvolvendo uma proposta para uma nova arquitetura fiscal global para a economia digital, com o objetivo de aumentar a tributação justa e equitativa das grandes empresas multinacionais de tecnologia e plataformas online. O objetivo é criar regras claras e consistentes para a tributação das empresas digitais em todo o mundo, evitando a concorrência fiscal prejudicial e garantindo que os países possam cobrar impostos justos dessas empresas. A proposta da OCDE inclui o estabelecimento de uma regra global para determinar em que país as empresas digitais devem pagar impostos e em que medida, além de uma ampla base de tributação para evitar a fragmentação do mercado. Esta proposta ainda está sendo discutida e negociada entre os paísesmembros da OCDE, e sua implementação definitiva ainda é incerta.

#### 2.2 Tributação dos Serviços Digitais nos Estados Unidos

Nos Estados Unidos, a tributação dos serviços digitais é uma questão polêmica e controvérsia. Embora algumas medidas tenham sido propostas para aumentar a tributação das grandes empresas de tecnologia, até o momento não houve mudanças significativas na lei fiscal americana.

O Congresso dos EUA discute frequentemente a tributação dos serviços digitais, mas não houve consenso sobre como abordar o assunto de maneira eficaz e justa. Algumas propostas incluem aumentar a tributação sobre as receitas dessas empresas, enquanto outras sugerem mudanças na forma como as empresas são tributadas em nível internacional.

No momento, a tributação dos serviços digitais nos Estados Unidos é uma questão em aberto e há expectativa de que haverá mudanças futuras. No entanto, como a situação é altamente política e complexa, é difícil prever como serão as mudanças e quando elas acontecerão.





Até o momento, não há uma taxa federal única sobre serviços digitais nos Estados Unidos que cobre todas as empresas de tecnologia. No entanto, alguns estados, como o Texas e o Wyoming, já começaram a implementar suas próprias leis fiscais para cobrar impostos sobre serviços digitais.

O percentual de impostos sobre serviços digitais cobrado varia dependendo do estado e do tipo de serviço digital em questão. Alguns estados cobram impostos sobre a receita bruta das empresas, enquanto outros cobram impostos sobre as transações realizadas por meio de aplicativos ou plataformas digitais.

Sem uma lei federal única sobre serviços digitais nos Estados Unidos, é difícil fornecer uma resposta precisa sobre o percentual a ser cobrado sobre a receita dessas empresas.

#### Tributação dos Serviços Digitais na Europa 2.3

A tributação de serviços digitais é uma questão importante e controversa na União Europeia (UE). Desde o início dos anos 2010, a UE vem debatendo maneiras de cobrar impostos sobre as empresas de tecnologia multinacionais que prestam serviços digitais na UE, mas que não pagam impostos suficientes na região.

Atualmente, há uma proposta da Comissão Europeia para a implementação de uma taxa sobre serviços digitais a nível da UE. A proposta prevê a cobrança de um tributo de 3% sobre a receita de empresas com receita anual global acima de 750 milhões de euros e uma receita na UE acima de 50 milhões de euros. O tributo seria aplicado a serviços digitais como publicidade online, venda de dados, plataformas de comércio eletrônico e aplicativos de mensagens.





No entanto, a implementação deste tributo tem sido objeto de discussões intensas entre os Estados-membros da UE, com alguns argumentando que ele prejudicaria as empresas europeias em relação às empresas americanas e outros argumentando que é necessário cobrar impostos dessas empresas para garantir a justiça fiscal na UE.

Portanto, a discussão sobre a tributação de serviços digitais na UE ainda está em andamento e pode mudar com o tempo.

Na Itália, a tributação sobre serviços digitais foi implementada em 2019 como parte de um pacote de medidas fiscais mais amplas. O imposto é baseado nas receitas geradas pelas empresas de tecnologia no país e tem como objetivo cobrar uma parcela justa dessas empresas para os cofres públicos italianos.

Já na França, a tributação sobre serviços digitais foi implementada em 2019 como uma medida de emergência, após anos de debates e negociações internacionais. O imposto é baseado nas receitas geradas pelas empresas de tecnologia no país e foi projetado para cobrar uma parcela justa dessas empresas.

Em ambos os casos, a implementação da tributação sobre serviços digitais foi um processo polêmico e controverso, com muitas empresas de tecnologia argumentando que as medidas são injustas e prejudicam a competitividade. Além disso, as medidas foram alvo de críticas internacionais, com alguns países argumentando que afetam a soberania fiscal e criam obstáculos para o comércio global.

No entanto, as autoridades italiana e francesa argumentam que a tributação sobre serviços digitais é necessária para garantir que as grandes empresas de tecnologia contribuam de maneira justa para a economia local.





Embora o processo tenha sido controverso, as medidas implementadas na Itália e na França estão em vigor, e são aplicadas a várias empresas de tecnologia.

Na Itália, a lei tributária que implementou a cobrança sobre serviços digitais é conhecida como "Web Tax". A lei foi aprovada em 2019 e tributa as receitas geradas por empresas de tecnologia que prestam serviços a clientes italianos. A alíquota é de 3% sobre as receitas geradas por anúncios, vendas de dados e outros serviços digitais. A lei também estabelece que as empresas devem registrar suas atividades e apresentar relatórios fiscais regulares para o governo italiano.

Já na França, a lei tributária que implementou a cobrança sobre serviços digitais é conhecida como "Imposto Digital Francês". A lei foi aprovada em 2019 e cobra um tributo sobre as receitas geradas por empresas de tecnologia que prestam serviços a clientes franceses. A alíquota é de 3% sobre as receitas geradas por anúncios, vendas de dados e outros serviços digitais. A lei também estabelece que as empresas devem registrar suas atividades e apresentar relatórios fiscais regulares para o governo francês.

Em ambos os casos, as leis tributárias visam cobrar uma parcela justa das empresas de tecnologia que operam no país. Além disso, as leis objetivam incentivar as empresas a fornecerem informações precisas sobre suas atividades e receitas, para que o governo possa garantir que estão sendo cobrados impostos corretos.

Em geral, as autoridades italiana e francesa esperam que a implementação do tributo sobre serviços digitais resulte em uma significativa arrecadação, o que pode ser usado para financiar serviços públicos e investimentos em infraestrutura. No entanto, sem uma estimativa precisa, é difícil dizer exatamente quanto os países esperam arrecadar com a implementação da taxa.





# 2.3.1 Aspectos relevantes da tributação dos serviços digitais na Itália

Na Itália, o imposto foi instituído pela Lei n. 145, de 30 de dezembro de 2018 (ITÁLIA, 2018). A sua hipótese de incidência está descrita no art. 37 de tal Lei:

- 37. O imposto é aplicado sobre as receitas provenientes da prestação dos seguintes serviços:
- a) Veiculação de publicidade direcionada aos usuários de uma mesma interface digital;
- b) Disponibilização de uma interface digital multilateral que permite aos usuários entrarem em contato e interagirem entre si, inclusive com o objetivo de facilitar a oferta direta de bens ou serviços;
- c) Transmissão de dados coletados dos usuários e gerados pelo uso de uma interface digital.

Vê-se que o legislador selecionou como fatos geradores para a incidência do imposto: a) veiculação de publicidade, b) disponibilização de interface para interação, inclusive para facilitar oferta de bens e serviço, e; c) transmissão de dados.

Outro aspecto importante é a seleção dos contribuintes sujeitos ao imposto:

- 36. São sujeitos passivos do imposto sobre serviços digitais os sujeitos que exercem atividades empresariais que, individualmente ou em grupo, no ano civil anterior ao da referência ao parágrafo 35-bis, realizam conjuntamente:
- a) Um montante total de receitas em qualquer lugar realizadas não inferior a 750.000.000 euros;





b) Um montante de receitas provenientes de serviços digitais, conforme o parágrafo 37, realizados no território do Estado não inferior a 5.500.000 euros.

O contribuinte do imposto, portanto, qualifica-se pela sua receita global superior a 750.000,000,00 de Euros e, em território italiano de, no mínimo, 5.500.000,00.

Por se tratar de serviços que envolvem dissociação de locais entre prestador de serviço e consumidor, é importante a definição do aspecto espacial do fato gerador que está no art. 40:

- 40. O período fiscal coincide com o ano civil. Uma receita é considerada tributável em um determinado período fiscal se o usuário de um serviço tributável estiver localizado no território do Estado nesse período. Um usuário é considerado localizado no território do Estado se: a) No caso de um serviço mencionado no parágrafo 37, letra a), a publicidade aparecer no dispositivo do usuário no momento em que o dispositivo for utilizado no território do Estado durante esse período fiscal para acessar uma interface digital; b) No caso de um serviço mencionado no parágrafo 37, letra b), se:
- 1. O serviço envolver uma interface digital multilateral que facilite transações correspondentes de bens ou serviços diretamente entre os usuários, o usuário utilizar um dispositivo no território do Estado durante esse período fiscal para acessar a interface digital e concluir uma transação correspondente nessa interface durante esse período fiscal;
- 2. O serviço envolver uma interface digital multilateral de um tipo que não se enquadre naqueles descritos no número 1), o usuário possuir uma conta durante todo ou parte desse período fiscal que permita o acesso à interface digital, e essa conta tenha sido aberta usando um dispositivo no território do Estado; c) No caso de um serviço mencionado no parágrafo 37, letra c), os dados gerados pelo usuário que utilizou um dispositivo no







território do Estado para acessar uma interface digital, durante esse período fiscal ou um período fiscal anterior, forem transmitidos durante esse período fiscal. 40-bis. O dispositivo é considerado localizado no território do Estado com referência principalmente ao endereço de protocolo de internet (IP) do próprio dispositivo ou a outro sistema de geolocalização, respeitando as regras relativas ao tratamento de dados pessoais.

Embora com nuances, o espírito da referida lei é que o tributo incida nos casos em que o dispositivo do usuário/consumidor do serviço esteja com o endereço de protocolo de internet (IP) situado no território italiano.

Por último, de acordo com o art. 41 da referida Lei, a alíquota do imposto é de 3% sobre as receitas auferidas no curso do ano civil.

## 2.3.2 Aspectos relevantes da tributação dos serviços digitais na França

Na França, o tributo foi instituído pela Lei nº 2019-759, de 24 de julho de 2019 (FRANÇA, 2019), destacando-se os seguintes trechos para extração das informações mais relevantes:

Por Art. 299. I. - É instituído um imposto devido em relação às quantias recebidas pelas empresas do setor digital definidas no III, em troca da prestação de serviços definidos no II na França durante um ano civil.

II. - Os serviços tributáveis são:

10 A disponibilização, por meio de comunicações eletrônicas, de uma interface digital que permite aos usuários entrarem em contato com







outros usuários e interagirem com eles, especialmente com vista à entrega de bens ou à prestação de serviços diretamente entre esses usuários.

[,,,]

20 Os serviços comercializados junto aos anunciantes, ou seus representantes, com o objetivo de colocar em uma interface digital mensagens publicitárias direcionadas com base em dados relativos ao usuário que a consulta e coletados ou gerados durante a consulta a tais interfaces, inclusive quando realizados por meio de interfaces cuja disponibilização está excluída dos serviços tributáveis conforme o item c do 10 deste item II. Esses serviços podem incluir, em particular, serviços de compra, armazenamento e divulgação de mensagens publicitárias, controle publicitário e medição de desempenho, bem como serviços de gestão e transmissão de dados relativos aos usuários.

[...]

III. As empresas mencionadas no item I são aquelas, independentemente de sua localização, para as quais o valor das quantias recebidas em troca dos serviços tributáveis no ano civil anterior ao mencionado no mesmo item I excede os dois seguintes limiares:

10 750 milhões de euros no âmbito dos serviços prestados globalmente;

20 25 milhões de euros no âmbito dos serviços prestados na França, nos termos do artigo 299 bis.

[...]

Art. 299 bis. - I. - Para a aplicação deste capítulo:

10 A França refere-se ao território nacional, excluindo as coletividades regidas pelo artigo 74 da Constituição, a Nova Caledônia, as Terras Austrais e Antárticas Francesas e a Ilha de Clipperton;







20 O usuário de uma interface digital está localizado na França se a consulta por meio de um terminal situado na França. A localização na França desse terminal é determinada por qualquer meio, incluindo o uso do endereço IP (protocolo de internet), de acordo com as regras relativas ao tratamento de dados pessoais."

Artigo 299 quater. - I. - O imposto previsto no artigo 299 é calculado com base no montante, excluindo o imposto sobre o valor acrescentado, conforme definido no IV do artigo 299 bis, das quantias recebidas pelo sujeito passivo, durante o ano em que o imposto se torna exigível, em contrapartida de um serviço tributável fornecido na França. "Contudo, não são consideradas as quantias pagas em contrapartida da disponibilização de uma interface digital que facilita a venda de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, nos termos do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral de impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, quando essas quantias tenham uma ligação direta e inseparável com o volume ou o valor dessas vendas. "II. - O montante do imposto é calculado aplicando-se à base definida no I deste artigo uma taxa de 3%."

Do que se apreende desse trecho transcrito, a hipótese de incidência do imposto é a) disponibilização de interface para sua interação, inclusive para facilitar oferta de bens e serviço e b) veiculação de publicidade. Os sujeitos passivos são as empresas que tenham receitas globais de 750.000.000,00 de Euros e, na França, de 25.000.000,00 de Euros. O aspecto espacial do fato gerador é o usuário acessar a interface digital, em território francês, o que pode ser determinado pelo endereço IP. O montante do imposto é calculado com base na receita obtida pelo contribuinte, durante o ano, em contraprestação aos serviços descritos sobre os quais incide uma alíquota de 3%.





# 2.3.3 Aspectos relevantes da tributação dos serviços digitais na Espanha

Na Espanha, o tributo foi instituído pela Lei 4/2020, de 15 de outubro de 2020 (ESPANHA, 2020), da qual se destacam os seguintes trechos:

Artigo 5. Fato Gerador.

Estarão sujeitas ao imposto as prestações dos serviços digitais [publicidade digital, intermediação digital e os de transmissão de dados] realizadas no território de aplicação do mesmo, efetuadas pelos contribuintes deste imposto.

[...]

Artigo 7. Local de Realização das Prestações de Serviços Digitais.

- 1. As prestações de serviços digitais serão consideradas realizadas no território de aplicação do imposto quando algum usuário estiver localizado nesse âmbito territorial, independentemente de o usuário ter pago qualquer contraprestação que contribua para a geração de receitas provenientes do serviço.
- 2. Entender-se-á que um usuário está localizado no território de aplicação do imposto: a) No caso de serviços de publicidade online, quando no momento em que a publicidade aparecer no dispositivo desse usuário, o dispositivo estiver nesse âmbito territorial. b) No caso de serviços de intermediação online nos quais ocorra a facilitação da entrega de bens ou prestação de serviços subjacentes diretamente entre os usuários, quando a conclusão da operação subjacente por um usuário for feita através da interface digital de um dispositivo que, no momento da conclusão, estiver nesse âmbito territorial. Nos demais serviços de intermediação online, quando a conta que permite ao usuário acessar a interface digital tiver sido aberta usando um dispositivo que, no momento da abertura, estiver





nesse âmbito territorial. c) No caso de serviços de transmissão de dados, quando os dados transmitidos tiverem sido gerados por um usuário por meio de uma interface digital acessada por um dispositivo que, no momento da geração dos dados, estiver nesse âmbito territorial.

- 3. Para fins de determinar o local onde as prestações de serviços digitais foram realizadas, não será considerado: a) o local onde a entrega de bens ou prestação de serviços subjacentes ocorre, nos casos de serviços de intermediação online nos quais isso ocorra; b) o local de onde qualquer pagamento relacionado a um serviço digital seja feito.
- 4. Para fins deste artigo, presumir-se-á que um determinado dispositivo de um usuário está localizado no local determinado pelo endereço IP do mesmo, salvo se puder ser concluído que esse local é diferente através do uso de outros meios de prova admitidos por lei, em particular, o uso de outros instrumentos de geolocalização.

Artigo 8. Contribuintes.

- 1. São contribuintes deste imposto as pessoas jurídicas e entidades mencionadas no artigo 35.4 da Lei 58/2003, de 17 de dezembro, da Lei Geral Tributária, que, no primeiro dia do período de liquidação, excedam os dois limiares a seguir:
- 2.a) Que o montante líquido do seu volume de negócios no ano civil anterior exceda 750 milhões de euros;
- 3. e b) Que o montante total dos seus rendimentos provenientes de prestações de serviços digitais sujeitas ao imposto, após a aplicação das regras previstas no artigo 10, correspondentes ao ano civil anterior, exceda 3 milhões de euros.

[...]

Artigo 10. Base de Cálculo.

A base de cálculo do imposto será constituída pelo montante das receitas, excluindo, quando aplicável, o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)







ou outros impostos equivalentes, obtidos pelo contribuinte por cada uma das prestações de serviços digitais sujeitas ao imposto, realizadas no território de aplicação do mesmo.

Artigo 11. Taxa Tributária.

O imposto será exigido à taxa de 3 por cento.

O trecho transcrito assinala que a hipótese de incidência do imposto é a publicidade digital, a intermediação digital e os serviços de transmissão de dados. Os sujeitos passivos são as empresas que tenham receitas globais de 750.000.000,00 de Euros e, na Espanha, de 3.000.000,00 de Euros. O aspecto espacial apresenta nuances, mas a identificação do usuário por meio de seu IP, situado no país, também se mostrou determinante para atrair a incidência do imposto para o território espanhol . O montante do imposto é calculado com base na receita, excluído o IVA, obtida pelo contribuinte em contraprestação aos serviços descritos sobre os quais incidem uma alíquota de 3%.

## 2.3.4 Tributação dos Serviços Digitais na América Latina, Rússia e China

Na América Latina, países como o Brasil, Argentina e México estão discutindo a tributação de serviços digitais. No Brasil, por exemplo, houve discussões sobre a tributação de empresas de tecnologia como Google, Amazon e Facebook, mas ainda não houve uma decisão clara sobre o assunto.Na Rússia, houve esforços para tributar empresas de tecnologia como Google e Apple, mas a implementação tem sido desafiadora devido a questões técnicas e jurídicas.

Na China, as empresas de tecnologia já estão sujeitas a uma série de impostos, incluindo impostos sobre renda e vendas. Além disso, as autoridades







chinesas estão discutindo a tributação de empresas de tecnologia estrangeiras, como a Apple, para equilibrar o tratamento fiscal entre empresas nacionais e estrangeiras.

Em geral, a tributação de serviços digitais é uma questão complexa e em constante evolução em todo o mundo, incluindo países emergentes. As decisões são influenciadas por uma variedade de fatores, incluindo questões fiscais, regulatórias e políticas.

As discussões sobre a tributação de serviços digitais geralmente são tratadas por órgãos governamentais, como departamentos de impostos, ministérios das finanças ou equivalentes, e agências reguladoras. Além disso, em alguns casos, as discussões podem ser levadas a organismos internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) ou a União Europeia.

No caso dos países emergentes (Brasil, Argentina, México, Rússia e China), as discussões sobre tributação de serviços digitais geralmente são tratadas por órgãos governamentais locais, como o Ministério das Finanças ou a Receita Federal. Além disso, as discussões podem ser influenciadas por outros órgãos, como agências reguladoras de telecomunicações ou de proteção de dados. Em alguns países emergentes, já existem tributos implementados sobre serviços digitais. No entanto, o nível de detalhamento e o valor cobrado podem variar entre os países.

As empresas de serviços digitais podem incluir gigantes globais, como Amazon, Google, e Facebook, além de empresas locais e regionais. No entanto, o nível de presença e o alcance dessas empresas variam entre os países.

Nos países emergentes, as empresas globais enfrentam a concorrência de empresas locais e regionais, que podem ter uma presença significativa no





mercado de tecnologia local. Alguns exemplos incluem empresas como Baidu na China, Yandex na Rússia, Mercado Livre na América Latina. Ademais, o nível de concorrência varia entre os países e é influenciado por vários fatores, como a presença de outras empresas, a infraestrutura tecnológica do país, a regulamentação etc. Além disso, é importante verificar fontes confiáveis para obter informações atualizadas sobre a concorrência das empresas de serviços digitais em cada país.

Na China, existem muitas empresas de serviços digitais, tanto nacionais quanto estrangeiras, que atuam em diferentes setores, como ecommerce, publicidade on-line, pagamentos eletrônicos, entre outros. Algumas das principais empresas de serviços digitais na China incluem empresas nacionais, como a Baidu (buscador na internet), Alibaba Group (grupo de empresas líderes em e-commerce na China), Tencent (empresa de tecnologia com presença em jogos, mensagens, pagamentos etc.) e a JD.com (empresa de comércio eletrônico).

Estas são apenas algumas das principais empresas de serviços digitais que atuam na China, no entanto, a lista pode variar de acordo com fontes e informações atualizadas.

Na Argentina, algumas das principais empresas de serviços digitais incluem MercadoLibre, Despegar.com, Globant, OLX e PedidosYa. Além disso, também há presença de empresas globais, como a Amazon e a Uber.

Na Rússia, algumas das principais empresas de serviços digitais incluem Yandex, Mail.ru Group, Ozon, Avito e 1C. Além disso, há também presença de empresas estrangeiras como a Google, a Amazon e a Uber.

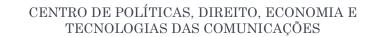
No México, algumas das principais empresas de serviços digitais incluem MercadoLibre, Grupo Elektra, Grupo Aeroportuário del Pacifico, Grupo





Aeroportuário del Sureste e Grupo Aeroportuário del Centro Norte. Além disso, há presença de empresas estrangeiras como a Amazon, a Uber e a Netflix.

No Brasil, algumas das principais empresas de serviços digitais incluem iFood, 99, Mercado Livre e Magazine Luiza. Além disso, há presença de empresas estrangeiras como a Amazon, a Uber, a Netflix e a Google.







#### DETRIBUTAÇÃO 3. PROPOSTAS DOS**SERVICOS** DIGITAIS NO MUNDO

A discussão acerca da economia digital é um dos temas de maior repercussão em debate atual no cenário internacional. A velocidade do processo de evolução tecnológica, além de ter trazido facilidades e bem-estar para a sociedade como um todo, provocou mudanças de natureza disruptiva em vários segmentos da economia, produzindo também vários desafios a serem enfrentados pelos países, especialmente nas questões relativas à tributação (Silva, 2020).

Segundo (Greco, 2018), as mudanças produzidas pelo avanço da tecnologia da informatização levaram à desterritorialização das atividades. O território deixou de ser um referencial na prática do comércio, gerando consequências não apenas no plano da identificação do local em que se considera ocorrido fato gerador da transação comercial, mas também a determinação da entidade cuja legislação será aplicada àquela atividade, o que implica no comprometimento de conceitos, de hipóteses de incidências e dos demais elementos fundamentais utilizados pela legislação tributária que foram construídos na teoria nos princípios tributários.

A pandemia da covid-19 aumentou as tensões entre países devido ao crescimento da economia digital e ao aumento da pressão orçamentária. As atuais estratégias empresariais de planejamento tributário agressivo e elisão fiscal têm se tornado cada vez mais negativas diante da opinião pública, devido ao aumento dos subsídios dirigidos a estas mesmas empresas durante a pandemia. (Carvalho Junior, 2021)

O sistema tributário internacional está estruturado em torno de uma vasta rede de tratados bilaterais, para evitar a dupla tributação, cujos textos tomam como base a Convenção-Modelo (CM), elaborada pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) pela Organização das Nações





Unidas (ONU). O objetivo principal desses acordos é estabelecer critérios para a divisão dos direitos de tributação entre os países signatários e, assim, suavizar a carga fiscal das empresas dedicadas ao mercado transnacional. Contudo, as convenções para evitar a dupla tributação são derivadas diretamente do modelo estabelecido em 1928 pela antiga Liga das Nações. Destaca-se que, a sistemática que motivou a definição desse padrão, pouco se alterou, mesmo com todas as mudanças observadas ao longo dos anos, tanto na economia quanto no comércio mundial (Silva, 2020).

Preocupados com o potencial de arrecadação internacional por parte dos países, quanto às transações praticadas na era da economia digital, Hongler e Pasquale (2015) propuseram o desenvolvimento de um novo nexo tributário a ser inserido na CM-OCDE, baseado no conceito de presença digital significativa. Tal iniciativa sugere, na era da economia digital, uma revisão estrutural dos critérios de alocação de direitos de tributação sobre as receitas de negócios transfronteiricos.

## Proposta Multilateral da OCDE e Banco Mundial -3.1 Tributação dos Serviços Digitais

Quando da ascensão das operações digitais de natureza comercial, em 08 de outubro de 1998, foi realizada a Conferência de Ottawa, no âmbito da OCDE, em que se apresentou o documento Ottawa Taxition Framework Conditions, que estabeleceu princípios para nortear a economia digital: a) neutralidade; b) eficiência, c) certeza e simplicidade, d) efetividade e justiça e e) flexibilidade (Piscitelli, 2019).

Para o presente trabalho interessa especialmente o princípio da neutralidade, que tem como significado impedir que a tributação influencie os contribuintes a adotarem determinados comportamentos econômicos como





resposta a diferença nos ônus tributários. Assim, as transações realizadas no comércio eletrônico não deveriam ser discriminadas, seja positiva ou negativamente, em relação às transações tradicionais e também dentro do âmbito do próprio comércio eletrônico (Gomes, et al., 2020, pp. 45-46),

A neutralidade, nos moldes em que é proposto nesse documento, tem como implicação impedir uma atitude mais pesada do Fisco, no que diz respeito à tributação dos serviços e das operações digitais, onerando-as mais que as tradicionais.

É também relevante que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)/G20 no intuito de buscar uma solução para o crescente desafio da tributação com a digitalização da economia, desenvolveu o Plano Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), que representa um esforço multilateral para enfrentar o problema da tributação internacional (Carvalho Junior, 2021).

O BEPS contém 15 (quinze) medidas para reduzir práticas fiscais prejudiciais e o abuso nos tratados internacionais, além de um plano de combate à erosão da base tributária e ao deslocamento do tributo, feito pela OCDE com o apoio do G20. Esse esforço de cooperação global tributária também contribui para que não haja perda de receitas que caberiam aos Estados soberanos, sendo uma questão relevante para as finanças públicas de países em acentua da crise fiscal. (Fossati & de Paula, 2022).

A proposta do Plano BEPS está dividada dois pilares. O pilar 1 referese ao direito de tributação dos lucros no país-sede por terceiros países que façam parte do mercado consumidor das empresas, mas que atualmente não são tributados por eles. Já o pilar 2 complementa o pilar 1, tratando da tributação do faturamento da multinacional relativo aos usuários domésticos do país





consumidor, de forma que siga uma alíquota internacional mínima, no caso do país-sede da multinacional possuir baixo nível de tributação (Carvalho Junior, 2021).

#### 3.1.1 Pilar 1

O pilar 1 prevê a adaptação do Imposto de Renda sobre o Lucro Corporativo (Corporate Income Tax – CIT), por meio de mudanças nas regras aplicáveis à tributação dos lucros das empresas prestadores de serviços digitais para garantir a realocação dos direitos tributários, de forma que, eles não sejam mais determinados exclusivamente pela presença física da empresa em suas respectivas sedes. Seria um direito tributário de um país representado sob a forma de uma parcela do lucro aferido pela empresa no país da sede física e seguindo as mesmas regras de tributação do país-sede (Carvalho Junior, 2021).

O primeiro pilar se concentra na identificação dos lucros de multinacionais de serviços digitais, derivados de serviços destinados aos consumidores internacionais, realocados de acordo com os países com os quais essas multinacionais tenham vínculo econômico.

Para facilitar a resolução de disputas, as multinacionais têm manifestado interesse na possibilidade de criação uma agência centralizada que certificaria e validaria o valor A para cada multinacional. Esse órgão central também certificaria os valores a serem distribuídos aos países. A ideia é ter uma fórmula de alocação tão transparente e direta quanto possível, a fim de reduzir o risco de surgimento de litígios (Hers, Witteman, & Van Buiren, 2018).

O pilar 1 busca fazer uma adaptação do sistema tributário corporativo internacional frente à era da economia digital através das mudanças mais significativas quanto as regras aplicáveis aos lucros das multinacionais, visando





a garantir que os direitos tributários sobre esses lucros não sejam apenas determinados pela presença física da empresa em um determinado país, mas sim, expandir os direitos de tributação aos países no local onde o usuário está e onde há uma participação significativa e sustentada da empresa no mercado, tanto de maneira física quanto remota.

O primeiro pilar está dividido em três elementos chave:

- 1. Criação de um direito de tributação dos países dos usuários sobre uma parcela do lucro residual, ou seja, a parcela acima de um certo percentual de lucratividade a ser estabelecido, calculado conforme cada mercado e baseado em uma fórmula (primeiro valor).
- 2. Estabelecimento de uma taxa de retorno fixo para despesas de marketing e distribuição, que ocorram fisicamente em um país (segundo valor).
- 3. Melhores processos de segurança tributária por meio de medidas inovadoras de prevenção e resolução de disputas.

O primeiro valor levaria a uma redistribuição da base tributária das empresas multinacionais dos países onde os lucros restantes da empresa estão fisicamente localizados, para os países consumidores, onde os lucros são efetivamente gerados. Nem todos os grupos internacionais são afetados por esta redistribuição. Isto porque só se aplica a empresas grandes e altamente lucrativas, com receitas globais acima de um determinado limite e lucros acima de um determinado percentual. (KPMG, 2021).

Embora o relatório da OCDE esteja calcado no consenso político, também se baseia em propostas técnicas para definir o âmbito dos serviços digitais tributáveis, especialmente os serviços digitais automatizados (ADS) e as





empresas voltadas para o consumidor (CFB). Por definição, o impacto do valor A ocorrerá principalmente nas grandes multinacionais, lucrativas e com utilização intensiva de bens intangíveis (OECD, 2021).

A alíquota efetiva é geralmente mais alta no país dos usuários onde o lucro residual seria realocado sob forma do primeiro valor, do que no país sede das empresas. Isso implica que a realocação ocorrida no valor A geraria um ganho de receita líquida em nível global. Em contrapartida, a OCDE estima que este ganho de receita do pilar 1 seria pequeno (até 0,5% das receitas globais), abrangendo apenas uma parte do lucro residual das multinacionais, já que nem todo o lucro realocado teria uma alíquota mais alta do que onde está localizado atualmente. Por exemplo, não ocasionaria aumento de receitas derivada de multinacionais com sede nos Estados Unidos, onde a alíquota efetiva já é elevada (Carvalho Junior, 2021).

Já o segundo valor gera receitas fixas para as atividades de distribuição e marketing de empresas multinacionais que atuam fisicamente no país do consumidor. Espera-se que o Valor 2, reduza os custos e aumente a segurança fiscal para as empresas, beneficiando os países com capacidade administrativa limitada. Se a receita fixa das atividades básicas de distribuição e marketing for inferior à receita mínima especificada (custos artificialmente inflacionados), a receita mínima será tributada no país onde o consumidor reside, resultando em receitas adicionais. Acredita-se que isso é benéfico, porque alguns países com baixa capacidade administrativa têm dificuldade em aplicar de maneira eficaz as regras internas de preços. No entanto, a nível global, o aumento das receitas derivadas do valor secundário será provavelmente mínimo, uma vez que não confere novos direitos fiscais aos países consumidores, mas antes, facilita a gestão dos sistemas de preços existentes (KPMG, 2021).





## 3.1.2 Pilar 2

No pilar 2, o objetivo é chegar a um consenso sobre uma tributação mínima global do lucro corporativo dentro da Ação GLOBE (Global Anti-Base Erosion). O pilar 2 visa abordar os desafios restantes do Plano BEPS, sendo projetado para garantir que as grandes empresas multinacionais paguem um nível mínimo de imposto, independentemente de onde elas estejam sediadas ou dos países em que elas operem. Isso reduziria o impacto de incentivos fiscais para atração de multinacionais, visto que a sua concessão apenas impactaria o lucro aferido perante os usuários do país da sede física. Assim, cada país em que exista mercado consumidor da multinacional teria direito a uma tributação mínima (Carvalho Junior, 2021).

Se os lucros das subsidiárias de uma empresa multinacional forem tributados a uma taxa inferior à taxa fiscal mínima efetiva global (negociada) devido a incentivos fiscais, a empresa multinacional receberá uma taxa de imposto mais baixa no país natal e imposto adicional sobre lucros residuais. Isso é chamado de Regra de Inclusão de Renda (IIR). O IIR também impedirá práticas de preços de transferência por parte de empresas multinacionais. Por exemplo, suponhamos que uma empresa multinacional num país anfitrião presta serviços de valor muito elevado a cada uma das suas subsidiárias estrangeiras, reduzindo assim os lucros das subsidiárias sujeitas ao imposto sobre o rendimento local. Nesse caso, as empresas multinacionais são encorajadas a mudar as suas sedes para países com impostos baixos, para que a sede seja menos tributada sobre os lucros que obtém nas transações com as suas subsidiárias (KPMG, 2021).

Os trabalhos do segundo pilar estão em um estágio menos avançado do que o pilar 1 e há fortes diferenças nas preferências dos países no desenho de sua estrutura, mas o pilar 2 só pode ser implementado em conjunto com o pilar 1. Além disso, ainda não está claro como as propostas do pilar 2 poderiam funcionar





e se adequar aos princípios jurídicos da União Europeia (UE). Isso exigiria que os países-sede não sujeitassem os lucros das subsidiárias da UE a impostos adicionais em relação a esquemas antievasão fiscal (por exemplo, preço de transferência) (OECD, 2021).

O pilar 2 compreende 4 regras interligadas, que visam (OECD, 2021):

- 1. garantir um nível de tributação mínimo, evitando a dupla tributação ou onde não há lucro econômico;
- 2. lidar com diferentes tipos de sistemas tributários entre países, bem como diferentes modelos operacionais aplicado pelas empresas;
- 3. garantir a transparência e igualdade de condições; e
- 4. minimizar custos administrativos e de compliance.

O principal mecanismo para alcançar esse resultado é a IIR em conjunto com a regra de pagamento pouco tributado (under taxed payment rule – UTPR). A operação da IIR é baseada nos princípios da regra da empresa subsidiária estrangeira controlada (controlled foreigner company – CFC), na qual os lucros de uma subsidiária estrangeira são tributados abaixo da alíquota mínima efetiva a ser estabelecida. A proposta é complementada por uma regra de transição (switch-over rule – SOR) que minimiza obstáculos à aplicação do acordo a certas subsidiárias. A regra do sujeito tributável (subject to tax rule – STTR) complementa essas regras. É uma regra que visa reduzir os riscos aos países de origem dentro das regras do Plano BEPS relacionados a pagamentos intragrupos que se aproveitam de uma baixa tributação em outro país (Carvalho Junior, 2021).

Os impactos nas receitas causados pelo Pilar 2 dependem da identificação de lucros com baixa tributação, ou seja, lucros tributados abaixo da taxa mínima





a ser definida e da aplicação de um imposto adicional para atingir esta tributação mínima. (KPMG, 2021).

Embora as evidências de que a implementação de medidas do projeto BEPS apresentaram impacto positivo quanto à resolução de problemas de bitributação ocasionados pela digitalização da economia (OECD, 2018). As ações propostas no referido plano não são suficientes para enfrentar as questões relacionadas à aplicabilidade das regras de alocação de lucros previstas para a tributação da renda em âmbito internacional, quando se trata dos novos modelos de negócios que surgiram com o uso intensivo de tecnologia (Cockfield, 2018).

Outra questão quanto à problematização tributária internacional, diz respeito ao quantum de transferência da parcela equivalente da arrecadação para países de baixa tributação, principalmente com relação aos lucros auferidos pelas grandes empresas do setor digital. Muitas questões sobre o direito em tributar os lucros, principalmente quando a sede física da empresa se localiza em um terceiro país, permanecem ainda não resolvidas.

A digitalização da economia aumentou a vulnerabilidade existente no sistema tributário internacional atual, que aloca o direito da tributação dos lucros nos países onde as empresas possuem sua sede física. Além de outros problemas existentes no escopo do Plano BEPS, há um número crescente de países, tomando medidas unilaterais e desordenadas para tributar esses lucros. No caso dos serviços digitais, alguns países têm criado o Imposto sobre Serviços Digitais (Digital Services Tax – DST), aumentando as disputas e incertezas no campo da tributação internacional (Carvalho Junior, 2021).





## 3.1.3 A proposta do Banco Mundial

O Banco Mundial propõe uma abordagem de tributação digital que inclui o uso de "imposto sobre dados digitais" e a criação de uma agência tributária global na internet. Ele cita que, após a Primeira Guerra Mundial, a noção de "estabelecimento permanente" se tornou amplamente utilizada em tratados fiscais. No entanto, os esforços feitos pela Liga das Nações para desenvolver uma definição universalmente aceita, falharam devido a importantes discrepâncias existentes entre os países em relação ao tratamento fiscal de vários aspectos relacionados. Desta forma, os países continuaram a concluir tratados fiscais com definições de estabelecimento permanente que eram, muitas vezes, contrárias às suas próprias leis tributárias internas, o que demonstra acomodação das empresas multinacionais (Mas, Óliver, & Félix, 2021).

A noção de estabelecimento permanente é um conceito importante em tributação internacional. Basicamente, trata-se de uma maneira de definir uma presença comercial em um país além de uma entidade legal padrão (como uma subsidiária ou filial). Um "estabelecimento permanente" pode ser, por exemplo, um escritório, uma fábrica ou uma base de produção. Se uma empresa possui um estabelecimento permanente em um determinado país, é provável que seja tributada nesse país pelas receitas geradas ali. O conceito foi desenvolvido para evitar que empresas multinacionais não paguem impostos em países nos quais realizam atividades comerciais significativas.

O Banco Mundial propõe uma abordagem que envolve uma combinação de "imposto sobre dados digitais" e a criação de uma agência tributária global na internet chamada de Global Internet Tax Agency (GITA). O imposto sobre dados digitais seria aplicado a transações digitais específicas, como transações comerciais envolvendo serviços digitais. Por outro lado, o GITA seria responsável por ajudar os países na administração do imposto sobre dados digitais e na





resolução de quaisquer disputas fiscais relacionadas. Os autores acreditam que essa abordagem é necessária para lidar com os desafios fiscais apresentados pela economia digital, como a existência de empresas digitais que não possuem presença física em um país específico. No entanto, o estudo destaca que a implementação de uma abordagem global como essa seria um desafio substancial (Mas, Óliver, & Félix, 2021).

Segundo o documento, a proposta para a tributação de serviços digitais seria um imposto sobre dados digitais (Digital Data Tax - DDT) com base no usuário da internet de cada país. Este imposto seria aplicado às empresas digitais que proporcionarem acesso a conteúdos digitais pagos, anúncios pagos e outros serviços premium, especificamente para transações comerciais realizadas pela internet. A alíquota seria fixada pelos países membros da GITA com base em um cálculo que leva em conta o número de usuários que a empresa de serviços digitais tem em cada um dos países membros da agência. O imposto seria recolhido pelos provedores de serviços de internet, que coletariam de seus usuários de acordo com a quantidade de transações digitais realizadas. O dinheiro arrecadado seria distribuído aos países membros da GITA, com base na proporção de usuários da internet em cada país e, em seguida, seria usada para financiar os projetos acordados pelos países da agência na área tributária (Mas, Óliver, & Félix, 2021).

#### 3.2 Proposta Multilateral Europeia

A União Europeia publicou, no dia 12/10/2022, a versão oficial do *Digital Markets Act* - DMA (Regulação nº 2022/1925). Trata-se de documento que reconhece o protagonismo de plataformas digitais no ambiente econômico europeu e a ascensão de um número reduzido de *gatekeepers* (ou 'controladores de acesso', na tradução oficial do DMA em português) capazes de distorcerem o ambiente competitivo do mercado (Petit, 2021).





Nesse cenário, o objetivo expresso do DMA é garantir a maior contestabilidade de mercados digitais em geral, a partir do estabelecimento de regras mais claras e específicas para o setor, sendo um produto de intenso movimento acadêmico e político para repensar os mecanismos de proteção da concorrência na economia digital baseada em plataformas (Cennamo, Kretschmer, & Constantinides, 2023).

A nova diretriz europeia é a primeira grande legislação com amplo escopo de atuação, buscando não somente o fomento de um ambiente mais competitivo, mas também promover a proteção e o uso adequado de dados coletados por plataformas. Mais importante ainda, o DMA dispõe sobre mecanismos de atuação *ex ante*, favorecendo a ação preventiva da autoridade de defesa da concorrência (Moskal, 2022).

Existem três critérios principais que trazem uma empresa para o escopo do DMA (Cennamo, Kretschmer, & Constantinides, 2023):

- 1. Uma dimensão com impacto no mercado interno: quando a empresa atinge um determinado volume de negócios anual no Espaço Econômico Europeu (EEE) e presta um serviço de plataforma core em pelo menos três Estados Membros da UE;
- 2. O controle de uma importante porta de entrada dos usuários empresariais para os consumidores finais: quando a empresa fornece um servico de plataforma central para mais de 45 milhões de usuários finais ativos mensais estabelecidos ou localizados na UE e para mais de 10.000 usuários comerciais ativos anuais, estabelecidos na UE;
- 3. Uma posição consolidada e duradoura: caso a empresa atendesse ao segundo critério nos últimos três anos.

Considerando essas três dimensões, o DMA abrange dez serviços principais aplicados a esses agentes econômicos denominados controladores de acesso:

- 1. serviços de intermediação em linha;
- 2. motores de busca online;







- 3. serviços de redes sociais em linha;
- 4. serviços de plataformas de partilha de vídeo;
- 5. serviços de comunicação interpessoal independentes de número;
- 6. sistemas operacionais;
- 7. serviços de computação em nuvem;
- 8. serviços de publicidade;
- 9. navegadores da web;
- 10. assistentes virtuais.

O DMA inova ao trazer disposições que são aplicáveis somente a um grupo específico de agentes econômicos – os *gatekeepers* –, com o objetivo de criar uma categoria separada de agentes econômicos sujeitos a obrigações mais rígidas e predeterminadas, considerando a sua posição dominante nos mercados, contudo não há, na literatura, um consenso acerca da definição do que é efetivamente o setor digital da economia ou ainda de forma mais abrangente a economia digital. Além disso, há um número crescente de países tomando medidas unilaterais e de maneira desordenada para tributar esses lucros e no caso dos serviços digitais, alguns países têm criado o Imposto sobre Serviços Digitais, aumentando as disputas e incertezas no campo da tributação internacional (Teece, 2018; Jarrahi & Sutherland, 2018).

Apenas as empresas designadas como controladores de acesso pela Comissão estarão sujeitas às obrigações do DMA. Em 06 de setembro de 2023, o DMA divulgou a lista de gatekeepers designando as seis empresas como controladores de acesso, e os vinte e dois produtos principais listados como produtos de controle de acesso, conforme quadro abaixo:

Quadro 2 Controladores de acesso e seus respectivos produtos

Controlador de Acesso (gatekeeper)	Produtos de Controle de Acesso
Alphabet	Pesquisa Google , Google Maps , Google
	Play , Google Shopping , Google
	Ads , Chrome , Android , YouTube





Amazon	Amazon Marketplace
Apple	App Store , Safari , iOS
Bytedance	TikTok
Meta	Facebook , Instagram , Facebook
	Marketplace , WhatsApp , Messenger
Microsoft	LinkedIn, Microsoft Windows

Fonte: (regulation, 2023)

Para a classificação dessas seis empresas, assim como o motivo de exclusão de outras grandes plataformas (Airbnb e Booking, Spotify e Samsung), foram utilizados três critérios cumulativos principais que presumivelmente levam a uma designação como *gatekeeper*:

- 1. <u>Uma dimensão que impacte o mercado interno</u>: presume-se que seja esse o caso se a empresa obtiver um volume de negócios anual no Espaço Econômico Europeu (EEE) igual ou superior a 7,5 bilhões de euros em cada um dos últimos três exercícios financeiros, ou se a capitalização média no mercado acionário ou o valor justo de mercado equivalente, ascendeu a pelo menos 75 bilhões de euros no último exercício financeiro e presta um serviço essencial de plataforma em pelo menos três estados membros da União Europeia;
- 2. O controle de uma importante porta de acesso dos usuários empresariais aos consumidores finais: se a empresa explorar um serviço essencial de plataforma com mais de 45 milhões de usuários finais ativos mensais estabelecidos ou localizados na UE e mais de 10.000 empresas anualmente; e;







3. Uma posição enraizada e duradoura: presume-se que seja esse o caso se a empresa cumpriu o segundo critério em cada um dos últimos três exercícios financeiros.

As empresas que satisfazem os critérios acima são presumidas como controladores de acesso, mas têm a oportunidade de refutar a presunção e apresentar argumentos fundamentados para demonstrar que, devido a circunstâncias excepcionais, não devem ser designadas como controladores de acesso, apesar de cumprirem todos os limiares.

A Lei dos Mercados Digitais permitirá à Comissão Europeia ter poderes regulamentares e de investigação de mercado. Nessas circunstâncias, as investigações serão designadas principalmente para: realizar investigação de mercado para especificar as obrigações impostas aos gatekeepers e monitorar o cumprimento; realizar investigação de mercado para designar os gatekeepers; realizar pesquisas de mercado para identificar novos serviços e práticas que possam estar sujeitos às obrigações elencadas no DMA (European Parliament, 2022)

O Capítulo V da proposta confere à Comissão um certo número de direitos para conduzir estas investigações e sanções aos gatekeepers, em caso de descumprimento ou descumprimento sistemático são representadas por multas de até 10% do faturamento mundial do gatekeeper. Além disso, o DMA habilita a Comissão Europeia, a lançar uma investigação de mercado, para avaliar mais pormenorizadamente a situação específica de uma determinada empresa e designar a empresa como controlador de acesso com base numa avaliação qualitativa, mesmo que não cumpra os requisitos quantitativos. (European Parliament, 2022).

O governo francês sinalizou a sua ambição de impor regras de concorrência mais rigorosas para evitar que as grandes empresas tecnológicas favoreçam os seus próprios serviços, expulsando rivais ou mantendo posições dominantes. No





entanto, a França pretende que a Lei dos Mercados Digitais seja capaz de adaptar as suas regras para responder às mudanças em curso nos mercados digitais (Borne, 2022).

O Governo Federal Alemão acolheu favoravelmente a proposta de uma lei dos mercados digitais, considerando que o atual quadro jurídico europeu não é suficientemente forte e que as medidas de aplicação contra as plataformas digitais também devem ser reforçadas. No entanto, a principal preocupação da Alemanha é proteger as pequenas e médias empresas, que planejam excluir do âmbito dos novos regulamentos. Andreas Mund, chefe do Gabinete Federal de Cartéis do país, criticou repetidamente a abordagem centralizada da Comissão Europeia para regular os *gatekeepers*. Ele chamou o veto da Comissão Europeia, aos poderes das autoridades nacionais da concorrência, para fazer cumprir as decisões sobre as grandes tecnologias de "inaceitável" e apelou para que sejam atribuídos maiores poderes às autoridades nacionais da concorrência (Mund, 2022).

Embora não seja claramente mencionado na proposta da Comissão Europeia, o principal alvo provavelmente não será apenas a Booking.com, mas também as "grandes empresas tecnológicas" americanas (Google, Amazon, Facebook, Apple, Microsoft). O projeto de lei surge no contexto dos esforços entre a UE e os Estados Unidos, liderados pela administração Biden, para restaurar melhores relações após as tensões que surgiram durante a presidência de Trump. A posição oficial da administração Biden sobre a Lei do Mercado Digital, ainda não é conhecida, mas o mesmo debate está a crescer nos Estados Unidos sobre o domínio de algumas plataformas tecnológicas digitais. A Comissão Federal de Comércio e os 46 estados dos EUA entraram com uma ação antitruste contra o Facebook em dezembro de 2020, citando anos de abuso de domínio e conduta anticompetitiva (Deutsch, 2022).

O DMA é uma das primeiras ferramentas regulatórias a regular de forma abrangente o poder de guardião das maiores empresas digitais. O DMA





complementa, mas não altera as regras de concorrência da UE, que continuam a ser plenamente aplicáveis, contudo, estabelece um conjunto de critérios objetivos estritamente definidos para qualificar uma grande plataforma online (gatekeeper), permitindo de forma paleativa, uma solução no que diz respeito as grandes plataformas em linha sistêmica.

#### 3.3 Impostos sobre Serviços Digitais (ISD): Aplicação Unilateral Pelos Países

A dificuldade de se estabelecer um consenso razoável entre os vários países envolvidos nessa problemática é um fator levado em consideração pela OCDE. Dentre as opções abordadas pela força tarefa sobre economia digital da OCDE, as alternativas ao conceito de estabelecimento permanente, o withholding tax e o equalization levy não foram abraçadas por uma visão comum dos países. Nessa conjuntura, iniciativas unilaterais têm dado a tônica da tributação internacional na economia digital (Ting & Gray, 2019).

A solução encontrada pelos países tem sido estabelecer um lucro presumido para esse setor e introduzir um ISD ad valorem. Se, por exemplo, um governo assumir que a taxa de lucratividade média da indústria digital for de 20% e a sua alíquota efetiva do CIT for de 30%, então um ISD com alíquota de 6% seria suficiente para tributar esse lucro presumido. O inconveniente é que nesse setor a taxa de lucratividade é muito variável entre as empresas, mas tende a variar positivamente conforme o tamanho da empresa. Por isso, os países têm estabelecido um faturamento mínimo da empresa para ser tributada tanto em nível mundial como em participação no mercado doméstico, de forma a reduzir a iniquidade na tributação (Carvalho Junior, 2021).

Outra vantagem dessa sistemática é a redução de custos da administração tributária, poupando de pequenas empresas custos





administrativos adicionais. Contudo a implementação de um imposto sobre serviços digitais neste seguimento em constante desenvolvimento e mudanças rápidas pode criar conflitos relativos à dupla tributação. Em geral, o principal objetivo na realização de acordos de dupla tributação é evitar que os rendimentos de uma mesma fonte sejam tributados por mais de um país simultaneamente (Fossati & de Paula, 2022).

Não obstante, tem-se verificado a atuação unilateral de países com relação à tributação da economia digital. Consequentemente, os ISDs e os impostos similares têm sido introduzidos em vários países, e a falta de regras fiscais comumente aceitas têm deteriorado a igualdade de condições entre os contribuintes em nível internacional e levado a mudanças na dinâmica do mercado aberto (Carvalho Junior, 2021).

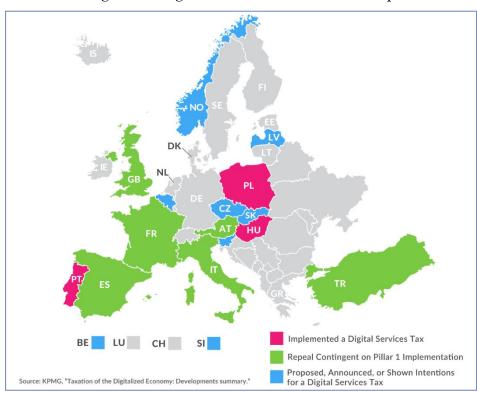


Figura 1: Digital Services Taxes na Europa

Fonte: (Ases & Bunn, 2021)





De acordo com a Figura 1, países como Áustria, França, Hungria, Itália, Polônia, Portugal, Espanha, Turquia e Reino Unido implementaram um ISD. Bélgica, República Tcheca e Eslováquia publicaram propostas para promulgar um ISD, e Letônia, Noruega e Eslovênia anunciaram oficialmente ou demonstraram intenções de implementar tal imposto.

Os ISDs propostos e implementados diferem significativamente em sua estrutura. Por exemplo, enquanto a Áustria e a Hungria tributam apenas as receitas de publicidade online, a base tributária da França é muito mais ampla, incluindo receitas do fornecimento de uma interface digital, publicidade direcionada e transmissão de dados coletados sobre usuários para fins publicitários. As alíquotas variam de 1,5% na Polônia a 7,5% na Hungria e na Turquia (embora a alíquota da Hungria seja temporariamente reduzida para 0%).

Esses ISDs geralmente são considerados provisórios até que um acordo seja alcançado no nível da OCDE, e agora que tal acordo foi alcançado, será importante monitorar como os países alteram ou revogam seus ISDs. Além disso, a União Europeia (UE) pretende implementar sua própria taxa digital a partir de 2023. Ao mesmo tempo, a Organização das Nações Unidas (ONU) adicionou disposições especiais para renda de serviços digitais automatizados à Convenção Tributária Modelo da ONU, que se aplicaria às partes do tratado que concordassem com sua inclusão.

O quadro abaixo evidencia alguns países que introduziram o ISD ou imposto similar sobre serviços digitais, bem como algumas características destes tributos.

Quadro 3 Aplicação do ISD Unilateral pelos Países

País	Tributo Aplicado	Alíquota
Argentina	Ipais	8%
Austrália	IVA sobre Serviços Eletrônicos e Digitais	10%
Colômbia	IVA sobre Serviços Digitais	19%





Países UE	ISD (se não houver acordo internacional)	2% a 7%
Espanha	Impostos sobre Determinados Serviços Digitais	3%
França	ISD	3%
Índia	Taxa de Equalização dos Lucros	2% a 6%
Itália	ISD	3%
México	IVA sobre Serviços Digitais	16%
Reino Unido	ISD	2%
Turquia	ISD	7,5
Uruguai	IVA sobre Serviços Digitais	22%

Fonte: (OCDE, Tax challenges arising from digitalisation - economic impact assessment: inclusive framework on BEPS., 2020; KPMG, 2021)

De acordo com o quadro acima, os países da União Europeia já cobram um imposto específico sobre serviços digitais em alíquotas que variam de 2% a 7,5% de forma unilateral, caso não haja um consenso sobre o tema. Já em países asiáticos, como a Índia e Turquia, também é cobrado o imposto com alíquotas similares. Quanto os países latino-americanos, alguns já incluíram os serviços digitais dentro da base tributável dos seus respectivos IVAs, com alíquotas mais altas, entre 10% e 22%, concedida a impossibilidade de se deduzir os créditos de tributação do valor adicionado, como ocorre na cadeia produtiva.

O governo argentino, primeiro país latino-americano a instituir o tributo, criou em 28 dezembro de 2019 o tributo Ipais - Imposto Para uma Argentina Inclusiva e Solidária, um tributo emergencial que incide sobre as transações em moedas estrangeiras. A alíquota padrão é de 30%, mas, para serviços digitais, ela é reduzida para 8%, embora seja cobrado cumulativamente com o IVA Argentino. O Ipais é arrecadado pelos intermediários financeiros das transações digitais, como operadoras de cartão de crédito. Essa abordagem difere da proposta da OCDE, na qual seriam as próprias empresas provedoras de serviços digitais que coletariam o tributo baseado no seu lucro auferido (KPMG, 2021).





Para reduzir os custos administrativos tanto governamental como por partes das empresas contribuintes, os países latino-americanos que adotam o imposto determinaram que as operadoras de cartão de crédito e débito possam recolher o IVA digital.

Já na Europa, a Itália, em 2018, e a França, em 2019, foram países precursores, instituindo tributos sobre alguns serviços digitais com alíquotas de 3%. Houve quase que imediatamente uma série de divergências entre a França e os Estados Unidos. A justificativa do governo francês é de que havia um descompasso entre a localização e forma de tributação dos lucros das empresas decorrentes das atividades digitais: de como e quando o valor correspondente é efetivamente gerado. As empresas de tecnologia se beneficiam das regras tributárias francesas, porque o desenho do sistema tributário territorial da França não leva em consideração a maneira como as empresas de tecnologia criam valor. Com isso, criou-se o ISD cobrado à alíquota de 3% sobre as receitas brutas derivadas de atividades digitais e modelo de negócios digitais, em que os usuários franceses foram responsáveis pela criação do valor (OCDE, Tax challenges arising from digitalisation – economic impact assessment: inclusive framework on BEPS., 2020).

Na mesma sistemática, alguns países europeus acompanharam essa possibilidade de tributação, juntando-se à Itália, a França, a Áustria, o Reino Unido e a Espanha

Há um conflito de interesses claro entre os países integrantes da OCDE. Os Estados Unidos, congregando os interesses de parte significativa das plataformas digitais, opõem-se a uma tributação específica para o setor, fundamentando-se para tanto no princípio da neutralidade e da não





discriminação.<sup>3</sup> No entanto, o que se percebe é um movimento intenso de diversos países também integrantes da OCDE no sentido de criar impostos dedicados unicamente aos serviços digitais.

\_

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> O seguinte artigo de jornal, editado à época da proposta da CIDE digital, dá uma ideia da controivérsia: <a href="https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/08/23/governo-rejeita-taxa-digital-portemer-retaliacao-dos-eua.ghtml">https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/08/23/governo-rejeita-taxa-digital-portemer-retaliacao-dos-eua.ghtml</a>, acesso em 26/08/2023





## 4. PROPOSTAS DE TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS **DIGITAIS NO BRASIL**

A grande heterogeneidade da tributação de renda e consumo no Brasil requer que seja realizada análise aprofundada da incidência tributária nos diversos setores da economia antes de se apontar eventuais disparidades setoriais (Dias Junior, 2019).

No Brasil, o Departamento de Estudos Econômicos do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) lançou em agosto de 2020 o Documento de Trabalho (DT 05), que buscou sumarizar os principais estudos internacionais que analisam as dinâmicas competitivas de mercados digitais. O CADE realizou uma análise da concorrência no mercado digital brasileiro, avaliando transações econômicas envolvendo plataformas digitais: Facebook/Instagram; (ii) Google/Waze; (iii) Priceline Kayak; (iv) Expedia/Trivago; e (v) Amazon/The Book Depository, a fim de analisar as dinâmicas competitivas de mercados digitais e verificou que estes mercados podem apresentar diversos problemas de natureza concorrencial, justificando uma atenção especial por autoridades antitruste (CADE, 2020).

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) por meio da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), instrumentaliza a padronização nacional dos códigos de atividade econômica e a partir deles determina os critérios de enquadramento utilizados pelos diversos órgãos da Administração Tributária do Brasil em seus registros administrativos. Contudo a adaptabilidade dessa classificação face a tão dinâmica criação de novos negócios digitais é um dos maiores desafios e tema de discussões em âmbito internacional acerca da economia digital, assim como a questão da tributação de serviços digitais (Carlsson, 2004).





No Brasil, a tributação dos serviços digitais atualmente é muito restrita, havendo tentativas de tributação de bens digitais pelo Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) estadual e de serviços digitais pelo Imposto Sobre Serviços (ISS) pelas capitais estaduais. No entanto, segundo Piscitelli (2019), existe uma grande questão jurídica ainda não totalmente definida na tributação subnacional dos serviços digitais. Estes poderiam ser considerados serviços de comunicação e, portanto, passíveis de cobrança do ICMS, ou poderiam ser considerados serviços de "disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet", conforme tratam a modificação trazida pela Lei Complementar Federal nº 157/2016 e a normativa do ISS. Além disso, argumenta-se que as empresas Netflix e Spotify seriam meras plataformas de aluguel de armazenamento de conteúdo e, como aluguéis não constituem base de cálculo do ISS, tais empresas não seriam contribuintes do imposto (Rocha, 2020).

O Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) aprovou a criação do Convênio ICMS nº 181, que autoriza a cobrança do ICMS em dezenove estados (ficaram de fora Distrito Federal, Espírito Santo, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Rondônia, Roraima e Sergipe) sobre vendas de softwares e serviços de suporte, inclusive os distribuídos de forma digital, mediante uma alíquota mínima de 5%. Alguns estados como São Paulo e Goiás também cobram o imposto sobre aplicativos, jogos e livros digitais que tenham origem em um substituto físico. O ICMS é aplicado apenas no estado onde ocorre o download ou o streaming e não incide sobre empresas estrangeiras. Ressalta-se que o município de São Paulo começou a cobrar ISS de plataformas digitais a partir de 2019, mas apenas de empresas que têm sede na cidade. Porém, não se tem conhecimento de que a arrecadação tenha sido realmente implementada. Por exemplo, a Netflix Brasil recentemente transferiu sua sede para o município de Barueri. De qualquer maneira, caso uma reforma tributária seja aprovada pelo Congresso Nacional e





introduza um IVA nacional e abrangente sobre bens e serviços em substituição ao ISS e ao ICMS, as disputas jurídicas devem ser minimizadas (Buzatto & Cavalcante, 2022).

A tributação federal dos serviços digitais consistiria, em tese, nas contribuições sociais conhecidas por Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS), mas apenas para empresas com sede no Brasil. Nesse caso, a prestadora de serviços tributada sobre o lucro presumido sofre uma alíquota agregada de 3,65% sobre o faturamento e, no caso de empresa tributada pelo lucro real (sistema não cumulativo, para maiores empresas), a alíquota aplicada é de 9,25% sobre o faturamento. No entanto, se a empresa prestadora de serviços digitais tiver usuários brasileiros, mas sede física no exterior, nenhuma contribuição social pode ser cobrada. Por isso, além do debate sobre a tributação subnacional do ICMS e do ISS sobre serviços digitais, a introdução de alguma forma de tributação federal específica sobre serviços digitais de empresas nacionais ou estrangeiras (com atuação no Brasil) está prevista em três PLS nº Congresso Nacional, dois na Câmara dos Deputados – o PL nº 2.358/2020 e o PLP nº 218/2020 – e um no Senado - o Projeto de Lei do Senado (PLS) no 131/2020 (Carvalho Junior, 2021).

### 4.1 Projeto de Lei Complementar (PLP) 2.358/2020

O Projeto de Lei nº 2.358/2020, apresentado pelo Deputado Federal João Maia, tramita no Congresso Nacional para instituir uma contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia, a CIDE-Digital.

O PL nº 2.358/2020 prevê, no seu artigo 1º, que os recursos sejam totalmente direcionados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (FNDCT). Além disso, define que os conteúdos digitais seriam





qualquer tipo de dado fornecido de forma digital, tais como programas, aplicativos, músicas, vídeos, textos, jogos, arquivos eletrônicos e correlatos. Por sua vez, as plataformas digitais seriam as aplicações de internet ou aplicativos eletrônicos que permitam a transferência de conteúdo digital, ou ainda que usuários interajam entre si. O fato gerador, de acordo com o art. 3ª, compreende a prestação de dois serviços para usuários localizados no território brasileiro (BRASIL, Projeto de Lei nº 2358/2020. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, 2020):

- 1. "exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil";
- 2. "disponibilização de plataforma digital que permite que usuários entrem em contato e interajam entre si, com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços diretamente"; e
- 3. "transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por esses usuários.".

De acordo com o PL nº 2.358/2020, a base de cálculo da Cide Digital seria a receita bruta derivada dos serviços tributáveis e os contribuintes seriam as empresas ou os grupos econômicos que tivessem faturamento internacional derivado de tais serviços superior a R\$ 3 bilhões e superior a R\$ 100 milhões no Brasil, respectivamente. Diferentemente do aplicado em outros países, as alíquotas seriam progressivas, incidentes em cada parcela do faturamento. O PL prevê alíquota de: 1% para empresas com faturamento nacional até R\$ 150 milhões; 3% para aquelas com faturamento entre R\$ 150 milhões e R\$ 300 milhões; e 5% para aquelas com faturamento acima de R\$ 300 milhões.

Dentre os projetos de lei que tramitam no Brasil que analisam especificamente a tributação dos serviços digitais, o PL 2.358/2020 adiciona além da função arrecadatória, a função extrafiscal com a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE).





O projeto parece ter se inspirado na iniciativa da União Europeia, que publicou a proposta de diretiva COM/2018/0148-ISD128, para implementar um sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais, como a publicidade on-line, Nesse caso, a participação e os dados dos usuários localizados na União Europeia em plataformas como redes sociais e marketplaces representam o ponto principal para geração de valor (Cupertino & Nunes, 2022).

Como se tratam de serviços com abrangência internacional, é importante a definição do aspecto especial do fato gerador. De acordo com esse projeto, o usuário que "acessar a plataforma digital em dispositivo localizado fisicamente no Brasil", aferido pelo endereço IP, pratica o fato gerador tributável no país.

De acordo com o texto em análise na Câmara dos Deputados, 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 (Cupertino & Nunes, 2022).

### 4.2 Projeto de Lei Complementar (PLP) 218/2020

O PLP nº 218/2020, de autoria do deputado Danilo Forte do PSDB do Ceará, institui a Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD) com alíquota de 3%, incidente sobre a receita bruta das atividades das grandes empresas de tecnologia, sendo o produto da arrecadação integralmente destinado a programas federais de renda básica. Os serviços digitais compreendem programas, aplicativos, músicas, vídeos, textos, jogos e congêneres, além de aplicativos eletrônicos que permitam a transferência de conteúdos digitais entre usuários.





Seriam tributadas as empresas ou os grupos econômicos domiciliados no Brasil ou no exterior que tenham obtido receita bruta global superior a R\$ 4,5 bilhões. Os fatos geradores do PLP consistem em:

- 1. exibição de publicidade em plataforma digital para usuários localizados no Brasil;
- 2. disponibilização de plataforma digital que permita a interação entre usuários com o objetivo de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, desde que pelo menos um dos usuários esteja localizado no Brasil; e
- 3. transmissão de dados de usuários localizados no Brasil coletados durante o uso de uma plataforma digital ou gerados por esses usuários.

Segundo o deputado Danilo Forte, seria necessário atualizar o desenho dos sistemas tributários nacionais com o intuito de levar em consideração a maneira pela qual as gigantes da tecnologia geram valor. Para o Autor do PLP 218/2020, estar-se-ia propondo tributar a receita bruta das grandes empresas de tecnologia, como proposto pela Comissão Europeia, e implementado pela França, que teria servido de inspiração quanto ao limite de faturamento e alíquota (BRASIL, 2020).

Seguindo a linha das leis internacionais que instituíram essa espécie de imposto, o projeto considerou "localizado no Brasil o usuário que acessar a plataforma digital em dispositivo localizado fisicamente no Brasil"

A justificação da CSSD, de acordo com o autor do projeto, está fundamentada na ocorrência da pandemia do Corona vírus, que deixou clara a necessidade de implantação de um programa de renda básica, que possa garantir a melhoria de vida de parte significativa da população brasileira. Entretanto, o PLP 218/2020 não deixa de ter em vista o equilíbrio fiscal, de forma a garantir condições para que a economia pudesse voltar a crescer (BRASIL, 2020).





A instituição da Contribuição Social sobre Serviços Digitais nesse contexto, para o parlamentar, exigiria, como uma medida essencial, que se definisse de onde virão os recursos para o financiamento da renda básica, pelo que propôs a tributação de operações de grandes empresas digitais que hoje não se encontram tributadas.

As grandes empresas de tecnologia digital possuem um modelo de negócios que as permite atuar em um país sem nele ter presença física. Mesmo nos casos em que se estabelecem em um determinado país, podem deslocar seus ganhos para outros, nos quais sejam menos tributados. Formas de tributar essas empresas têm estado em evidência no debate mundial (BRASIL, 2020).

Para Aguiar (2022), o referido projeto de lei caracteriza-se como medida unilateral no Brasil, indo ao desencontro do recomendado pela OCDE. Sendo assim, é necessário analisar os próximos passos que os Projetos de Lei terão frente a sua baixa celeridade e o processo de entrada do Brasil na Organização.

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), em 2013, instituiu o Projeto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), com o propósito de combater a evasão fiscal, melhorar a coerência de normas fiscais internacionais e garantir a transparência no âmbito fiscal. A primeira linha de ação busca identificar as principais dificuldades impostas pela economia digital, no que diz respeito à aplicação das normas tributárias internacionais e desenvolver opções detalhadas para resolver estas dificuldades, adotando uma abordagem global e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta (BRASIL, 2020).

### 4.3 Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 131/2020





Salienta-se que se deve atualizar o desenho dos sistemas tributários nacionais tendo em consideração a maneira pela qual as gigantes da tecnologia geram valor. Um ordenamento tributário anacrônico, que não contempla a realidade de tais companhias, acaba lhes concedendo vantagem em relação aos demais setores do mercado, que contribuem de maneira desproporcional para a arrecadação (Aguiar, 2022).

O PLS nº 131/2020, em tramitação no Senado Federal, acrescenta dispositivo à Lei Federal nº 10.833/2003, que dispõe sobre o Cofins. Esse dispositivo adiciona as plataformas digitais ao escopo dos serviços tributáveis pelo Cofins.

Os contribuintes, nesse projeto, seriam as empresas prestadoras de serviços digitais, independentemente do local onde estiverem sediadas fisicamente, que possuam faturamento mundial acima de US\$ 20 bilhões e faturamento nacional acima de R\$ 6,5 milhões.

Os serviços digitais tributáveis incluem os de compra, armazenamento e transmissão de mensagens publicitárias, controle de publicidade e medidas de desempenho, bem como serviços relacionados ao gerenciamento e transmissão de dados relacionados aos usuários (BRASIL, 2020).

A alíquota é de 10,6% aplicada ao faturamento auferido no Brasil e comtempla:

- 1. disponibilização, por comunicações eletrônicas, de interface digital que permita aos usuários entrar em contato com outros usuários e interagir com vistas à entrega de mercadorias ou à prestação de serviços;
- 2. comercialização para anunciantes ou seus agentes, com o objetivo de colocar mensagens publicitárias direcionadas em uma interface digital com base em dados relativos ao usuário que a consulta.





A justificação do respectivo projeto de lei é que parte significativa das receitas publicitárias está atualmente canalizada para as grandes empresas que se utilizam das plataformas digitais como modelo de negócio, o que representa um enorme potencial de arrecadação tributária.

Em função da possibilidade de atuação remota e da dificuldade de fiscalização, os diversos países debatem como combater a evasão fiscal no segmento econômico. Para evitar encargos tributários elevados, e considerando a dificuldade de controle sobre suas receitas globais, as empresas tendem a utilizar a estratégia de direcionar o faturamento para paraísos fiscais. Na medida em que a tributação convencional é baseada na presença física das empresas ou de suas filiais ou subsidiárias no território do país tributante, a regra vigente – vincular a incidência a um determinado espaço físico (território) – não resolve os conflitos que podem surgir entre os diversos países, situação agravada nas operações à distância realizadas pela internet (BRASIL, 2020).

De acordo com a autora do projeto, a senadora Zenaide Maria do PROS do Rio Grande do Norte, essas operações (negócios digitais) apresentam três características marcantes:

- 1) capacidade de atingir mercados consumidores de bens e serviços sem a presença física;
  - 2) existência de ativos intangíveis; e
- 3) aproveitamento de dados pessoais e profissionais dos usuários das redes sociais.

Como a tributação convencional não conseguiu preencher as lacunas legais que possibilitam práticas elisivas pelos contribuintes, a proposta objetiva estabelecer um regime diferenciado da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e, com isso, objetiva-se obrigar os gigantes da internet a suportarem os encargos nos países onde fazem negócios em vez de





desviarem os recursos para países ou localidades com tributação favorecida (BRASIL, 2020).

Segundo Miguel (2021), o estabelecimento de alíquotas diferenciadas, mais gravosas às contribuições sociais existentes, seria preferível frente à criação de um tributo específico, cujo processo legislativo seria mais difícil e moroso. Também, o autor menciona haver permissão constitucional no art. 195, § 9º da Constituição Federal, segundo o qual é permitido ao legislador estabelecer alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, e do porte da empresa.

Considerando o trâmite no senado federal, Zenaide Maia defende, com fundamento em tal dispositivo, a alíquota mais elevada da Cofins (três pontos percentuais acima da regra convencional) para as grandes empresas que adotam como modelo de negócio as plataformas digitais. Na medida em que são empresas sujeitas à apuração pelo lucro real, a apuração da Cofins ocorre no regime não cumulativo. O que se visa com a tributação é o avanço para um sistema fiscal mais justo, mais redistributivo e em sintonia com a nova realidade econômica mundial.

Diante do avanço da reforma tributária, com a aprovação na Câmara dos Deputados da Emenda Aglutinativa de Plenário na Proposta de Emenda à Constituição 45-A de 2019, esse projeto perde o seu sentido, levando em consideração que a Cofins será substituída pela CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços, que tem como um dos seus princípios retores a neutralidade (art. 156-A, § 1°, VIII).

## 4.4 Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e seu impacto na reforma tributária e na tributação dos serviços digitais

Em paralelo a esses três projetos de lei que tramitam hoje no Congresso Nacional especificamente sobre a tributação dos serviços digitais (PL 2.358/2020,







PLP 218/2020 e PLS 131/2020) a reforma tributária, principal pauta tributária discutida em amplo debate no Brasil, de forma geral para toda cadeia tributária, prevê profundas mudanças nos tributos sobre consumo, incluindo também os serviços digitais.

A necessidade de reformar/modificar/atualizar vários aspectos do sistema tributário brasileiro se tornou ainda mais imperiosa ao longo do tempo, seja por conta de alguns desenvolvimentos ocorridos no resto do mundo (aprofundamento da globalização e, como consequência disso, uma "guerra fiscal" mundial na tributação incidente sobre o capital/empresas), seja por conta da forte elevação da carga tributária brasileira ocorrida entre o final dos anos 1990 e meados da década seguinte - refletindo a necessidade de uma expressiva consolidação fiscal e amparada em boa medida em tributos indiretos, muitos deles com características nocivas, cumulatividade por exemplo (Borges, 2020).

Em setembro de 1997, o governo anunciou que estava preparando uma nova proposta de reforma tributária, que oportunamente seria encaminhada ao Congresso. Na ocasião, foram apenas delineados os pontos essenciais das modificações pretendidas pela reforma. Desde então a iniciativa vem despertando grande interesse e dando lugar a um intenso debate sobre o detalhamento da reforma e seus possíveis desdobramentos (Werneck, 2020).

Duas Propostas de Emenda Constitucional (PEC) serviam de ponto de partida para esse debate: a PEC 45/2019 e PEC 110/2019.

Em suma, as duas propostas de reforma tributária têm como objetivo prioritário promover a migração para um modelo inteiramente novo de tributação de bens e serviços no país. Propõe-se substituir o atual modelo fragmentado, que é caracterizado pela convivência de um conjunto de impostos de bases estreitas e administrado autonomamente pelos três entes da Federação, por um modelo baseado em um imposto de base ampla e legislação uniforme em todo o país, que





veda a concessão autônoma de benefícios fiscais. As propostas seguem caminhos diferentes para lidar com as resistências à perda de autonomia dos entes federados que resulta dessa migração (Orair & Gobetti, 2019). No entanto, em julho deste ano de 2023, a PEC 45/2019 foi aprovada pela Câmara dos Deputados, o que a coloca como elemento central para análise prospectiva de novas incidências tributárias.

#### 4.5 PEC 45/2019.

A proposta de emenda constitucional PEC nº 45/2019, apresentada pelo então deputado, Luiz Felipe Baleia Tenuto Rossi, tem como objetivo alterar o Sistema Tributário Nacional. Houve sua consolidação e aprovação pela Câmara dos Deputados com a Emenda Aglutinativa de Plenário da Proposta de Emenda à Constituição 45-A. Baseia-se na substituição de tributos sobre o consumo atualmente em vigor no país, por dois outros tributos propostos chamados Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços, que surgem com a finalidade de unificar a tributação de consumo no país (Rossi, 2019).

A proposta, no art. 156-A, tal como aprovada pela Câmara dos Deputados prevê a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) para substituir o Imposto sobre Serviços e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), agregando competências tributárias de Estados, Municípios e Distrito Federal. De outro lado, em nova redação do art. 195, prevê a criação da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com regime análogo ao do IBS, para substituir a contribuição para o PIS e a Cofins. A alíquota requerida agregada do IBS com a CBS para gerar as mesmas receitas proporcionadas pelos tributos extintos é estimada em 25,3% (Musser, 2020).





No art. 153, VII, da proposta é criado um Imposto Seletivo sobre o consumo de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente para substituir o IPI.

Ainda sobre o IBS e a CBS, é importante destacar que a proposta elegeu como um dos seus princípios retores (art. 156-A, VIII) o da neutralidade, de modo que o imposto não deve induzir produção ou consumo, nem afetar a estruturação da cadeia produtiva, em razão de distinções na carga do tributo. Seguiu-se, portanto, proposta da OCDE, nos termos das "Diretrizes Internacionais para o IVA/IBS" (OECD, 2017). É importante ressaltar que se trata de uma neutralidade mitigada já que o art. 9º do próprio projeto de emenda prevê que lei complementar poderá criar regimes diferenciados de tributação.

No que concerne à tributação dos serviços digitais, em razão do princípio da neutralidade, o que se espera é que a sua oneração ocorra de maneira uniforme e que fique submetida à mesma alíquota geral que, como já dito, foi estimada em 25,2%.

No entanto, para que haja a incidência do tributo sem maiores questionamentos, é importante que a legislação complementar da reforma constitucional contenha previsão sobre o aspecto temporal do fato gerador nos moldes dos exemplos italianos, francês e espanhol e do PLP 2.358/2020 e PLP 218/2020, ou seja, de que o usuário que "acessar a plataforma digital em dispositivo localizado fisicamente no Brasil", aferido pelo endereço IP, pratica o fato gerador tributável no país.

Em síntese, a PEC nº 45/2019, na sua versão atual, tem como principais os seguintes pontos:

- 1. Criação do IBS que substituirá o ICMS e o ISS;
- 2. Criação da CBS que substituirá a contribuição para o PIS e a Cofins.





- 3. Criação de um Imposto Seletivo (IS) de índole extrafiscal cobrado sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desincentivar o seu consumo;
- 4. Criação de um comitê gestor composto por representantes da União, estados e municípios;
- 5. Propõe um modelo de transição gradual, em que se mantém a carga tributária constante.

Em conclusão, especificamente no que diz respeito aos serviços digitais, o IBS e a CBS devem incidir sobre tais atividades, até mesmo para respeitar o princípio da neutralidade com uma incidência homogênea do tributo sobre todos os bens e serviços. Para tanto, é importante que, na legislação complementar à reforma constitucional, considere-se que o usuário que acessa a plataforma digital em dispositivo localizado no Brasil, aferido pelo endereço IP, pratica o fato gerador tributável no País.

### 4.6 Análise dos cenários de tributação dos serviços digitais

Dado que o processo legislativo da reforma constitucional tributária avança consistentemente, é dentro desse marco de mudança que o estudo inserese. A aprovação pelo Senado Federal da PEC 45/2019, às vésperas da confecção desta versão do presente estudo, em 8 de novembro de 2023, devolvendo-a à Câmara dos Deputados, não alterou as premissas aqui aprofundadas. Por isso, parte-se do pressuposto que os serviços digitais não mais estarão incluídos na base de incidência, seja do ISS, seja do ICMS. A expectativa concreta é que a sua tributação desenhe-se nos lindes do IBS e da CBS, introduzidos pela PEC nº 45-A.

Os referidos tributos incidem "sobre bens e serviços" (art. 156-A, *caput*) de forma ampla abrangendo "bens materiais ou imateriais, inclusive direito, ou







com serviços" (art. 156-A, I), o que suplanta qualquer dúvida sobre estarem os serviços digitais abarcados pelo IBS e pela CBS.

O ponto em que poderia haver alguma dúvida sobre a incidência dos tributos sobre os serviços digitais está no aspecto espacial do fato gerador. E importante, pois, que, nos moldes do propugnado pela legislação francesa e espanhola, legislação complementar nacional defina que o acesso à plataforma digital por dispositivo localizado fisicamente no Brasil é o aspecto espacial do fato gerador da imposição.

De outro lado, a tributação dos serviços digitais pelo IBS e CBS não exclui a possibilidade de que, à exemplo do que aconteceu na Itália, na França e na Espanha, haja um tributo adicional e específico para as grandes plataformas digitais. É o que está proposto no PLP 218/2020 e no PLP 2.358/2020.

O inconveniente dessa opção é que, como já explicitado, os Estados Unidos vêm estudando medidas de retaliação à tal tributação agravada e dedicada. Em outras palavras, essa alternativa colocada tem potencial para geração de contencioso entre nações, dada a disparidade de interesses.

Daí que uma terceira opção seja explorar o princípio da neutralidade do IBS e da CBS, dentro do contexto brasileiro, em que a sua recepção será mitigada para defender que categorias de serviços análogos podem sofrer tributação nos mesmos níveis. Como telecomunicações e os serviços digitais são atividades de tecnologia intensiva em redes, há fundamento para que essas diferentes atividades submetam-se à regime tributário semelhante.

De tal modo, tendo em conta que sobre o serviço de telecomunicações há incidência de contribuições específicas como o FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações) e o FUNTTEL (Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações), estaria, dentro do espírito





da neutralidade mitigada, uma tributação dos serviços digitais com a mesma carga tributária do setor de telecomunicações. É que, dentro dessa linha, os serviços digitais não seriam os únicos a serem tributados de forma agravada.

Em suma, As possibilidades que se apresentam diante dos serviços digitais são 3: a) a tributação pela alíquota uniforme do IBS e da CBS, tomando a precaução de que haja especificação de que o acesso à plataforma digital por dispositivo localizado fisicamente no Brasil é fato gerador da imposição; b) a criação de um tributo adicional que se destine especificamente às grandes plataformas digitais, nos moldes do que foi feito na Itália, na França, na Espanha e está proposto nos projetos de lei PL nº 2.358/2020 e PLP nº 218/2020; c) a imposição de tributo com alíquota uniforme do IBS e da CBS, conjugada com uma outra contribuição que iguale a tributação dos serviços digitais à do setor de telecomunicações.





## 5. ESTIMATIVA DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS SERVICOS DIGITAIS NO BRASIL

A análise das questões que envolvem a literatura acadêmica, governamental e empresarial sobre a digitalização da economia evidencia a centralidade do aspecto tributário, tanto sob a ótica da arrecadação de recursos públicos quanto da preocupação de que a regulação tributária não resulte em um empecilho ao livre desenvolvimento e funcionamento dos mercados.

Nesse sentido, espera-se que cada país, de acordo com sua realidade, soberania e especificidades, esteja alinhado com acordos e convenções internacionais bilaterais e multilaterais para que seja possível apurar os diferentes fatos, atos e negócios gerados neste mercado global digitalizado e, em geral, sem base física.

Analisa-se, nesta seção, o potencial da arrecadação tributária brasileira a partir da estimativa para o ano de 2023 com base na arrecadação dos últimos 3 anos (2020, 2021 e 2022).

Para operacionalização da análise econômico-financeira, foram considerados 6 nichos de mercado dos serviços digitais, identificados e analisados no escopo deste relatório: serviço de e-mail; armazenamento em nuvem; ferramentas de produtividade; compras online; streaming de áudio e vídeo; e redes sociais.

Os dados coletados para construção das análises basearam-se nas informações financeiras das empresas que prestam esses serviços no Brasil e que disponibilizam suas demonstrações contábeis publicamente. Apesar de somente as empresas de capital aberto (que negociam ações em bolsa) disponibilizarem essas informações, a estimativa baseia-se nas organizações que detém expressiva





participação na comercialização dos respectivos serviços, considerando tanto o mercado brasileiro, quanto o mercado global.

Compõem a amostra deste estudo as seguintes empresas listadas no quadro abaixo:

Quadro 4 Serviços digitais analisados neste estudo e suas respectivas empresas

Serviço	Empresas
E-mail	Alphabet (gmail) e Microsoft (outlook)
Armazenamento em nuvem	Alphabet (gmail) e Dropbox
Ferramentas de produtividade	Alphabet (Google Workspace) e Microsoft (Pacote Office 365)
Compras online	Alibaba , Amazon, eBay e Mercado Livre
Streaming de Áudio e Vídeo	Amazon Prime Video, Disney+, Netflix e Spotify
Redes Sociais	Meta (Facebook e Instagram)

Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

Para compor a base de cálculo dos tributos incidentes sobre os serviços digitais, foi considerada a receita dos respectivos serviços prestados por cada uma das empresas listadas no quadro acima.

A segregação da receita dos serviços digitais no total da receita global, foi baseada em estimativa específica de acordo com a realidade de cada empresa. Para as empresas cuja receita total não correspondia apenas àquela referente aos serviços listados no Quadro 4, as memórias de cálculo para construção dos valores seguem nos Apêndices e são explicadas nos respectivos tópicos que analisam os dados de cada empresa.

Quanto à participação brasileira no total da receita global de cada empresa, por não ser uma informação divulgada, esta pesquisa elaborou uma proxy para determinação desse valor de forma confiável.

O indicador criado considera uma média ponderada a partir de 5 variáveis do Brasil em comparação às 20 maiores economias mundiais: PIB bruto;





PIB per capita; população; quantidades de linhas telefônicas (celulares); e usuários da internet, conforme Apêndice 1 e de acordo com a equação abaixo:

$$IPRB = \frac{\left(\frac{PIB_B}{PIB_{G20}}\right)*100 + \left(\frac{PIB\ PC_B}{PIB\ PC_G}\right)*100 + \left(\frac{POP_B}{POP_{G20}}\right)*100 + \left(\frac{LT_B}{LT_{G20}}\right)*100 + \left(\frac{UI_B}{UI_{G20}}\right)*100}{5}$$

Em que:

IPR B = Índice de Participação da Receita Brasileira

PIB B = Produto Interno Bruto Brasileiro

PIB G20 = Produto Interno Bruto do Grupo das 20 Maiores Economias Mundiais

PIB PC B = Produto Interno Bruto Per Capta Brasileiro

PIB PC G20 = Produto Interno Bruto Per Capita do Grupo das 20 Maiores **Economias Mundiais** 

POP B = População Brasileira

POP G20 = População do Grupo das 20 Maiores Economias Mundiais

LT B = Linhas Telefônicas Móveis (Celular) do Brasil

LT G20 = Linhas Telefônicas Móveis (Celular) do Grupo das 20 Maiores **Economias Mundiais** 

UI B = Usuários de Internet Brasileiros

PIB G20 = Usuários de Internet do Grupo das 20 Maiores Economias Mundiais

Todos os dados financeiros foram coletados das demonstrações contábeis consolidadas de cada empresa, que evidenciam suas informações em Dólar Americano (US\$).





A conversão da participação do Brasil nas receitas de serviços digitais para a moeda brasileira (Real – R\$), foi feita com base na cotação na data de fechamento do Dólar Americano e do Real Brasileiro em cada período de análise (2020, 2021 e 2022) de acordo com a base de dados do Banco Central do Brasil: https://www.bcb.gov.br/conversao. Para o ano de 2020, foi usada a cotação de R\$ 5,1961 para US\$ 1,00. Para o ano de 2021, R\$ 5,5799 para US\$ 1,00 e para o ano de 2022, utilizou-se R\$ 5,2171 para US\$ 1,00.

Para cálculo final do valor da estimativa do potencial de arrecadação brasileira quanto à tributação dos serviços digitais, foram considerados tanto os três projetos de Lei que tramitam atualmente com proposta de tributação desses serviços: PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%; PLP 218/2020 - 3%; e PLS 131/2020 - 10,6%, bem como a proposta de reforma tributária de implantação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) com base nas 2 propostas de emenda constitucional: PEC 45/2019 e PEC 110/2019.

Ainda, optou-se pela previsão de possíveis créditos presumidos de 50%, 25% e 0%, por aumentar a amplitude de projeção, diminuindo a probabilidade de erro e ainda, por facilitar ao leitor fazer interpolações lineares para estimar outros valores. Não se advoga, por óbvio, que o crédito presumido de 50% seja sequer um percentual provável.

#### Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, **5.1** Armazenamento Nuvem, **Ferramentas** $\mathbf{em}$ $\mathbf{e}$ de **Produtividade**

Os serviços de e-mail, armazenamento em nuvem e ferramentas de produtividades inicialmente são considerados, de acordo com a interpretação da doutrina tributária brasileira, como prestação de serviço técnico, e dessa forma teoricamente sujeitos à retenção de IR, CSLL, COFINS e contribuição para o





PIS/PASEP, apesar de contestadas suas tributações pelos diferentes agentes fiscais quanto a quem compete a exação.

Contudo, a não definição de uma legislação tributária no Brasil que os alcancem mina o alto potencial de arrecadação por partes desses serviços, gerando uma perda considerável de ingresso de recursos para os cofres públicos, conforme evidenciado a seguir.

Os dados coletados das empresas Alphabet, Dropbox e Microsoft, representam em sua integridade toda a receita de serviços digitais, não sendo necessário aplicar critério de separação da receita dos serviços analisados nesse tópico em comparação a receita de serviços digitais. A memória de cálculo das informações destas empresas seguem no Apêndice 2.

O Gráfico 1 traz a consolidação do potencial arrecadatório, em bilhões de reais, dos serviços de e-mail, armazenamento em nuvem, e ferramentas de produtividade, das principais empresas que atendem o mercado tanto brasileiro quanto mundial com relação a prestação desses serviços.

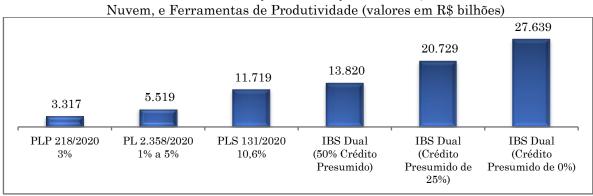


Gráfico 1: Potencial de Arrecadação nos servicos de E-mail, Armazenamento em

Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

De acordo com as perspectivas de tributação que tramitam hoje na legislação tributária brasileira, o potencial de arrecadação no que concerne aos serviços de e-mail, armazenamento em nuvem, e ferramentas de produtividade,





considerando uma alíquota de 3% de acordo com o PLP 218/2020 é de R\$ 3.317 bi (três bilhões trezentos e dezessete milhões de reais). Já com base no PL nº 2.358/2020, que introduz a Cide Digital, o potencial de arrecadação tributária brasileira por parte destes serviços gira em torno de R\$ 5.519 bi (cinco bilhões quinhentos e dezenove milhões de reais). E com relação ao PLP 131/2020 que tem uma alíquota de 10,6%, o potencial de arrecadação é de R\$ 11.719 bi (onze bilhões setecentos e dezenove milhões de reais).

Analisando ainda a reforma tributária de acordo com as PEC/45 e PEC/110, a tributação dos serviços digitais dessas empresas no que concerne ao IBS teria um potencial arrecadatório máximo de R\$ 27.639 bi (vinte e sete bilhões seiscentos e trinta e nove milhões de reais), sem considerar créditos advindos de aquisições anteriores.

Considerando a apuração do IBS devido, descontandos os créditos tributários abatidos na base de cálculo sobre as operações tributáveis, por não haver ainda uma parcimônia de determinação de valores a serem compensados, considerou-se, para fim de apuração, o intervalo de possibilidade de créditos do IBS em duas faixas: 25% e 50%.

Dessa forma, considerando a nova sistemática de tributação brasileira prevista na reforma tributária, os serviços de e-mail, armazenamento em nuvem e ferramentas de produtividade, das empresas Alphabet, Dropbox e Microsoft teriam uma previsão de arrecadação tributária de R\$ 13.820 (treze bilhões oitocentos e vinte milhões de reais) para um IBS devido com créditos presumidos de 50% de sua base de cálculo, R\$ 20.729 (vinte bilhões setecentos e vinte e nove milhões de reais) deduzidos créditos de 25% de sua base de cálculo.





### 5.2 Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online

Com base nos dados coletados e analisados neste estudo, o serviço de comércio eletrônico, para as empresas com sede no Brasil e com inscrição municipal na cidade onde estão sediadas, estão sujeitos à incidência do ISS, nos termos, via de regra, dos subitens 10.02 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer) ou 10.05 (Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios) da lista de serviços anexa à Lei complementar nº 116/03.

Contudo, há alusão de que o serviço de comércio eletrônico, considerado para fins tributários no âmbito municipal, como uma atividade de intermediação, não atinge compras realizadas do exterior, realizadas pelas grandes plataformas de compras online.

O não alcance da legislação do ISS a esse nicho de mercado segue proporcionando uma não arrecadação tributária considerável, estimada a partir das informações evidenciadas no Gráfico 2.

Os dados coletados das empresas Alibaba, Amazon, eBay e Mercado Livre, representam em sua integridade toda a receita de serviços digitais, não sendo necessário aplicar critério de separação da receita dos serviços analisados nesse tópico em comparação a receita de serviços digitais. A memória de cálculo das informações destas empresas seguem no Apêndice 3.

Contudo para a segregação da participação brasileira no consolidado global das vendas dessas empresas, foi utilizada a proxy que considera a média ponderada a partir das 5 variáveis do Brasil em comparação às 20 maiores economias mundiais: PIB bruto; PIB per capita; população; quantidades de linhas





telefônicas (celulares); e usuários da internet, com exceção da empresa Mercado Livre, dado que o mercado brasileiro representa a maior fatia das vendas realizadas pelas plataformas da rede pelo mundo. Para o Mercado Livre, foi considerado o percentual de 35% de participação do Brasil no consolidado de vendas da empresa.

O Gráfico 2 traz a consolidação dos valores dessas 4 empresas, considerando o potencial de erracadação do serviço Vendas Online no Brasil, em bilhões de reais.

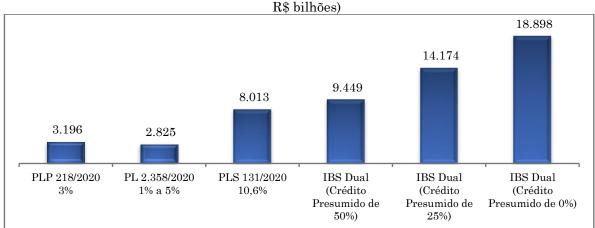


Gráfico 2 Potencial de arrecadação nos serviços de Compras Online (valores em

Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

O potencial de arrecadação tributária brasileira no que concerne aos serviços de e-commerce, com base em uma alíquota de 3% de acordo com o PLP 218/2020, é de R\$ 3.196 bi (três bilhões cento e noventa e seis milhões de reais). Contudo, de acordo com a sistemática da Cide Digital, a partir de suas alíquotas progressivas variando de 1% a 5%, conforme PL nº 2.358/2020, o potencial de arrecadação tributária brasileira por parte deste serviço seria de R\$ 2.825 bi (dois bilhões oitocentos e vinte e cinco milhões de reais). Considerando a alíquota de





10,6% do PLP 131/2020, o potencial de arrecadação no que concerne ao serviço de compras online em 2023 chega a R\$ 8.013 bi (oito bilhões e treze milhões de reais).

Com relação à arrecadação das empresas Alibaba, Amazon, eBay e Mercado Livre na prestação do serviço de vendas online, estima-se que, de acordo com a reforma tributária (PEC/45 e PEC/110), o IBS arrecadado dessas empresas seria de R\$ 18.898 bi (dezoito bilhões oitocentos e noventa e oito milhões de reais).

De acordo com as possibilidades de desconto dos créditos tributários na apuração do IBS, no intervalo das faixas de presunção de créditos, o total de arrecadação estimada seria de R\$ 9.449 (nove bilhões quatrocentos e quarenta e nove milhões de reais) para um IBS devido com créditos presumidos de 50% de sua base de cálculo, R\$ 14.174 (quatorze bilhões cento e setenta e quatro milhões de reais) considerando um IBS devido deduzidos os créditos de 5% de sua base de cálculo e, por fim, a arrecadação de R\$ 18.898 (dezoito bilhões oitocentos e noventa e oito milhões de reais) para um Imposto de Bens e Serviços sem dedução de créditos presumidos de sua base de cálculo.

## 5.3 Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de Áudio e Vídeo

No que diz respeito ao serviço de streaming (disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet), é possível enquadrá-lo como serviço tributável, a partir da edição da Lei Complementar Federal no 157/2016, que introduziu o novo subitem 1.09 (Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos, exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS) à lista de serviços anexa à Lei Complementar Federal nº 116/03. Esses





serviços passaram a ter um enquadramento específico e, consequentemente, passaram a se sujeitar ao ISS sem maiores controvérsias.

No entanto, o dispositivo legal introduzido em 2016, para posterior repercussão no ordenamento jurídico interno dos municípios e do Distrito Federal poder não ter sido reproduzido nas legislações internas de todos municípios brasileiros. O município de São Paulo é hoje a maior arrecadação brasileira e pode ter o exemplo seguido por outros municípios menores que venham instituir a incidência do ISS sobre os serviços de streaming, tendo por fundamento, também, o subitem 1.05 da lista de serviços anexa à Lei Complementar no 116/03 e refletido nas listas de serviços anexas às leis municipais de cada ente subnacional.

Sendo assim, enquanto persistir a não internalização deste dispositivo por parte dos 5.568 municípios brasileiros em suas respectivas legislações do ISS, bem como a não incidência dos demais tributos federais sobre vendas à esse nicho de mercado, os serviços de streaming de áudio e de vídeo seguem proporcionando um considerável potencial arrecadatório, estimado a partir das informações evidenciadas no Gráfico 3, da consolidação das informações das empresas Amazon Prime Vídeo, Disney +, Netflix e Spotify. A memória de cálculo das informações destas empresas seguem no Apêndice 4.

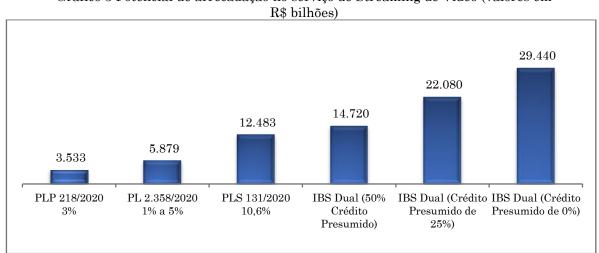


Gráfico 3 Potencial de arrecadação no serviço de Streaming de Vídeo (valores em





Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

De acordo com os projetos de lei que tramitam no Congresso Nacional, o potencial de arrecadação no que concerne aos serviços de streaming de áudio e vídeo, considerando uma alíquota de 3% de acordo com o PLP 218/2020, seria, com essas 4 empresas, de R\$ 3.533 bi (três bilhões e quinhentos e trinta e três milhões de reais). Considerando o PL nº 2.358/2020 que introduz a Cide Digital, a partir da sistemática de progressão de alíquotas, variando de 1% a 5%, o potencial de arrecadação tributária brasileira por parte deste serviço seria de R\$ 5.879 bi (cinco bilhões oitocentos e setenta e nove milhões de reais). Com relação ao PLP 131/2020, que tem como alíquota o percentual de 10,6% sobre a receita operacional dos serviços digitais, o potencial arrecadatório no que concerne aos serviços streaming de áudio e vídeo chegaria a R\$ 12.483 bi (doze bilhões quatrocentos e oitenta e três milhões de reais).

Por sua vez, considerando o IBS, a perspectiva de R\$ 29.440 bi (vinte e nove bilhões quatrocentos e quarenta milhões de reais) seria o total de tributos incidentes no serviço streaming de áudio e vídeo prestados pelas empresas Amazon Prime Vídeo, Disney +, Netflix e Spotify, e partir da apuração do IBS devido. Considerando ainda as possibilidades de desconto dos créditos tributários, o total de arrecadação seria de R\$ 14.720 (quatorze bilhões setecentos e vinte milhões de reais) para um IBS devido com créditos presumidos de 50% de sua base de cálculo, R\$ 22.080 (vinte e dois bilhões seiscentos e oitenta milhões de reais) considerando um IBS devido deduzidos os créditos 25% de sua base de cálculo e por fim, a arrecadação de R\$ 29.440 bi (vinte e nove bilhões quatrocentos e quarenta milhões de reais) para um Imposto de Bens e Serviços sem dedução de créditos presumidos de sua base de cálculo.





### 5.4 Potencial de Arrecadação no Serviço de Redes Sociais

As mudanças nos hábitos digitais vêm acompanhando o avanço da tecnologia ao longo dos anos, contudo durante e após a pandemia de Covid-19, e de forma mais acentuada a partir especificamente de 2020, o consumo de informações nos mais variados formatos dentro das mídias sociais aumentou significativamente, o que impulsionou o mercado de redes sociais como um dos principais canais de marketing digital.

Sob essa perspectiva ocupacional, inclusive seus impactos nas alterações no contexto dos serviços digitais, é possível identificar o reflexo dessa alteração na forma tradicional de veiculação comercial e propagação de marcas e produtos por empresas distintas.

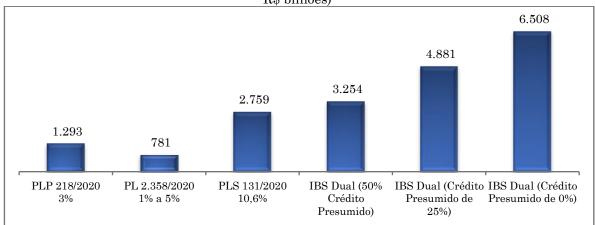
Quanto aos efeitos dessas tecnologias sobre o cenário econômicotributário, a partir dos dados deste estudo, verifica-se a configuração de um cenário de incertezas e de possível guerra fiscal entre os estados e os municípios, tendo em vista a divergência de entendimento desses entes da federação sobre a competência tributária sobre os serviços de propaganda e publicidade em meios digitais, que seguem incluídos pela Lei Complementar nº 157/2016 no rol de serviços tributáveis pelos municípios.

Diante desse cenário de não parcimônia entre os estados e municípios, e a lacuna de não tributação dos demais serviços econômicos das plataformas de redes sociais, o potencial de arrecadação é evidenciado partir das informações do Gráfico 4, levando-se em conta as informações da empresa Meta, controladora do Facebook (rede social mais usada no mundo), e do Whatsapp (ferramenta de comunicação com a maior quantidade de usuários do planeta). A memória de cálculo completa das informações da empresa Meta segue no Apêndice 5.





Gráfico 4 Potencial de arrecadação no serviço de Redes Sociais (valores em R\$ bilhões)



Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

É possível verificar, no Gráfico 4, o potencial de arrecadação quanto a receita de serviços digitais considerando as redes sociais da empresa Meta.

Com base em uma alíquota de 3% de acordo com o PLP 218/2020, o potencial de arrecadação seria de R\$ 1.293 (Um milhão e duzentos e noventa e três milhões de reais). Já seguindo a sistemática da Cide Digital, estabelecida no PL nº 2.358/2020, o potencial de arrecadação tributária brasileira por parte deste serviço seria de R\$ 781 MM (setecentos e oitenta e um milhões de reais). Considerando a alíquota mais alta dentre os projetos de lei que tramitam sobre a tributação dos serviços digitais no Brasil, o PLP 131/2020, que estabelece uma alíquota de 10,6%, o serviço de redes sociais geraria um potencial de arrecadação de R\$ 2.759 bi (sete bilhões setecentos e cinquenta e nove milhões de reais).

E na perspectiva de tributação de acordo com as PEC/45 e PEC/110, o total de IBS incidente nos serviços prestados pela empresa Meta seria de R\$ 6.508 bi (seis bilhões quinhentos e oito milhões de reais).

Deduzindo-se do imposto devido, o desconto dos créditos presumidos do IBS em três faixas: 0%, 25% e 50%, tem-se uma previsão de arrecadação tributária





de R\$ 3.254 (três bilhões duzentos e cinquenta e quatro milhões de reais) para um IBS devido com créditos presumidos de 50% de sua base de cálculo, R\$ 4.881 (quatro bilhões oitocentos e oitenta e um milhões de reais) considerando um IBS devido deduzidos os créditos 25% de sua base de cálculo e por fim, a arrecadação de R\$ 6.508 bi (seis bilhões quinhentos e oito milhões de reais) para um Imposto de Bens e Serviços com dedução de 0% de créditos presumidos de sua base de cálculo.

Ressalta-se que desde fevereiro de 2011, os anúncios do Facebook no Brasil, cobrados e pagos em reais, estão sujeitos ao PIS/Cofins, e que, a partir de fevereiro de 2018, os anúncios estão sujeitos ao imposto do serviço (ISS) conforme a alíquota do imposto municipal aplicável.

Essas atualizações afetam todas as contas de anúncios que tiverem o Brasil definido como o país de atividade comercial. Contudo, essa ressalva da aplicação de tributos PIS, Cofins e ISS restringe-se apenas aos anúncios do Facebook Brasil, vendidos pelo Facebook Brasil e cobrados e pagos em Reais (moeda nacional), não considerando outros anúncios, mesmo brasileiros, que sejam vendidos pelo Facebook com transações por outros países, podendo ser aplicada a tributação do país da transação, tanto considerando o prestador do serviço (a entidade do "vendido por") quanto o país do tomador do serviço (a entidade do "vendido para").

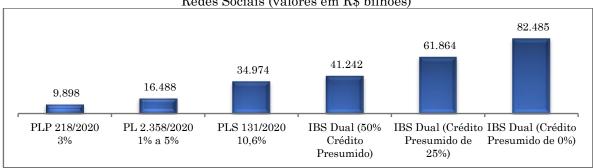




# 5.5 Potencial de Arrecadação nos Serviços Digitais de E-mail, Armazenamento em Nuvem, Ferramentas de Produtividade, Compras Online, Streaming de Vídeo, e Redes Sociais

Com relação aos seis nichos de mercado dos serviços digitais analisados no presente estudo, devido ao não alcance das hipóteses de incidências e fatos geradores presentes na atual legislação tributária brasileira, os serviços digitais de e-mail, armazenamento em nuvem, ferramentas de produtividade, compras online, streaming de áudio e vídeo, e redes sociais têm seu potencial de arrecadação evidenciado conforme Gráfico 5.

Gráfico 5: Potencial de arrecadação dos Serviços Digitais de E-mail, Armazenamento em Nuvem, Ferramentas de Produtividade, Compras Online, Streaming de Áudio e Vídeo, e Redes Sociais (valores em R\$ bilhões)



Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

De acordo com as perspectivas de tributação que tramitam hoje na legislação tributária brasileira, o potencial de arrecadação no que concerne aos serviços digitais de e-mail, armazenamento em nuvem, ferramentas de produtividade, compras online, streaming de áudio e vídeo, e redes sociais, considerando uma alíquota de 3% de acordo de acordo com o PLP 218/2020 é de R\$ 9.898 bi (nove bilhões oitocentos e noventa e oito milhões de reais). Já com relação ao PLP 131/2020 que tem uma alíquota de 10,6% o potencial de





arrecadação é de R\$ 16.488 bi (dezesseis bilhões quatrocentos e oitenta e oito milhões de reais) e com base no PL nº 2.358/2020 que introduz a Cide Digital, o potencial de arrecadação tributária brasileira por parte destes serviços gira em torno de R\$ 34.974 bi (trinta e quatro bilhões novecentos e setenta e quatro milhões de reais).

Analisando a reforma tributária de acordo com as PEC/45 e PEC/110, a tributação dos serviços digitais dessas empresas no que concerne ao Imposto de Bens e Serviços seria de R\$ 82.485 bi (oitenta e dois bilhões quatrocentos e oitenta e cinco milhões de reais).

A partir da nova sistemática de tributação brasileira prevista pela reforma tributária, os serviços digitais prestados por essas empresas teriam uma previsão de arrecadação de R\$ 41.242 (quarenta e um bilhões duzentos e quarenta e dois milhões de reais) para um IBS devido com créditos presumidos de 50% de sua base de cálculo, R\$ 61.684 (sessenta e um bilhões seiscentos e oitenta e quatro milhões de reais) considerando um IBS devido deduzidos os créditos de 25% de sua base de cálculo e por fim, a arrecadação de R\$ 82.485 bi (oitenta e dois bilhões quatrocentos e oitenta e cinco milhões de reais) para um Imposto de Bens e Serviços sem dedução de créditos presumidos de sua base de cálculo.

Analisando o potencial da arrecadação do imposto de bens e serviços na perspectiva de cada ente da federação, de acordo com o proposto pela PEC 110/2019, o IBS que possui a alíquota de 25% está proposto para ser dividido, sendo: 9% de Competência da União, 14% dos Estados e, 2% dos municípios.

Sendo assim, a fim de garantir a soberania tributária, bem como os recursos necessários para prover as respectivas despesas, cada ente da federação teria, de acordo com a proposta de reforma tributária, o seguinte potencial arrecadatório conforme evidenciado na Tabela 1.





Tabela 1: Análise do IBS por ente da federação

				Projeção
	2020	2021	2022	Arrecadatória
PEC 110/2019 (IBS Dual)	81.107	97.007	119.424	82.485
Competência da União - 9%	29.199	34.923	42.993	29.695
Competência dos Estados - 14%	45.420	54.324	66.877	46.192
Competência dos Municípios - 2%	6.489	7.761	9.554	6.599
Presunção de Crédito (50%)	(40.554)	(48.504)	(59.712)	(41.242)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	40.554	48.504	59.712	41.242
Presunção de Crédito (25%)	(20.277)	(24.252)	(29.856)	(20.621)
BS Dual (Crédito Presumido de 25%)	60.830	72.755	89.568	61.864
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	81.107	97.007	119.424	82.485

Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

A União ficaria com 9% do total arrecadado, o que representa o valor bruto de R\$ 29.695 bi (vinte e nove bilhões oitocentos e seiscentos e noventa e cinco milhões de reais). De acordo com a presunção de créditos, considerando as faixas de 25% e 50% de possibilidade de abatimento do imposto devido, a arrecadação para a União seria de R\$ 14.849 bi (quatorze bilhões oitocentos e quarenta e nove milhões de reais) para uma faixa de desconto presumido de 50% de créditos tributários e de R\$ 22.271 bi (vinte e dois bilhões duzentos e setenta e um milhões de reais) para uma faixa de desconto presumido de 25% de créditos tributários, podendo chegar ao valor máximo de arrecadação de R\$ 29.695 bi (vinte e nove bilhões oitocentos e seiscentos e noventa e cinco milhões de reais), considerando a inexistência de crédito presumido a ser abatido por parte dessas empresas.

Já os estados, com o percentual de 14% do IBS, ficariam com o valor bruto de R\$ 46.192 bi (quarenta e seis bilhões cento e noventa e dois milhões de reais). Com relação ao valor efetivo que arrecadariam tendo em conta as faixas de 25% a 50% de possibilidade de presunção de créditos tributários, a arrecadação para os Estados seria de R\$ 23.096 bi (vinte e três bilhões e noventa e seis milhões de reais) considerando a faixa de desconto presumido de 50% de créditos





tributários, R\$ 34.644 bi (trinta e quatro bilhões seiscentos e quarenta e quatro milhões de reais) para uma presunção de desconto presumido de 25% de créditos tributários, e no caso de empresas sem dedução de créditos presumidos, o valor arrecadado pelos estados poderia chegar a R\$ 46.192 bi (quarenta e seis bilhões cento e noventa e dois milhões de reais).

Finalmente, os municípios teriam um potencial de arrecadação de 2% do total do imposto de bens e serviços, o que representa o valor bruto do potencial arrecadatório de R\$ 6.599 bi (seis bilhões quinhentos e noventa e nove milhões de reais). De acordo com a apuração final do IBS, considerando os créditos tributários presumidos no intervalo de 25% a 50%, a arrecadação municipal seria de R\$ 3.299 bi (três bilhões duzentos e noventa e nove milhões de reais) para uma faixa de desconto presumido de 50%, e de R\$ 4.949 bi (quatro bilhões novecentos e quarenta e nove milhões de reais) para uma faixa de desconto presumido de 25% de créditos tributários. Por fim, o valor seria de R\$ 6.599 bi (seis bilhões quinhentos e noventa e nove milhões de reais), considerando um Imposto de Bens e Serviços com dedução de 0% de créditos presumidos de sua base de cálculo.

Ressalta-se que mesmo cada ente federado tendo sua própria parcela do IBS como competência tributária, o Imposto de Bens e Serviços ainda está sujeito a repartição das receitas tributárias, tanto às obrigatórias (conforme disposto na Constituição Federal), quanto as voluntárias (que correspondem ao auxílio financeiro que pode ser entregue de um ente a outro ente).





## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir da análise do histórico referencial da tributação mundial, observa-se que a economia digital, mesmo com todo potencial de disruptura, ao mesmo tempo que cria novos horizontes e perspectivas com alcance ilimitado nas relações financeiras e comerciais, não se desvincula de como o estado cumpre seu papel de arrecadador de recursos, provedor de serviços e agente regulatório desse processo.

Consoante observado, a predominante autoridade do estado na evolução da economia, bem como o estado da arte atual da tributação das atividades econômicas, ainda deixam de fora do alcance dos entes tributantes, os ingressos monetários dos serviços digitais e das empresas que os prestam, estabelecendo uma situação de latente desvantagem concorrencial em relação aos seus pares na economia digital e aos demais concorrentes da economia tradicional.

Dessa forma, este estudo tem a proposta de compreender como essas novas atividades econômicas subtraem-se à tributação e como o potencial arrecadatório dos serviços digitais pode prover ao Estado, os recursos necessários para financiar suas atividades e também fazer frente ao novo desafio regulatório. Nessa perspectiva, foi analisado o panorama tributário dos serviços digitais e os desafios e oportunidades de tributá-lo, alinhados com o levantamento histórico de como a intervenção estatal vem adaptando a questão tributária a nova realidade econômica e novas necessidades de financiamento das novas políticas públicas.

No cenário internacional, destaca-se a tentativa de uma revisão estrutural dos critérios de alocação de direitos de tributação, sobre as receitas de negócios transfronteiriços por parte da OCDE, com o desenvolvimento de um novo nexo tributário, baseado no conceito de presença digital significativa, representando assim um grande esforço multilateral para enfrentar o problema da tributação internacional.





Contudo, com o atraso na discussão, a falta de parcimônia e a não aceitação por parte dos Estados Unidos, onde estão sediadas as principais empresas de serviços digitais, a proposta da OCDE, gerou ao longo dos últimos 5 anos a adoção de medidas unilaterais por parte de alguns países em tributar os serviços digitais, por meio da criação de um Imposto sobre Serviços Digitais (Digital Services Tax – DST), aumentando as disputas e incertezas no campo da tributação internacional.

Seguindo essa sistemática unilateral, no Brasil, existem tentativas de criar a tributação específica sobre serviços digitais de empresas nacionais ou estrangeiras com atuação no país, consubstanciadas em três projetos de lei no Congresso Nacional, dois na Câmara dos Deputados – o PL nº 2.358/2020 e o PLP nº 218/2020 – e um no Senado – o Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 131/2020.

Este estudo reconhece, dentre as possibilidades brasileiras de tributação por meio do ISD, que a Cide Digital (PL 2.358/2020) possui a maior aderência ao que é praticado internacionalmente, e que a proposta da Cide Digital, além de considerar a função fiscal tributária de arrecadação de recursos públicos, considera ainda, função extrafiscal cofres a intervenção/regulação no consumo e na economia, atuando ainda como mecanismo de proteção da concorrência, que segue sendo controlada pelos *gatekeepers*.

Contudo, está cada vez mais latente, a necessidade de arrecadação e de normatização fiscal específica para estas empresas de serviços digitais, pois, não só o Estado visualiza o potencial de ingresso de recursos, mas empresas nacionais, de setores correlatos também manifestam sua insatisfação contra a evasão fiscal, que impacta diretamente na igualdade de competição. Assim, a complexidade dos serviços digitais exige um tributo com maior abrangência. Este estudo avalia a criação de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços, que contemple a economia como um todo (digital e tradicional),





resolvendo o problema de erosão de base. Considerando a viabilidade da reforma tributária em curso, em conformidade com a proposta PEC45/2019, haverá alguns benefícios:

- a) o aumento das receitas fiscais, efeitos nos incentivos fiscais em P&D, bem como outros incentivos que não contemplem o imposto de renda podem ser adotados com essa medida;
- b) redução dos custos de compliance: as multinacionais terão menor custo administrativo no cumprimento de suas obrigações fiscais, bem como em promover arranjos complexos entre de suas subsidiárias como estratégia de planejamento tributário.
- c) Aumento da concorrência: empresas pequenas, de atuação local e menor lucratividade serão beneficiadas com uma maior isonomia no tratamento tributário em relação às grandes multinacionais.
- d) A divisão entre ICMS e ISS tende a ampliar cada vez mais o planejamento tributário e o contencioso judicial, já que a fronteira entre mercadorias e serviços é cada vez mais opaca na atual era digital, em que as empresas passam a agregar serviços na venda de suas mercadorias. Diante desse cenário, simplesmente não há justificativa sólida para defender que o Brasil permaneça como o único país relevante do mundo que tem uma base tributária dividida entre bens e serviços.

Por fim, este estudo reconhece o potencial de arrecadação dos serviços digitais, por considerar o Brasil como um grande mercado mundial e que, mesmo sendo o quarto no ranking de usuários de internet, com 72 milhões de usuários, ainda não adotou nenhuma forma de tributação das grandes empresas de serviços digitais localizadas no exterior. Mesmo as empresas digitais com subsidiárias no Brasil como: Netflix, Spotify, Facebook e Google, têm encontrado instrumentos jurídicos para driblar a tributação subnacional pelo ISS e pelo ICMS, além de possíveis mecanismos de preços de transferência que concentram os lucros extraordinários em suas sedes ou em países hubs de investimento com baixa tributação.





Este estudo considera a erosão da base tributária como sendo um grave risco à receita governamental, à soberania e à equidade fiscais. Embora essa prática possa afetar o erário nacional de diversas maneiras, principalmente quanto a transferência de lucros, este estudo considera o Projeto BEPS (Base Erosion Profit Shifting) da OCDE como a principal ferramenta no combate a transferência de lucros para destinos que possuem tributação mais favorecida ou nenhuma tributação.

Nesse sentido, as iniciativas, de forma unilateral por partes dos países, com a criação de um tributo específico para os serviços digitais (Digital Services Tax – DST), e especificamente no caso do Brasil, por meio dos projetos de lei PL nº 2.358/2020 e PLP nº 218/2020, devem ser avaliados, enquanto a solução Global não for encontrada.

Nessa linha, o presente estudo considera que a reforma tributária brasileira, pautada na PEC 45/2019, considerando o alcance da tributação dos serviços digitais, além de simplificar e modernizar nosso modelo de tributação do consumo por meio de um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), está ainda alinhada às melhores práticas internacionais, nos moldes de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), representando um importante avanço para um sistema fiscal mais justo, mais redistributivo e em sintonia com a nova realidade econômica mundial.

Um último ponto a ser colocado, dentro da preocupação de inserir o Brasil nas melhores práticas internacionais, é que o princípio da neutralidade da tributação, advogado pela OCDE e que veda discriminações entre setores da economia, foi acolhido pela PEC 45/2019. No entanto, isso deu-se de maneira mitigada, tendo a Câmara dos Deputados criado algumas faixas de tributação dentro do IBS e do CBS. Nessa linha, os Estados Unidos, por diversas vezes, valendo-se do princípio da neutralidade e da não discriminação, iniciou





investigações contra países que instituíram os impostos específicos para os serviços digitais.

A questão é que dentro da sistemática da PEC 45/2019, a neutralidade é um princípio, mas que convive com distinções entre setores determinados. Assim, não iria contra o espírito da reforma constitucional igualar a tributação de um setor tradicional, por exemplo, o de telecomunicações com serviços análogos, como os digitais, em razão de se tratarem de atividades de tecnologia intensiva, realizada em rede, ainda que não haja concorrência direta entre os setores. Daí que uma proposta possível é que os serviços digitais sejam tributados pelo IBS/CBS e também por contribuições específicas com a mesma oneração que o setor de telecomunicações tem com a incidência principalmente do FUST (Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações) e do FUNTTEL (Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações). Essa reprodução de conjugação de tributos (IBS/CBS e contribuições setoriais) que gravam as telecomunicações para os serviços digitais estaria conforme uma neutralidade mitigada, e, portanto, não constituiria prática discriminatória.

Dessa maneira, são três as linhas que se apresentam em relação aos serviços digitais: a) a tributação pela alíquota uniforme do IBS e da CBS, com a especificação de que o acesso à plataforma digital por dispositivo localizado fisicamente no Brasil é fato gerador da imposição; b) a instituição de um tributo adicional dedicado especificamente às grandes plataformas digitais, nos moldes do que foi feito na Itália, na França, na Espanha e está proposto nos projetos de lei PL nº 2.358/2020 e PLP nº 218/2020; c) a tributação pela alíquota uniforme do IBS e da CBS, conjugando-a com uma outra contribuição que iguale a tributação dos serviços digitais à do setor de telecomunicações.





## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aguiar, I. A. (2022). A inserção da discussão sobre a tributação da economia digital na agenda internacional do século XXI. Conexões Internacionais, 5-23.
- Alcolumbre, D. (2019). Proposta de Emenda Constitucional Nº 110. Brasília: Senado Federal.
- Alston, P. &. (2005). Human rights and development: Towards mutual reinforcement. Oxford University Press.
- Andrews, K. R. (1978). Trade, Plunder, and Settlement: Maritime Enterprise and the Genesis of the British Empire, 1480-1630. Cambridge University Press.
- ARAÚJO, J. E. (2022). Economia Digital e Tributação do Consumo no Brasil. Lisboa: Almedina.
- Ases, E., & Bunn, D. (22 de 11 de 2021). What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes. Tax Foundation.
- Aslam, A. S. (2020). Tec(h)tonic Shifts: Taxing the "Digital Economy". Washington, D.C.: IMF Working Papers.
- Bairoch, P. (1995). Economics and world history: myths and paradoxes. Chicago: University of Chicago Press.
- Bell, D. (2015). Napoleon: A Concise Biography. Oxford: Oxford University Press.
- Bloch, M. (1961). Feudal Society: Volume 1: The Growth and Ties of Dependence. Chicago: University of Chicago Press.
- Bloch, M. (1961). Feudal Society: Volume 1: The Growth and Ties of Dependence. . Chiacago: University of Chicago Press.
- Boatwright, M. T., Daniel, J., & Richar, G. (2010). The Romans: From village to empire. Oxford: Oxford University Press.
- Borges, B. (2020). Impactos macroeconômicos estimados da proposta de reforma tributária consubstanciada na PEC 45/2019. Brasília: Centro de Cidadania Fiscal (CCiF).
- Borne, É. (2022). Taxation: the outlines of the GAFA tax revealed. Paris: Gouvernement France.
- Boxer, C. R. (1965). The Dutch Seaborne Empire: 1600-1800. New York: Penguin Books.
- Bradley, K. R. (2016). The Roman Empire: Economy, Society and Culture by Peter Garnsey. Classical World, 263-264.
- BRASIL. (2020). Projeto de Lei Complementar 131/2020 Altera a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 estabelecer regime diferenciado da Cofins. Brasília: Congresso Nacional.





- BRASIL. (2020). Projeto de Lei Complementar nº 218 de 19 de agosto de 2020. Institui a Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD). Brasilia: Camara dos Deputados.
- BRASIL. (2020). Projeto de Lei nº 2358/2020. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Brasília: Câmara dos Deputados.
- BRASIL. (2023). PEC 45. Altera o Sistema Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional.
- BRASIL. (2021). Mercados de Plataformas Digitais. Brasília: Ministério da Justiça/Conselho Administrativo de Defesa Econômica.
- Brewer, J. (1990). The Sinews of Power: War, Money and the English State, 1688-1783. Cambridge/MA: Harvard University Press.
- Budin, S. L. (2009). The Ancient Greeks: An Introduction. USA: Oxford University Press.
- Buzatto, G., & Cavalcante, M. C. (2022). Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal. Revista Direito Tributário Atual, 52(1), 162-188.
- CADE. (2020). Concorrência em mercados digitais: uma revisão dos relatórios especializados. Brasília: Departamento de Estudos Econômicos - DEE. .
- Cambui, E. (2023). Prioridades Legislativas do Setor de Telecomunicações 2023. Uma agenda para a conectividade. São Paulo: Conexis.
- Cantor, N. F. (1993). The Civilization of the Middle Ages: A Completely Revised and Expanded Edition of Medieval History, the Life and Death of a Civilization. Harper Perennial.
- Carlsson, B. (2004). The Digital Economy: What is new and what is not? Structural Change and Economic Dynamics, 15(3), 2445-264.
- Carney, E., & Daniel, O. (2010). Philip II and Alexander the Great. Father and Son, Lives and Afterlives. Oxford University Press.
- Carney, E., & Daniel, O. (2010). Philip II and Alexander the Great: Father and Son, Lives and Afterlives. Oxford University Press.
- Carvalho Junior, P. H. (2021). Análise das propostas do plano Beps da OCDE/G20 sobre tributação dos serviços digitais e a atual situação internacional. Brasília: IPEA.
- Cennamo, C., Kretschmer, T., & Constantinides, P. (2023). Digital platforms regulation: An innovation-centric view of the EU's Digital Markets Act. Journal of European Competition Law & Practice, 14(1), 44-51.
- Cockfield, A. J. (2018). Tax wars: the Battle over taxing global digital commerce. Tax Notes, *161*(1), 1331-1339.





- Conexis. (2023). Agenda Legislativa. Rio de Janeiro: Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e de Serviço Móvel Celular e Pessoal.
- Cupertino, G. S., & Nunes, C. S. (2022). Tributação na Era da Economia Digital: Computação em Nuvem. Brasília: Universidade Católica de Brasília.
- Deutsch, J. (2022). Big Tech Faces Crackdown as EU Negotiators Back Tough Law. New York: Bloomberg.
- Dias Junior, A. S. (2019). Tributação da Economia Digital Propostas Doutrinárias, OCDE e o Panorama Brasileiro. Revista Direito Tributário Internacional, 6(1), 13-34.
- Duby, G. (2001). The Three Orders: Feudal Society Imagined. Chicago: University of Chicago
- Dwyer, P. (2008). Napoleon: The Path to Power 1769-1799. London: Yale University Press.
- Elliott, J. H. (2006). Empires of the Atlantic World: Britain and Spain in America 1492-1830. Yale University Press.
- Erringtonx, R. M. (1990). A history of Macedonia. Vol. 5. California: Univ of California Press.
- ESPANHA. (2020). Ley 4/2020, de 15 de octubre. Madri.
- European Parliament. (2022). Regulation on contestable and fair markets in the digital sector. Council of the European Union.
- Evans, R. J. (2013). A chegada do Terceiro Reich. São Paulo: Planeta do Brasil.
- Fernandes, D. (2023). O que é a PEC 110/2019 e o que ela propõe para a reforma tributária? São Bernanrdo do Campo: Jota.
- Fisher, J. R. (1996). The Economic Aspects of Spanish Imperialism in America, 1492-1810. Duke University Press.
- Fossati, G., & de Paula, D. G. (2022). Tributação da economia digital na esfera internacional (4 ed.). Rio de Janeiro: FGV.
- Fossier, R. (1991). The Cambridge Illustrated History of the Middle Ages: 350-950. Cambridge: Cambridge University Press.
- FRANÇA. (2019). LOI no 2019-759 du 24 juillet 2019. Paris.
- Furet, F. (1998). Revolutionary France, 1770-1880. Hoboken/New Jersey: Blackwell Publishing.
- Gaddis, J. L. (2006). The Cold War: a new history. London: Penguin.
- Ganshof, F. L. (1986). Feudalism. Toronto: University of Toronto Press.





- Gomes, D. d., Gomes, E. d., Przepiorka, M., Ferrari, B. C., Bergamini, A., Bossa, G. B., & Canen, D. (2020). Os desafios impostos pela economia digital e o Plano de Ação 1 do projeto BEPS da OCDE. Em T. Piscitelli, & G. B. Bossa, Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais (2 ed., pp. 39-70). São Paulo: Thompson Reuters Brasil.
- Greco, M. A. (2018). Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? Um "SIMPLES" informático. Em Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas (pp. 780-790). São Paulo: Saraiva.
- Habakkuk, H. J. (1963). American and British Technology in the Nineteenth Century: The Search for Labour-Saving Inventions. Cambridge: Cambridge University Press.
- Hallo, W. W., & Simpson, W. K. (1971). The ancient Near East: a history. New York: Harcourt.
- Hers, J., Witteman, J., & Van Buiren, K. (2018). The Role of Investment Hubs in FDI, Economic Development and Trade: Ireland, Luxembourg, Mauritius, the Netherlands, and Singapore. SEO Amsterdam Economics.
- Hobsbawm, E. J. (1996). A era das revoluções: Europa 1789-1848. Rio de Janeiro: Paz e Terra.
- Hollister, C. W., & Bennett, J. D. (2011). Medieval Europe: A Short History. New York: McGraw-Hill Education.
- Hongler, P., & Pasquale, P. (2015). Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy. "Available at SSRN 2586196 (2015)., 1, 63.
- Inikori, J. E. (2002). Africans and the Industrial Revolution in England: A Study in International Trade and Economic Development. Cambridge: Cambridge University Press.
- ITÁLIA. (2018). Legge 30 dicembre 2018, n. 145. Roma.
- Jarrahi, M. H., & Sutherland, W. (2018). The sharing economy and digital platforms: A review and research agenda. International Journal of Information Management, 43(1), 328-341.
- Kelly, C. (2006). The Roman Empire: a very short introduction. Oxford: Oxford University Press.
- Kennedy, P. (1989). Ascensão e queda das grandes potencias transformação econômica e conflito militar de 1500 a 2000. Rio de Janeiro: Campus.
- Kennedy, P. (2007). The parliament of man. New York: Vintage.
- Kinzl, K. H. (2010). A companion to the Classical Greek World. Hoboken: John Wiley & Sons.
- KPMG. (2021). Taxation of the digitalized economy: Latam focus. Amstelveen: KPMG.
- Kramer, S. N. (1963). The Sumerians: Their history, culture, and character. Chigago: University of Chicago Press.





- Le Goff, J. (1990). Medieval Civilization: 400-1500. Hoboken: Wiley-Blackwell.
- Luck, E. C. (2006). UN Security Council: practice and promise (Psychology Press & Routledge Classic Editions Vol. 7). Hoboken: Routledge.
- Lyons, M. (1994). Napoleon Bonaparte and the Legacy of the French Revolution. New York: St. Martin's Press.
- Markham, F. (2010). Napoleon: Genius of the Century. New York: Penguin.
- Mas, L., Óliver, C., & Félix, R. (2021). Tax Theory Applied to the Digital Economy: a proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency. Washington, DC.: World Bank.
- Mazower, M. (2009). Dark continent: Europe's twentieth century. New York: Vintage.
- McLynn, F. (2011). Napoleon: A Biography. New York: Skyhorse Publishing.
- Miguel , M. R. (2021). A INADEQUAÇÃO DAS DIGITAL SERVICES TAXES COM O SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEIRO. Porto Alegre: Universidade Federal do Rio Grande do Sul.
- Moskal, A. (2022). Digital Markets Act (DMA): A Consumer Protection Perspective. European Papers, 7(3), 1113-1119.
- Mugnatto, S., & Seabra, R. (2023). Economia digital torna reforma tributária urgente, afirmam especialistas. Brasília: Camara dos Deputados.
- Mund, A. (2022). National submission to the EU consultation on the Digital Services Act package. Berlim: Department of Enterprise, Trade and Employment.
- Musser, A. M. (2020). A reforma tributária no Brasil e a forma de tributação do iva na união europeia: uma análise comparativa. Porto: Universidade Portucalense Infante D. Henrique.
- Nenova, M. (2016). The Financing of Imperial Expansion: Taxation and the Colonial State in India and Britain. Cambridge: Cambridge University Press.
- Newitt, M. D. (2005). A History of Portuguese Overseas Expansion, 1400-1668. Milton Park: Routledge.
- OCDE. (2020). Tax challenges arising from digitalisation economic impact assessment: inclusive framework on BEPS. Pais: OECD Publishing.
- OCDE. (2020). Tax challenges arising from digitalisation economic impact assessment: inclusive framework on BEPS. Pais: OECD Publishing.
- OECD. (2017). International VAT/GST guidelines. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2021). Tax and Fiscal Policies after the Covid-19 Crisis. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.





- Orair, O. R., & Gobetti, W. S. (2019). Refoma Tributária e Federalismo Fiscal. Brasília: IPEA.
- PETIT, N. (2020). Big Tech & the Digital Economy. Oxford: Oxford University Press.
- Petit, N. (2021). The proposed digital markets act (DMA): A legal and policy review. Journal of European Competition Law & Practice, 12(7), 529-541.
- Piscitelli, T. (2019). Tributação indireta da economia digital: o Brasil está pronto para aderir às orientações da OCDE? Revista Direito Tributário Atual, 37(43), pp. 524-543. Fonte: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1459/617neu
- Polanyi, K. (2021). A grande transformação. Rio de Janeiro: Contraponto.
- Postan, M. M. (2000). The Medieval Economy and Society: An Economic History of Britain in the Middle Ages. Cambridge University Press.
- regulation, E. U. (2023). Digital Markets Act: Commission designates six gatekeepers. European Parliament.
- Roberts, A. (2001). Napoleon: A Life. New York: Penguin Books.
- Rocha, M. d. (2020). Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. Revista Brasileira de Direito, 16(1).
- Rodrik, D. (2011). The globalization paradox: Democracy and the future of the world economy. New York: W. W. Norton & Company.
- Rossi, B. (2019). Proposta de Emenda Constitucional Nº 45 de 2019. Brasília, Distrito Federal, Brasil: Câmara dos Deputados.
- Salles, H. (2023). Marketing Digital. Rio de Janeiro: CECIERJ.
- Silva, W. P. (28 de Dezembro de 2020). A Economia Digital e a Aplicabilidade dos Elementos de Conexão da Renda na Tributação Direta Internacional. Boletim de Economia e Política Internacional, pp. 99-114.
- Skocpol, T. (1979). States and social revolutions: A comparative analysis of France, Russia and China. Cambridge University Press.
- Sowerby, R. (2014). The Greeks: An introduction to their culture. Milton Park: Routledge.
- Subrahmanyam, S. (1993). The Portuguese Empire in Asia, 1500-1700: A Political and Economic History. Hoboken: Wiley-Blackwell.
- Sylla, R. (2002). Financial systems and economic modernization. The Journal of Economic History, 62(2), pp. 277-292.
- Taylor, A. J. (1979). A Segunda Guerra Mundial. Rio de Janeiro: Zahar.





- Teece, D. (2018). Profiting from innovation in the digital economy: Enabling technologies, standards, and licensing models in the wireless world. Research Policy., 47(8), 1367-1387.
- Tilly, C. (1992). Coercion, capital, and European states, AD 990-1992 (p. 70). Oxford: Blackwell.
- Ting, A., & Gray, S. J. (2019). The rise of the digital economy: Rethinking the taxation of multinational enterprises. Journal of International Business Studies., 50(9), 1656-1667.
- Tracy, J. (1997). The Political Economy of Merchant Empires: State. Cambridge University Press.
- Tracy, J. D. (1997). The Political Economy of Merchant Empires: State Power and World Trade, 1350-1750. Cambridge: Cambridge University Press.
- Weiss, T. G. (2018). The Oxford Handbook on the United Nations. Oxford: Oxford University Press.
- Werneck, R. L. (2020). A Nova Proposta de Reforma Tributária do Governo: Limites do Possível e Incertezas Envolvidas. Revista de Economia Política, vol. 20, nº 1 (77), 96-123.





# Apêndice 1 – Proxy para determinação da participação brasileira no total da receita global das empresas da amostra

Tabela 2 Indicador para determinação da participação brasileira no total da receita global das empresas da amostra

<u> 1 abela 2</u>	z indicador		-		-			global das e	mpresas da	amostra	I			
		PIB	Bruto	PIB em US	\$ por pessoa	Popul	ação	Linhas	Telefônicas (Cel	ular)	Us	suários Internet		Indicador
Ranking	País	Valor em US\$ bilhões	Participação no G20	Valor em US\$	Participação no G20	Quantidade	Participação no G20	Quantidade	Participação no G20	% da População no País	Quantidade	Participação no G20	% da População no País	Média Ponderada
1	USA	23.315,10	30,0%	70.249	10%	336.997.624	7%	328.168.286	6,6%	97,38%	306.330.840	10,0%	90,90%	9,4%
2	China	17.734,10	22,8%	12.556	2%	1.425.493.465	31%	1.701.896.648	34,0%	119,39%	1.003.547.399	32,6%	70,40%	29,3%
3	Japão	4.940,90	6,4%	39.313	6%	124.612.531	3%	192.177.445	3,8%	154,22%	112.425.425	3,7%	90,22%	3,8%
4	Alemanha	4.259,90	5,5%	51.204	7%	83.408.555	2%	106.921.427	2,1%	128,19%	74.909.223	2,4%	89,81%	2,5%
5	Índia	3.176,30	4,1%	2.257	0%	1.407.563.842	30%	1.176.723.372	23,5%	83,60%	605.252.452	19,7%	43,00%	10,8%
6	Reino Unido	3.131,40	4,0%	46.510	7%	67.281.040	1%	78.301.674	1,6%	116,38%	63.795.882	2,1%	94,82%	1,9%
7	França	2.957,90	3,8%	43.659	6%	64.531.444	1%	71.926.747	1,4%	111,46%	54.722.665	1,8%	84,80%	1,8%
8	Itália	2.107,70	2,7%	35.657	5%	59.340.230	1%	76.139.449	1,5%	128,31%	41.822.994	1,4%	70,48%	1,6%
9	Canadá	1.988,30	2,6%	51.988	7%	38.155.012	1%	32.714.107	0,7%	85,74%	36.998.915	1,2%	96,97%	1,0%
10	Coréia do Sul	1.811,00	2,3%	34.998	5%	51.830.139	1%	71.287.173	1,4%	137,54%	50.021.267	1,6%	96,51%	1,5%
11	Rússia	1.778,80	2,3%	12.400	2%	145.102.755	3%	237.373.597	4,7%	163,59%	123.322.831	4,0%	84,99%	3,3%
12	Brasil	1.609,00	2,1%	7.507	1%	213.196.304	5%	206.459.301	4,1%	96,84%	173.413.874	5,6%	81,34%	3,57%
13	Austrália	1.552,70	2,0%	60.443	9%	25.021.089	1%	26.937.704	0,5%	107,66%	22.418.896	0,7%	89,60%	0,7%
14	Espanha	1.427,40	1,8%	30.104	4%	47.486.935	1%	56.518.950	1,1%	119,02%	44.262.572	1,4%	93,21%	1,3%
15	México	1.272,80	1,6%	10.046	1%	126.705.138	3%	120.775.338	2,4%	95,32%	91.189.688	3,0%	71,97%	2,3%
16	Indonésia	1.186,10	1,5%	4.333	1%	273.753.291	6%	355.906.654	7,1%	130,01%	147.087.643	4,8%	53,73%	3,4%
17	Países Baixos	1.012,80	1,3%	57.768	8%	17.501.696	0%	21.873.620	0,4%	124,98%	15.984.299	0,5%	91,33%	0,5%
18	Arábia Saudita	833,5	1,1%	23.186	3%	35.950.396	1%	44.625.227	0,9%	124,13%	35.181.058	1,1%	97,86%	0,9%
19	Turquia	819	1,1%	9.661	1%	84.775.404	2%	90.023.002	1,8%	106,19%	65.845.056	2,1%	77,67%	1,6%
20	Suíça	800,6	1,0%	91.992	13%	9.691.407	0%	12.338.130	0,2%	127,31%	9.129.305	0,3%	94,20%	0,3%
	Total	77.715,30	100,0%	695.831,00	100%	4.638.398.297	100%	5.009.087.851	100%		3.077.662.286	100%		





## Apêndice 2 – Memória de Cálculo do Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em Nuvem, e Ferramentas de Produtividade

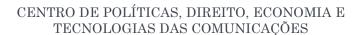
Tabela 3 Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em Nuvem, e Ferramentas de Produtividade das empresas Alphabet e Dropbox (valores em R\$ bilhões)

	Alphabet				Dropbox	
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Receita Operacional Bruta (US\$)	182.530	257.640	282.840	1.910	2.160	1.860
Receita Serviços Digitais' (US\$)	182.530	257.640	282.840	1.910	2.160	1.860
Participação Brasileira em (US\$)	6.515	9.195	10.095	0.068	0.077	0.066
Participação Brasileira em (R\$	33.852	51.312	52.669	0.354	0.430	0.346
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	1.683	2.556	2.624	0.008	0.012	0.008
1	1.015	1.539	1.580	0.010	0.012	0.010
PLS 131/2020 - 10,6%	3.588	5.439	5.582	0.037	0.045	0.036
PEC 110/2019 (IBS Dual)	8.463	12.828	13.167	89	108	87
Competência da União - 9%	3.047	4.618	4.740	32	39	31
Competência dos Estados - 14%	4.739	7.184	7.374	50	60	48
Competência dos Municípios - 2%	677	1.026	1.053	7	9	7
Presunção de Crédito (50%)	(4.232)	(6.414)	(6.584)	(44)	(54)	(43)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	4.232	6.414	6.584	44	54	43
Presunção de Crédito (25%)	( 2.116)	(3.207)	(3.292)	(22)	(27)	(22)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	6.347	9.621	9.875	66	81	65
Presunção de Crédito (0%)						
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	8.463	12.828	13.167	89	108	87

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

Tabela 4 Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em Nuvem, e Ferramentas de Produtividade da empresa Microsoft (valores em R\$ bilhões)

		Microsoft	
	2020	2021	2022
Receita Operacional Bruta (US\$)	143.020	168.090	198.270
Receita Serviços Digitais (US\$)	143.020	168.090	198.270
Participação Brasileira em (US\$)	5.104	5.999	7.076
Participação Brasileira em (R\$)	26.525	33.477	36.920
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	1.317	1.664	1.837
PLP 218/2020 - 3%	0.795	1.004	1.107
PLS 131/2020 - 10,6%	2.811	3.548	3.913
PEC 110/2019 (IBS Dual)	6.631	8.369	9.230
Competência da União - 9%	2.387	3.013	3.323
Competência dos Estados - 14%	3.714	4.687	5.169
Competência dos Municípios - 2%	531	670	738
Presunção de Crédito (50%)	(3.316)	(4.185)	(4.615)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	3.316	4.185	4.615
Presunção de Crédito (25%)	(1.658)	(2.092)	(2.308)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	4.973	6.277	6.923
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	6.631	8.369	9.230







#### Apêndice 2 - Memória de Cálculo do Potencial Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento Nuvem, **Ferramentas** $\mathbf{de}$ **Produtividade** em $\mathbf{e}$ (Continuação)

Tabela 5 Consolidado do Potencial de Arrecadação nos Serviços de E-mail, Armazenamento em Nuvem, e Ferramentas de Produtividade das empresas Alphabet, Dropbox, e Microsoft (valores em R\$ bilhões)

em iv simoes,		Total		Perspectiva
		rotai		Para
	2020	2021	2022	2023
Receita Operacional Bruta (US\$)	678.820	729.880	911.590.	1.059.348
Receita Serviços Digitais (US\$)	678.820	729.880	911.590.	1.059.348
Participação Brasileira em (US\$)	24.229	26.051	32.537	37.811
Participação Brasileira em (R\$)	125.897	145.366	169.751	197.114
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	6.285	7.259	8.478	9.846
PLP 218/2020 - 3%	3.776	4.360	5.092	5.913
PLS 131/2020 - 10,6%	13.345	15.408	17.993	20.894
PEC 110/2019 (IBS Dual)	15.183	21.305	22.484	27.639
Competência da União - 9%	5.466	7.670	8.094	9.950
Competência dos Estados - 14%	8.503	11.931	12.591	15.478
Competência dos Municípios - 2%	1.215	1.704	1.799	2.211
Presunção de Crédito (50%)	(7.592)	(10.653)	(11.242)	(13.820)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	7.592	10.653	11.242	13.820
Presunção de Crédito (25%)	(3.796)	(5.326)	(5.621)	(6.910)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	11.387	15.979	16.863	20.729
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	15.183	21.305	22.484	27.639







## Apêndice 3 - Memória de Cálculo do Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online

Tabela 6 Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online das Empresas Alibaba e

Amazon (valores em R\$ bilhões)

	Alibaba				Amazon	
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Receita Operacional Bruta (US\$)	94.570	129.970	127.920	571.120	582.900	762.320
Receita Serviços Digitais (US\$)	94.570	129.970	127.920	571.120	582.900	762.320
Participação Brasileira em (US\$)	3.375	4.639	4.565	20.385	20.805	27.209
Participação Brasileira em (R\$)	17.539	25.885	23.820	105.922	116.092	141.955
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	867	1.285	1.182	5.287	5.795	7.088
PLP 218/2020 - 3%	526	776	714	3.177	3.482	4.258
PLS 131/2020 - 10,6%	1.859	2.743	2.524	11.227	12.305	15.047
PEC 110/2019 (IBS Dual)	4.385	6.471	5.955	26.481	29.023	35.489
Competência da União - 9%	1.579	2.330	2.144	9.533	10.448	12.776
Competência dos Estados - 14%	2.456	3.624	3.335	14.829	16.253	19.874
Competência dos Municípios - 2%	351	518	476	2.118	2.322	2.839
Presunção de Crédito (50%)	(2.192)	(3.236)	(2.978)	(13.240)	(14.512)	(17.744)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	2.192	3.236	2.978	13.240	14.512	17.744
Presunção de Crédito (25%)	(1.096)	(1.618)	(1.489)	(662)	(726)	(887)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	3.289	4.854	4.466	1.986	2.177	2.662
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-	-	-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	4.385	6.471	5.955	26.481	29.023	35.489

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

Tabela 7 Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online das Empresas eBay e Mercado

Livre (valores em R\$ bilhões)

	еВау			М	ecado Livre	
	2020	2021	2022	2020	2021	2022
Receita Operacional Bruta (US\$)	9.160	9.940	10.810	3.970	7.070	10.540
Receita Serviços Digitais (US\$)	9.160	9.940	10.810	3.970	7.070	10.540
Participação Brasileira em (US\$)	326	0,354	0,385	1.389	2.474	3.689
Participação Brasileira em (R\$)	1.698	1.979	2.012	7.219	13.807	19.245
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	526	777	715	5.287	5.796	7.089
PLP 218/2020 - 3%	868	1.285	1.182	3.178	3.483	4.259
PLS 131/2020 - 10,6%	1.859	2.744	2.525	11.228	12.306	15.047
PEC 110/2019 (IBS Dual)	425	495	503	1.805	3.452	4.811
Competência da União - 9%	153	178	181	650	1.243	1.732
Competência dos Estados - 14%	238	277	282	1.011	1.933	2.694
Competência dos Municípios - 2%	34	40	40	144	276	385
Presunção de Crédito (50%)	(212)	(247)	252	(902)	(1.726)	(2.406)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	212	247	252	902	1.726	2.406
Presunção de Crédito (25%)	(106)	(124)	(126)	(451)	(863)	(1.203)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	319	371	377	1.354	2.589	3.609
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-	-	-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	425	495	503	1.805	3.452	4.811







#### Apêndice 3 - Memória de Cálculo do Potencial de Arrecadação Serviço Compras $\mathbf{de}$ **Online** no (continuação)

Tabela 8 Consolidado do Potencial de Arrecadação no Serviço de Compras Online do Consolidado das Empresas Alibaba, Amazon, e Bay e Mercado Livre (valores em R\$ bilhões)

			Perspectiva	
	2020	2021	2022	para 2023
Receita Operacional Bruta (US\$)	327.460	427.890	482.970	588.117
Receita Serviços Digitais (US\$)	327.460	427.890	482.970	588.117
Participação Brasileira em (US\$)	11.688	15.272	17.238	20.991
Participação Brasileira em (R\$)	60.732	85.220	89.936	110.556
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	3.027	4.252	4.487	5.518
PLP 218/2020 - 3%	1.821	2.556	2.698	3.316
PLS 131/2020 - 10,6%	6.437	9.033	9.533	11.718
PEC 110/2019 (IBS Dual)	33.095	39.441	46.759	55.579
Competência da União - 9%	11.914	14.199	16.833	20.008
Competência dos Estados - 14%	18.533	22.087	26.185	31.124
Competência dos Municípios - 2%	2.648	3.155	3.741	4.446
Presunção de Crédito (50%)	(16.548)	(19.721)	(23.379)	(27.790)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	16.548	19.721	23.379	27.790
Presunção de Crédito (25%)	(2.316)	(3.330)	(3.705)	(4.725)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	6.947	9.990	11.114	14.174
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	16.548	19.721	23.379	27.790







## Apêndice 4 - Memória de Cálculo do Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de Vídeo

Tabela 9 Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de Áudio e Vídeo das Empresas

Amazon Prime Video e Disney+ (valor e sem R\$ bilhões)

	Amaz	Amazon Prime Vídeo			Disney +		
	2020	2020	2021	2020	2022	2022	
Receita Operacional Bruta (US\$)	57.112	58.290	76.232	65.390	67.420	82.720	
Receita Serviços Digitais (US\$)	8.567	8.744	11.435	16.348	16.855	20.680	
Participação Brasileira em (US\$)	306	312	408	0.583	0.602	0.738	
Participação Brasileira em (R\$)	1.589	1.741	2.129	3.032	3.357	3.851	
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	48	52	64	0.143	0.159	0.184	
PLP 218/2020 - 3%	70	78	97	0.091	0.101	0.116	
PLS 131/2020 - 10,6%	168	185	226	0.321	0.356	0.408	
PEC 110/2019 (IBS Dual)	397	435	532	758	839	963	
Competência da União - 9%	143	157	192	273	302	347	
Competência dos Estados - 14%	222	244	298	424	470	539	
Competência dos Municípios - 2%	32	35	43	61	67	77	
Presunção de Crédito (50%)	(199)	(218)	(266)	(379)	(420)	481	
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	199	218	266	379	420	481	
Presunção de Crédito (25%)	(99)	(109)	(133)	(189)	(210)	(241)	
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	298	327	399	568	629	722	
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-	-	-	
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	397	435	532	758	839	963	

Fonte: Elaborada pelos autores (2023)

Tabela 10 Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de vídeo das Empresas Netflix e

Spotify (valor e sem R\$ bilhões)

	Netflix				Spotify			
	2020	2020	2020	2020	2021	2022		
Receita Operacional Bruta (US\$)	9.160	9.160	9.160	11.350	12.320	198.270		
Receita Serviços Digitais (US\$)	9.160	9.160	9.160	11.350	12.320	198.270		
Participação Brasileira em (US\$)	0.327	0.327	0.327	405	440	7.077		
Participação Brasileira em (R\$)	1.699	1.699	1.699	2.105	2.454	36.921		
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	0.076	0.076	0.076	63	74	1.108		
PLP 218/2020 - 3%	0.051	0.051	0.051	96	114	1.837		
PLS 131/2020 - 10,6%	0.180	0.180	0.180	223	260	3.914		
PEC 110/2019 (IBS Dual)	425	425	425	526	613	9.230		
Competência da União - 9%	153	153	153	189	221	3.323		
Competência dos Estados - 14%	238	238	238	295	344	5.169		
Competência dos Municípios - 2%	34	34	34	42	49	738		
Presunção de Crédito (50%)	(212)	(212)	(212)	(263)	(307)	(4.615)		
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	212	212	212	263	307	4.615		
Presunção de Crédito (25%)	(106)	(124)	(126)	(132)	(153)	(2.308)		
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	319	371	377	395	460	6.923		
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-	-	-		
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	425	425	425	526	613	9.230		







Tabela 11 Consolidado do Potencial de Arrecadação no Serviço de Streaming de vídeo das Empresas Amazon Prime Video, Disney+, Netflix e Spotify (valores em R\$ bilhões)

		Total		Perspectiva
	2020	2021	2022	para 2023
Receita Operacional Bruta (US\$)	143.012	147.970	368.032	648.081
Receita Serviços Digitais (US\$)	143.012	147.970	368.032	648.081
Participação Brasileira em (US\$)	5.105	5.282	13.136	23.132
Participação Brasileira em (R\$)	26.524	29.470	68.533	117.760
PL 2.358/2020 (CIDE-Digital) - 1% a 5%	796	884	2.056	3.533
PLP 218/2020 - 3%	1.317	1.465	3.418	5.879
PLS 131/2020 - 10,6%	2.812	3.124	7.265	12.483
PEC 110/2019 (IBS Dual)	6.631	7.368	17.133	29.440
Competência da União - 9%	2.387	2.652	6.168	10.598
Competência dos Estados - 14%	3.713	4.126	9.595	16.486
Competência dos Municípios - 2%	530	589	1.371	2.355
Presunção de Crédito (50%)	(3.315)	(3.684)	(8.567)	(14.720)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	3.315	3.684	8.567	14.720
Presunção de Crédito (25%)	(1.658)	(1.842)	(4.283)	(7.360)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	4.973	5.526	12.850	22.080
Presunção de Crédito (0%)				-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	6.631	7.368	17.133	29.440





## Apêndice 5 - Memória de Cálculo do Potencial de Arrecadação no Serviço de Redes Sociais

Tabela 12 Consolidado do Potencial de Arrecadação no Serviço de Redes Sociais da Empresa

Meta (valores em R\$ bilhões)

Mote (varoros em 100 simoes)		Meta		
	2020	2021	2022	Perspectivapara2023
ReceitaOperacionalBruta(US\$)	85.970	117.930	116.610	137.632
ReceitaServiçosDigitais(US\$)	85.970	117.930	116.610	137.632
ParticipaçãoBrasileira(US\$)	3.068	4.209	4.162	4.912
ParticipaçãoBrasileira(R\$)	15.944	23.487	21.714	26.031
PL2.358/2020(CIDE-Digital)-1%a5%	0.788	1.165	1.076	1.292
PLP218/2020-3%	0.478	0.704	0.651	0.780
PLS131/2020-10,6%	1.690	2.489	2.301	2.759
PEC 110/2019 (IBS Dual)	3.986	5.872	5.429	6.508
Competência da União - 9%	1.435	2.114	1.954	2.343
Competência dos Estados - 14%	2.232	3.288	3.040	3.644
Competência dos Municípios - 2%	319	470	434	521
Presunção de Crédito (50%)	(1.993)	(2.936)	(2.714)	(3.254)
IBS Dual (50% Crédito Presumido)	1.993	2.936	2.714	3.254
Presunção de Crédito (25%)	(997)	(1.468)	(1.357)	(1.627)
IBS Dual (Crédito Presumido de 25%)	2.990	4.404	4.071	4.881
Presunção de Crédito (0%)	-	-	-	-
IBS Dual (Crédito Presumido de 0%)	3.986	5.872	5.429	6.508







## Anexos - Indicadores de Desempenho e Informações das Demonstrações dos Resultados dos Exercícios das Empresas do Estudo

Tabela 13 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Alphabet (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	282,84	282,84	257,64	182,53
Lucro Operacional - (US\$)	74,84	74,84	78,71	41,22
Lucro Líquido - (US\$)	59,97	59,97	76,03	40,27
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	156,63	146,7	97,8
EBITDA	87,61	87,61	103,52	61,91
EBIT	71,69	71,69	91,08	48,22
Margem Líquida - (%)	24,60%	24,60%	28,43%	20,64%
Margem Bruta - (%)	56,29%	56,29%	55,87%	54,10%
Margem Operacional - (%)	28,61%	28,61%	28,64%	21,00%
ROE - (%)	23,41%	23,41%	30,22%	18,09%
ROA - (%)	16,42%	16,42%	21,16%	12,60%
ROIC - (%)	26,41%	26,41%	37,89%	31,06%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

Tabela 14 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Apple (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	387,54	477,69	511,95	398,24
Lucro Operacional - (US\$)	113,97	143,22	147,85	95
Lucro Líquido - (US\$)	95,17	120,35	129,1	82,35
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	205,96	212,78	151,95
EBITDA	127,44	160,05	169,24	117,72
EBIT	116,12	145,95	152,42	100,74
Margem Líquida - (%)	25,39%	25,77%	23,66%	20,84%
Margem Bruta - (%)	43,19%	43,08%	40,42%	38,08%
Margem Operacional - (%)	30,23%	30,20%	27,27%	23,96%
ROE - (%)	167,77%	196,96%	138,96%	71,06%
ROA - (%)	27,45%	28,29%	24,98%	14,33%
ROIC - (%)	40,13%	27,31%	29,53%	20,92%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)







Tabela 15 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Amazon (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	524,64	762,32	582,9	571,12
Lucro Operacional - (US\$)	11,1	18,09	32,58	34,94
Lucro Líquido - (US\$)	3,99	-1,88	41,14	32,91
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	100,8	83,71	76,92
EBITDA	47,47	59,18	91,36	77,21
EBIT	4,79	-2,08	49,03	39,69
Margem Líquida - (%)	0,86%	1,72%	6,58%	5,03%
Margem Bruta - (%)	13,21%	13,20%	14,41%	13,52%
Margem Operacional - (%)	2,47%	2,86%	6,32%	5,77%
ROE - (%)	2,73%	2,73%	23,90%	26,90%
ROA - (%)	0,86%	0,86%	7,86%	7,82%
ROIC - (%)	-0,94%	-0,94%	5,05%	13,54%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

Tabela 16 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Disney (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	84,42	82,72	67,42	65,39
Lucro Operacional - (US\$)	6,57	6,77	3,66	3,79
Lucro Líquido - (US\$)	3,32	3,15	2	-2,86
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	28,32	22,29	21,51
EBITDA	12,22	12	9,23	5,09
EBIT	7,02	6,83	4,12	-252
Margem Líquida - (%)	3,77%	3,84%	5,15%	6,66%
Margem Bruta - (%)	33,96%	34,20%	31,17%	36,03%
Margem Operacional - (%)	7,97%	7,94%	3,44%	10,47%
ROE - (%)	3,05%	2,90%	1,95%	-2,94%
ROA - (%)	1,64%	1,54%	0,98%	-1,42%
ROIC - (%)	3,33%	0,80%	1,18%	-1,10%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

Tabela 17 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Dropbox (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	1,86	1,86	2,16	1,91
Lucro Operacional - (US\$)	0,2703	0,2703	0,2912	0,1212
Lucro Líquido - (US\$)	0,5532	0,5532	0,3358	-0,2563
Lucro Bruto - (US\$)	0,15663	0,00151	0,00171	0,0015
EBITDA	115,6	115,6	375,4	-250,2
EBIT	-41,5	-41,5	296,4	-409,5
Margem Líquida - (%)	22,25%	22,25%	10,83%	5,01%
Margem Bruta - (%)	80,49%	80,49%	79,12%	77,23%
Margem Operacional - (%)	14,14%	14,14%	11,36%	3,10%
ROE - (%)	-178,80%	-	-	-76,78%
NOE - (70)		178,80%	114,61%	
ROA - (%)	17,79%	17,79%	10,86%	-10,74%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)







Tabela 18 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa eBay (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	9,9	10,81	9,94	9,16
Lucro Operacional - (US\$)	2,47	2,92	2,69	2,04
Lucro Líquido - (US\$)	0,28	13,61	5,67	1,79
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	7,94	7,62	6,98
EBITDA	-3,43	1,17	4,34	2,87
EBIT	-3,89	0,668	3,73	2,24
Margem Líquida - (%)	50,97%	81,68%	56,18%	26,38%
Margem Bruta - (%)	73,11%	74,21%	76,71%	76,12%
Margem Operacional - (%)	26,17%	26,75%	25,40%	22,31%
ROE - (%)	0,58%	139,17%	159,14%	62,23%
ROA - (%)	0,15%	51,11%	29,35%	9,83%
ROIC - (%)	18,38%	12,64%	14,93%	12,18%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

Tabela 19 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Mercado Livre (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	10,54	10,54	7,07	3,97
Lucro Operacional - (US\$)	1,03	1,03	0,44	0,127
Lucro Líquido - (US\$)	0,482	0,482	0,83	-0,7
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	5,16	3,01	1,71
EBITDA	1,5	1,5	0,673	0,293
EBIT	1,1	1,1	0,469	0,188
Margem Líquida - (%)	3,09%	3,09%	0,69%	3,58%
Margem Bruta - (%)	46,39%	46,39%	42,21%	46,03%
Margem Operacional - (%)	7,45%	7,45%	5,87%	4,11%
ROE - (%)	26,38%	26,38%	5,44%	-0,04%
ROA - (%)	3,51%	3,51%	0,82%	-0,01%
ROIC - (%)	14,87%	14,87%	3,62%	-6,75%

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

Tabela 20 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Meta (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	116,61	116,61	117,93	85,97
Lucro Operacional - (US\$)	28,95	28,95	46,75	32,67
Lucro Líquido - (US\$)	23,2	23,2	39,37	29,15
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	91,36	95,28	69,27
EBITDA	37,63	37,63	54,72	39,53
EBIT	28,95	28,95	46,75	32,67
Margem Líquida - (%)	25,92%	25,92%	35,55%	31,44%
Margem Bruta - (%)	79,87%	79,87%	80,79%	81,20%
Margem Operacional - (%)	31,16%	31,16%	41,09%	36,94%
ROE - (%)	18,45%	18,45%	31,53%	22,72%
ROA - (%)	12,49%	12,49%	23,72%	18,29%
ROIC - (%)	14,93%	14,93%	39,74%	50,73%

Fonte: Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)







Tabela 21 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Microsoft (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	204,09	198,27	168,09	143,02
Lucro Operacional - (US\$)	82,82	83,38	69,92	52,96
Lucro Líquido - (US\$)	67,45	72,74	61,27	44,28
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	135,62	115,86	96,94
EBITDA	98,77	100,24	85,13	68,42
EBIT	84,58	85 <i>,</i> 78	73,45	55,63
Margem Líquida - (%)	35,43%	37,83%	34,31%	32,25%
Margem Bruta - (%)	68,39%	68,71%	68,48%	67,56%
Margem Operacional - (%)	41,72%	42,32%	39,79%	36,61%
ROE - (%)	36,83%	43,68%	43,15%	37,43%
ROA - (%)	18,50%	19,94%	18,36%	14,70%
ROIC - (%)	24,75%	26,09%	30,80%	26,47%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

Tabela 22 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Netflix (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	31,62	31,62	29,7	25
Lucro Operacional - (US\$)	5,63	5,63	6,19	4,59
Lucro Líquido - (US\$)	4,49	4,49	5,12	2,76
Lucro Bruto - (US\$)	156,63	12,45	12,37	9,72
EBITDA	20,33	20,33	19,11	15,53
EBIT	5,97	5,97	6,67	4,61
Margem Líquida - (%)	15,78%	15,78%	16,26%	11,28%
Margem Bruta - (%)	40,31%	40,31%	42,06%	38,78%
Margem Operacional - (%)	18,88%	18,88%	21,70%	16,65%
ROE - (%)	21,62%	21,62%	32,28%	24,96%
ROA - (%)	9,24%	9,24%	11,48%	7,03%
ROIC - (%)	6,93%	6,93%	6,79%	11,59%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

Tabela 23 DRE e Indicadores Financeiros da Empresa Spotify (valores em R\$ bilhões)

DRE / Indicadores	ÚLT. 12M	2022	2021	2020
Receita Total - (US\$)	12,64	12,32	11,35	9,13
Lucro Operacional - (US\$)	-0,842	-0,682	0,111,45	-0,337
Lucro Líquido - (US\$)	-0,823	-0,438	-0,38	-0,67
Lucro Bruto - (US\$)	3,16	3,07	3,04	2,34
EBITDA	-0,519	-0,134	0,503	-0,519
EBIT	-0,705	-0,314	0,354	-0,647
Margem Líquida - (%)	2,99%	1,53%	2,74%	5,32%
Margem Bruta - (%)	25,23%	25,66%	26,40%	25,50%
Margem Operacional - (%)	4,25%	2,78%	1,35%	2,79%
ROE - (%)	-32,84%	-17,23%	-1,61%	-19,66%
ROA - (%)	-10,21%	-5,42%	-0,47%	-8,72%
ROIC - (%)	-17,82%	-23,84%	-3,87%	-4,72%

Fonte:Elaborada pelos autores a partir dos dados financeiro das empresas (2023)

