

## INTRODUÇÃO

O mundo se desenvolve com dinâmico crescimento e como decorrência disso, as atividades econômicas também. Como parte desse desenvolvimento econômico, nasce a digitalização da economia. A qual surge para trazer a Nação em uma nova era - a era digital.

A partir de uma era digital, eventos econômicos ocorrem e portanto, ao gerar circulação de riquezas, trazem os fatos ensejadores de tributação.

Portanto, com o dinamismo, principalmente durante e agora pós pandêmico COVID-19, as relações econômicas digitais cresceram exponencialmente.

Essa era digital permeada por uma infraestrutura digital permitiu que empresas gigantes tecnológicas alcançassem seu público alvo (clientes) através de um clique, de um impulso, de uma propaganda na tela, de forma muito mais veloz, fácil e barata que o mercado físico.

Com esta revolução digital, vem para os estudiosos e atuadores do direito tributário um grande "buraco negro", expressão já utilizada pela Professora Mizabel, uma vez que para muitas transações não há regulamentação e, portanto, muitas empresas, principalmente transacionais gigantes, começaram a atuar na revolução digital de maneira privilegiada ao falarmos de incidência tributária.

É exatamente este o tema deste artigo, tecer considerações acerca dos planejamentos tributários que algumas grandes empresas estão utilizando na economia digital e de forma analítica com a segurança jurídica e os limites da elisão fiscal, fazer comentários acerca da atuação dessas grandes empresas digitais.

Assim, ao tecer considerações e análise sobre atuações de grandes empresas digitais, as quais são internacionais, limitar-se a exposição de atos e negócios jurídicos de como foram criados e planejados e estão sendo utilizados no mundo digital com a sua consequente tributação. Para contrapor esta análise das grandes empresas internacionais digitais - Google, Apple, Alibaba, Amazon e seus planejamentos tributários que envolvem desde a escolha da sede fiscal em detrimento de lugares com a menor tributação ou até os paraísos fiscais que são diferentes dos lugares em que as mesmas lucram, faturam, possuem, funcionários e atuam literalmente nas nuvens.

Nessa linha de pesquisa, se faz necessário contrapor o projeto do BEPS. O projeto do BEPS desenvolvido por um grupo de trabalho que engloba a OCDE e os países do G20, tem como principal objetivo sugerir políticas de combate as estratégias abusivas de planejamento tributário.

O problema central a ser enfrentado é concernente a economia digital e as consequentes atividades surgidas a partir dessa nova revolução, e como as grandes empresas multinacionais, que inclusive atuam na jurisdição brasileira se planejam fiscalmente para atuar e conseguinte tributar suas operações.

Em decorrência dos fatos acima articulados, verifica-se que o problema- chave deste artigo é referente a compreender a partir da atuação de algumas empresa digitais que são transacionais e prestam inclusive serviços no Brasil, mas sem presença física aqui, como ocorre a tributação desses serviços digitais.

Desse modo, precisa-se investigar a tributação das rotas comerciais digitais, inclusive através dos gigantes da tecnologia global conhecidos coletivamente como FAANGs (Facebook, Apple, Amazon, Netflix e Google) que fazem transações remotas de bens e serviços globais serviços - sem a necessidade de quaisquer recursos físicos significativos dentro dos países.

O objetivo primordial desta pesquisa é compreender exatamente qual é o caminho da tributação das empresas transacionais que prestam serviços digitais e que não possuem jurisdição física nos locais em que o lucro ocorre ao prestar os serviços. Sendo assim, o argumento principal a ser buscado é compreender se a tributação ocorre onde o lucro é gerado, ou no local da jurisdição da empresa transacional.

Dividiu-se o presente artigo em três partes. Inicialmente, serão analiados sintaticamente os limites do planejamento tributário no Brasil, em contraponto com as tratativas internacionais (BEPS) que procuram regulamentar e evitar as evasões dos planejamentos, essencialmente na economia digital.

Em sequência, serão abordados conceitos de residência fiscal e tecer comentários acerca da modalidade dos fatores produtivos e lucrativos na economia digital. Por fim, será exposto um caso prático de grande empresa transacional e como essa atuou na escolha dos critérios de sua tributação digital. Logo, será feito um contraponto do planejamento tributário das empresas digitais transnacionais que operam sem sede física, mas auferem lucros.

## **1. DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E A ATUAÇÃO DA OCDE/ BEPS/TFDE**

O contribuinte é livre para optar pela estrutura, forma e estratégia de seus negócios, com o intuito de escolher um modelo que lhe traga economia fiscal. Estamos a falar do planejamento tributário.

Fabretti (2005, p. 152) elucida o planejamento tributário como sendo a atividade preventiva que estuda os atos e negócios jurídicos que o agente pretende realizar, com a

finalidade de obter maior economia fiscal, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido em lei. A análise da licitude de um planejamento tributário rege-se através de norma antielisivas, que no contexto nacional brasileiro se norteiam com os princípios constitucionais que limitam e direcionam o planejamento para posteriormente trazer a noção conceitual e demonstrar o direito dos contribuintes em planejar dentro da legalidade a economia fiscal.

Villegas (1975, p. 31) e Rica (184, p. 433) denominam o planejamento tributário como economia de opção, que pode ser explícita ou tácita. Aliomar Balleiro (1958, p. 62), confirma, com todas as letras, “em principio, se não viola instituição prevista em lei, ou não comete falsidade ideológica, o contribuinte, tem livre eleição dos atos jurídicos e instrumentos que, do ponto de vista fiscal, são mais convenientes aos seus interesses”.

Segundo Greco (2011, 175), quando se menciona planejamento, o foco de preocupação é a conduta de alguém; por isso a análise dessa conduta dá maior relevo para as qualidades de que se reveste tal conduta, bem como para os elementos: liberdade contratual, licitude da conduta, momento em que ocorre, etc.

O planejamento tributário, portanto, consiste em um estudo prévio de estratégias negociais, feitas com habilidade, utilizando-se das previsões legais e da falta dessas, com o intuito de adotar a conduta que traga menor onerosidade no pagamento dos tributos. Convém ainda constar que diante da busca licita de economia fiscal, antes da ocorrência do fato gerador, tem-se que considerar o propósito negocial a qual atende o planejamento, seria embasar a prevenção em toda sua forma, a fim de portar maior segurança ao contribuinte.

Visto as considerações sobre a aplicabilidade e limitações conceituas e aplicáveis do planejamento tributário no Brasil, é importante trazer e deixar evidente que os planejamentos fiscais, sejam de âmbito nacional quanto internacionais, quando se trata de economia digital também deveriam obedecer às prescrições e limitações legais.

Tendo em vista a economia digital ser nova, e com falta de regulamentação, principalmente no tocante a tributação, verifica-se que diversas empresas transacionais se planejaram para atuar, com o propósito de economia fiscal – sendo que na falta de regulamentação, a viabilidade desses planejamentos tributários a priori aconteceu.

Seguindo este raciocínio sobre os planos tributárias implementadas pelas grandes corporações multinacionais que dominam a Internet: grandes multinacionais da *Web*, como *Google, Facebook, Amazon, AirBnB, Apple, eBay, Baidu, JD.com, Alibaba, Netflix, Samsung* e alguns outros que, nas condições atuais gozam de privilégios fiscais não disponibilizados a terceiros e com a chegada da economia digital, a cadeia de valor foi profundamente e radicalmente alterada.

Essas empresas estrangeiras escolheram como planejamento tributário pagar os impostos nos países onde têm a sua sede (obviamente com uma taxa de imposto consideravelmente mais barata) do que naqueles onde operam com atividades de produção e vendas. A questão diz sobretudo respeito ao enorme mercado de venda de bens e serviços online e à compra da chamada publicidade de pesquisa, aos espaços publicitários que aparecem nas páginas dos motores de busca e, em segundo lugar, a todas as atividades relacionadas com serviços online (música, cinema, turismo e jogos, para citar alguns) e todo o setor de comércio eletrônico (e-commerce).

Portanto, verifica-se que houve a adoção do planejamento tributário digital por grandes players transacionais em que utilizaram o critério de escolher uma sede física com menor tributação e prestar serviços e vendas comerciais on line por toda a jurisdição mundial sem necessidade de presença física nesses locais.

Exatamente com esse desenfreado crescimento da economia digital, que muitas dessas empresa transacionais acabaram por lucrarem muito dinheiro e em contrapartida a tributação não ser elevada comparado a economia convencional.

Em alguns casos, as perdas de receita são enormes, como por exemplo a afirmação da União Europeia de que a Irlanda forneceu benefícios fiscais no valor de 13 bilhões de euros (aproximadamente US\$ 15 bilhões) para a Apple, o que supostamente constitui auxílios estatais ilegais. Vazamentos recentes de dados de paraísos fiscais, incluindo os Paradise Papers de 2017, mostram que, à luz da atenção da mídia e das reformas tributárias globais, empresas como Apple e Google reestruturaram seus negócios globais por meio de planejamento tributário agressivo (COCKFIELD, 2016, p. 483).

Nessa linha, com a crise econômica e financeira mundial dos últimos anos, as políticas de austeridade adotadas e os diversos escândalos fiscais vindos a lume relativos a grandes transacionais (como a *Apple*, a *Amazon* e outras) tornaram mais premente a luta contra planejamento fiscal abusivo (PALMA, 2020, p. 537).

Dessa forma, pode-se afirmar que a foi essencialmente na célebre conferência Interministerial de Ottawa, de 08 de outubro de 1998 – *A Borderless World. Realising the potential of Electronic Commerce*, que foram firmados os princípios basilares que devem orientar a tributação da economia digital.

A OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), por intermédio do seu comitê para os assuntos fiscais apresentou nesta conferência importantes conclusões neste contexto. Foram firmados quatro princípios orientadores fundamentais igualmente a observar em matéria de tributação direta: a) princípios da neutralidade; b) princípio

da eficiência; c) princípio da certeza e simplicidade; d) princípio da prevalência da substância sob a forma. Portanto, os princípios fiscais supramencionados devem também serem aplicados ao comércio eletrônico (PALMA, 2020, p. 536).

Assim, dando sequência a esta conferência, porém a pedido do G20, a OCDE criou o projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS). O projeto trouxe 15 planos de ações, sendo que o Projeto 1 analisa algumas questões tributárias da economia digital. O projeto BEPS pode ser retratado em grande parte como um conjunto de esforços passados (em particular na década de 1960) para inibir esse planejamento, como tributar a renda de negócios passivos transfronteiriços em regime de competência por meio de regras de sociedades estrangeiras controladas, bem como - na época, secreto — deliberações relativas ao abuso de tratados tributários.

Embora as ações do BEPS revelem algumas novas abordagens, como relatórios país a país, os esforços de reforma geralmente se concentram em reforçar o ambiente atual por meio de regras específicas antievasão, regras gerais antievasão e outros mecanismos tradicionais. Como mencionado no início, a OCDE concentrou o projeto BEPS em parte em como o comércio digital global pode facilitar o planejamento tributário agressivo que leva a perdas de receita em países com impostos relativamente altos (COCKFIELD, 2014, p. 936).

Na concepção de Brauner e Moreno (2015, p. 15), o projeto de discussão da Ação 1 do BEPS não define a economia digital. Acreditam que o mecanismo ideal seria fazer um teste “*smell test*” para identificar problemas de economia digital. Alegam que poderia ser útil, especialmente em uma fase preliminar de investigação como aquela em que o Projeto BEPS está atualmente engajado; no entanto, seria problemático se alguém impusesse uma retenção na fonte sobre pagamentos relacionados a transações digitais.

Portanto, por mais que o BEPS, desde 2013, ao implementar medidas na tentativa da solução de problemas na era digital, compreende-se que o projeto não atingiu plenamente seu desiderato e na tentativa de tributação dos rendimentos derivados de bens e serviços digitais, várias jurisdições ao redor do mundo tem sido mais proativas na introdução de medidas unilaterais para incluir essas atividades no escopo de seus sistemas tributários (ZANETONI, 2021, p. 311).

Por outro lado, verifica-se em governos ou órgãos regionais, como a União Europeia, que desenvolveram, ou estão em processo de implementação, através de tributação de impostos mínimos, impostos retidos na fonte e impostos sobre lucros desviados que se concentram na tributação de renda que não está associada à presença física dos negócios envolvidos em tais atividades econômicas (COCKFIELD, 2019)

De fato, as grandes companhias de potencial global têm como foco do seu planejamento fiscal o local de sua constituição, principalmente nos países adeptos do regime de tributação com bases universais (*worldwide income taxation*), alinhados ao conceito de *capital export* neutraliza (CEN), como é o caso do Brasil (MONTEIRO; CASTRO, 2018, p. 960).

Mas a luta por buscar uma tributação coerente com a economia digital não para e exatamente nesse sentido que, após anos de intensas negociações para atualizar e reformar fundamentalmente as regras tributárias internacionais, 137 membros do Quadro Inclusivo da OCDE/G20 sobre BEPS (Quadro Inclusivo) aderiram à Declaração sobre a solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia (a Declaração) divulgada em outubro de 2021.

Desde esse acordo histórico, foram alcançados trabalhos e progressos significativos no desenvolvimento das regras técnicas do novo direito tributário (Montante A). Essas regras e procedimentos são agora divulgados por meio do documento- *Progress Report on the Administration and Tax Certainty Aspects of Amount A of Pillar One – Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, publicado recentemente em 06 de outubro de 2022.

Inclusive a OCDE, por meio de consulta pública disponibiliza o envio até 11 de novembro de 2022, sobre temas que tratam da tributação digital. O relatório traz as regras sobre a administração do novo direito tributário, bem como disposições sobre segurança tributária que foram desenvolvidas pelo Grupo de Trabalho para a Economia Digital (TFDE). Portanto, verifica-se que há uma luta global intentada pela OCDE acerca de sanar a questão dos evasivos planejamento tributários na economia digital, sendo que no Pilar 1, focou em tributar os lucros auferidos pelas empresas digitais, e o Pilar 2, o foco está no combate em transferir os lucros para as jurisdições com tributação reduzida.

Contextualizando-se o cenário brasileiro, verifica-se que o Brasil não é membro da OCDE, portanto tais deliberações feitas sobre a tributação digital não se aplicam internamente. Contudo, verifica-se que o planejamento tributário da economia digital é uma grande desafio que está sendo enfrentado globalmente – principalmente porque há a necessidade de tributar a riqueza que é gerada pela economia digital que circula em toda a vida moderna.

## **2. A ESCOLHA DA RESIDÊNCIA FISCAL DAS EMPRESAS NA ECONOMIA DIGITAL**

Principia-se em trazer a constatação da OCDE (2013, p. 23) que

[...] vários estudos e dados indicam haver uma cisão crescente entre a localidade em que as atividades comerciais e os investimentos reais ocorrem e a localidade na qual os lucros são declarados para fins fiscais. As atividades comerciais reais costumam ser identificadas por elementos como vendas, quadro de funcionários, folha de pagamento e ativo fixo. Estudos que analisam dados agregados sobre as posições de investimento global entre países mostram que essa cisão está ocorrendo de fato, sobretudo com uma crescente transferência dos lucros gerados por atividades móveis para jurisdições que oferecem um tratamento fiscal favorável. Contudo, como os dados contábeis subjacentes nem sempre refletem alguns ativos de grande importância, sobretudo os ativos móveis, esses estudos só fornecem evidências indiretas da existência de práticas de erosão da base tributária e da transferência de lucros.

Ao verificar-se a constatação da OCDE supramencionada, tem-se que a escolha da residência fiscal das empresas na economia digital tem sido preferida para aquelas jurisdições que oferecem um tratamento favorável, independente do lucro ocorrer nesta jurisdição.

A Comissão Europeia, nas conclusões do Conselho sobre a tributação dos serviços digitais, 30 de novembro de 2017 (OCDE, 2017), pontua que:

- i) REGISTA que o conceito de estabelecimento estável, juntamente com as regras relativas aos preços de transferência e à imputação de lucros, continua a ser um dos princípios essenciais da repartição mundial dos direitos de tributação sobre os lucros;
- ii) OBSERVA, no entanto, que esse conceito, centrado na presença física, tem sido posto em causa pelo crescimento da economia digital, que assenta na presença digital, levando em determinadas situações, a um desfasamento entre o local onde são tributáveis os lucros e o local onde é criado o valor;
- iii) CONSIDERA que, quando uma empresa exerce atividades significativas numa jurisdição, a sua ausência física, por si só, não a deve impedir de ficar sujeita aos impostos sobre os lucros que gerou nessa jurisdição, desde que seja utilizado um nexo adequado que reflita a criação de valor, tendo em conta o princípio da plena concorrência;
- iv) CONSIDERA que deverá ser explorado um nexo adequado sob a forma de um estabelecimento estável virtual – juntamente com as alterações correspondentes das regras relativas aos preços de transferência e à imputação de lucros que eventualmente se afigurem necessárias – que tenha em conta o local onde é criado o valor nos diferentes modelos de negócios da economia digital [...] (OCDE, 2017)

Ou seja, a Comissão Europeia afirma que é um princípio acordado internacionalmente que os lucros sejam tributados onde as atividades econômicas ocorrem e o valor é criado” (ELLIFFE, 2021).

Há também, a noção de *value creation* que parte da ideia de que, com a economia digital, verifica-se um deslocamento da base tributável para a jurisdições de baixa ou nenhuma tributação, dada a desnecessidade de presença física para o exercício das atividades empresariais em um contexto de “desmaterialização das relações de consumo” (BARRETO, 2019, p. 1012).

Dessa forma, a criação de valor pode se referir ora a jurisdição onde são produzidos os bens e serviços (*supply side*), ora a jurisdição onde está localizado o mercado consumidor (*demand side*), dependendo da posição que se adote, isso é a depender do gosto do cliente. (PIGNATARI, 2021, p.366).

Em contrapartida, é importante trazer à baila a questão da tributação internacional. E nesse sentido, para averiguar-se a tributação internacional de uma jurisdição parte-se da relação perante uma pessoa ou na relação com um território.<sup>1</sup>

A tributação de residência vem exatamente entre a ligação entre a residência do contribuinte e o direito do Estado de tributar. Quando existe uma ligação entre o território em que os rendimentos são obtidos e o contribuinte, designa-se por tributação na fonte. O direito fiscal internacional preocupa-se principalmente com a tributação deste tipo de rendimentos transfronteiriços:

1. Quando o residente de uma jurisdição estiver fazendo negócios no exterior e a jurisdição estrangeira em questão decidir impor tributação na fonte (investimento no exterior). A tributação de residência dessa renda no exterior às vezes é complicada porque as leis tributárias do país de origem podem se aplicar a essa renda e isso terá implicações consequentes na jurisdição do residente.
2. Quando o governo de um país tributa o negócio que está sendo realizado em sua jurisdição por um não residente (investimento de entrada). A imposição da tributação na fonte baseia-se no nexo entre os rendimentos e as jurisdições tributárias.
3. Quando os países decidem que continuarão a operar com tributação baseada na residência em todo o mundo em relação ao investimento de saída e a tributar não residentes sobre a renda proveniente de sua jurisdição em relação ao investimento de entrada, surge a dupla tributação (ELLIFFE, 2021) <sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> Avi-Yonah, *International Tax as International Law* (Cambridge, CP 2007) at 28, *Elliffe, Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice*, (Cambridge, CUP, 2021) at 5.



Nesse sentido, de buscar resolução para a tributação digital que ocorre no mundo inteiro, e sendo assim, compreender se haverá a tributação na fonte, na jurisdição que a empresa se encontra, ou na jurisdição onde o lucro foi gerado, foi que em outubro de 2020, a OCDE/FI divulgou novas propostas para tributar a economia digital. Uma das principais propostas foi o "Valor A" no Pilar *One Blueprint* (Projeto de Erosão de Base e Mudança de Lucros da OCDE/G20), o Valor A transferiria parte dos lucros globais obtidos pelos serviços digitais automatizados e negócios voltados ao consumidor para o local/ jurisdição onde foram geradas. A OCDE/FI também divulgou uma Avaliação de Impacto Econômico, que previu os prováveis impactos do Valor A para quatro grupos de jurisdições tributárias: alta renda , média renda e baixa renda, jurisdições e centros de investimento.

Na opinião de Lorraine (2021), esta opção trazida pela OCDE, da tributação do Valor A, continua sendo uma má ideia, seja o escopo limitado aos setores de serviços digitais automatizados e negócios voltados ao consumidor ou ampliado para todos os setores, mas restrito a 100 maiores empresas multinacionais. Ele acredita que existem maneiras muito melhores e menos invasivas de tributar multinacionais digitais e fornecer receitas fiscais para países em desenvolvimento no século XXI.

Sua lista inclui: (1) adicionar um novo capítulo sobre multinacionais digitais e transações às Diretrizes de Preços de Transferência da OCDE e ao Manual de Preços de Transferência da ONU; (2) substituir a definição de tijolo e argamassa do século XIX por uma definição do século XXI de estabelecimento permanente; (3) incentivar todas as autoridades fiscais a adotarem o Instrumento Multilateral e suas diversas cláusulas do projeto original do BEPS; (4) fechar as brechas internacionais restantes de tecnologia de informação e comunicação que foram usadas e abusadas pelas multinacionais para criar renda não tributada apátrida, conforme identificado no projeto BEPS original; (5) ampliar e aprimorar os programas Inspetores Fiscais Sem Fronteiras, Troca de Informações e Relatórios País a País; e (6) criar melhores impostos sobre vendas/serviços digitais, que vieram para ficar.

Portanto, verifica-se que com a digitalização da economia as fronteiras continentais são praticamente inexistentes, e portanto escolher um critério de residência fiscal se torna muito difícil, porque não se trata de critério de jurisdição física.

Há a linha daqueles que alegam que a tributação deve ocorrer na residência do provedor do serviços digital na nuvem, independente da localização em que as utilidades sejam disponibilizadas (BAL, 2016).

Para compreender a competência tributária, pode-se utilizar o critério do benefício, ou seja esta competência tributária e alocada exatamente com base nos benefícios e serviços

disponibilizados. Portanto, mesmo inexistindo a presença física da empresa na jurisdição competente pra tributá-lo, deve ser reconhecido que essa beneficiou-se da infraestrutura do país onde se localiza o seu mercado consumidor (PINTO, 2002).

Constata-se, a partir do exposto, que a escolha da residência fiscal na tributação digital é um grande desafio global, porque independente da escolha da jurisdição física da empresa, como o serviço é prestação sem fronteiras, porque na era digital essas fronteiras já forma ultrapassadas, a tributação pode/deve recair para aquela jurisdição em que o lucro fora gerado.

### **3. ABORDAGEM DE UM CASO CONCRETO**

A partir da exemplificação do caso *Google*, modelo inclusive que foi análise Anexo B do relatório da Ação 1 do BEPS, com o nome fictício de “Grupo RCo”. No caso do planejamento do Google as receitas decorrentes de vendas de anúncio não eram oferecidas para tributação nos mercados locais que geravam tais receitas, isto porque o Google não havia um estabelecimento físico e permanente naqueles mercados locais.

Toda a tributação do Google ocorria na Irlanda, que era a sede da empresa em que havia a conclusão dos contratos com os clientes, bem como era na Irlanda que existia. Operacionalização dos sites e a disponibilização dos serviços aos clientes.

Todavia, na Irlanda a tributação era praticamente zerada, isto porque as receitas obtidas pelo Google na Irlanda, pela prestação dos serviços do site, era compensadas com os royalties devidos à sociedade Holandesa do grupo do Google, que havia sublicenciado a tecnologia para a empresa na Irlanda. Esse planejamento tributário foi criando com base no acordo para evitar duplatributação entre Irlanda e Holanda.

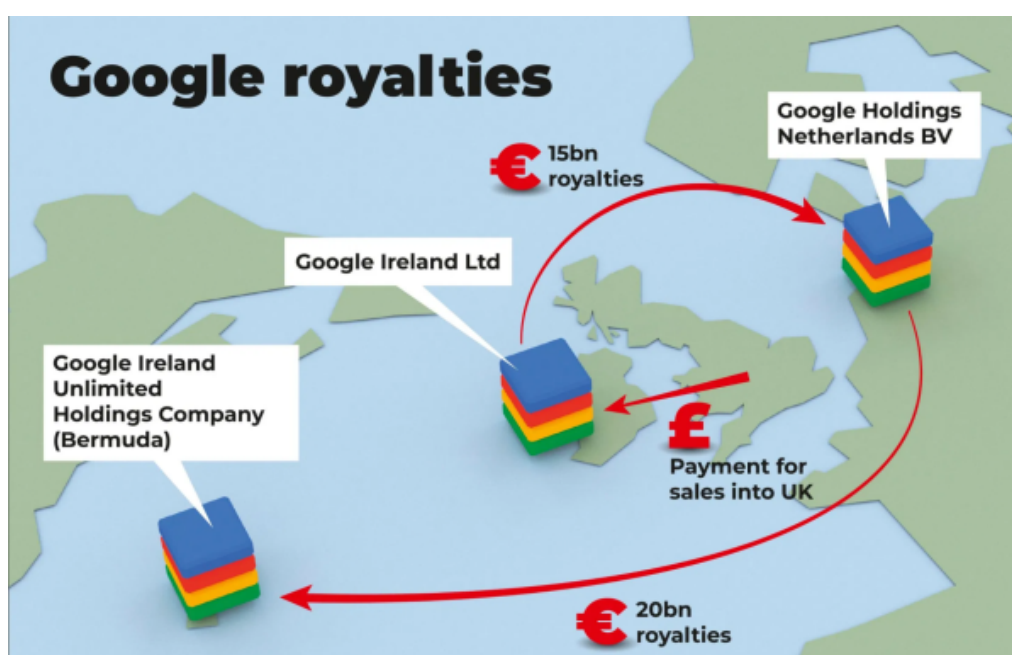
O Google montou a sede da empresa com os direitos da propriedade intelectual nas Bermudas, em que é paraíso fiscal. A empresa mãe foi registrada no paraíso fiscal das ilhas Bermudas com a denominação de *Google Ireland Holding*.

A empresa subsidiária ficava na Holanda sob a denominação de *Google Netherlands Holdings BV*, a qual recebia os *royalties*, porém a tributação somente incidia entre a diferença entre os royalties recebidos da Irlanda e os pagos à empresa que estava nas Bermudas.

Ou seja, a receita com royalties obtidos fora dos EUA era transferida por meio de sua subsidiária *Google Netherlands Holdings BV* para a *Google Ireland Holdings*, registrada nas Bermudas. Isso permitiu que a empresa evitasse acionar impostos de renda nos EUA ou impostos retidos na fonte europeus sobre os fundos.

Assim, nos Estados Unidos, onde que ficava a controladora do grupo, a tributação era diferida porque os *royalties* recebidos eram tratados como receita de venda de anúncios na empresa das Bermudas, como um receita ativa. No entanto, as receitas tributáveis nas Bermudas era somente as auferidas pelo pagamento de entrada e pelos pagamentos anuais recebidos de acordo com o contrato de *cost sharin* (CUPERTINO, 2022).

Nesse sentido, sob pressão da União Europeia e dos EUA, a Irlanda decidiu eliminar gradualmente o acordo, encerrando as vantagens fiscais irlandesas do *Google*, como se verifica no exemplo abaixo .



Fonte: TICKTANK, 2021.

Entre esse exemplo da prática de planejamento tributário evasivo a partir da digitalização da economia, vai de encontro assertivo com as práticas da OCDE, como por exemplo o Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, o qual prevê que os planejamentos tributários devem ser publicados e divulgados, com o intuito de transparência e também a fim de intimidar a prática de planejamentos evasivos.

Portanto, o caso Google supracitado foi um exemplo da instalação de uma das maiores empresas de tecnologia em locais físicos que não havia quaisquer vínculo com a receita, sendo totalmente com o propósito econômico de diminuição tributária.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo central desse trabalho foi trazer a problemática gerada pela evolução da economia digital, principalmente no tocante a opção de escolha do país para se declarar a tributação.

Verificou-se que com a evolução da era digital, o mundo inteiro juntamente com a economia acessa este desafio acerca da tributação sobre os serviços e consumos prestados através da digitalização.

Contatou-se que a OCDE, através do projeto BEPS, o qual inicialmente foi notado como uma grande evolução no direito tributário internacional não reformulou os princípios basilares da tributação internacional, justamente porque a era digital é complexa por conta da tecnologia acoplada nesta economia.

Portanto, em consonância com a discussões sobre a tributação de empresas digitalizadas, não há ainda um consenso acerca de como esta tributação digital deve ocorrer, sendo que fica clarividente que existem dois cenários, dentre tantos outros, que devem serem abordados para suprimirem tais questões: I) a escolha da residência fiscal da empresa digitalizada e II) a tributação do lucro gerado pela empresa independente da sua localização, uma vez que o local onde se é gerado a riqueza se tornaria competente para cobrar tributação.

Ainda, sobre esta tributação no Brasil que não foi escopo deste trabalho, tem-se primeiramente que o mesmo ainda não faz parte da OCDE, e portanto não precisa necessariamente obedecer as regras e consensos ditados, entretanto o Brasil passa também pelas mesmas questões de dificuldade de tributação acerca da economia digital que merecem serem atenção principalmente no que tange a conceitos rígidos acobertados pelo nosso sistema tributário nacional, que teria que ser flexibilizado, a fim de conseguirmos falar em delegação de competência para aqueles entes que geram o lucro em detrimento daquelas jurisdições que estão sediadas e somente auferem o lucro.

Sem dúvidas, o tema de tributação digital deve ser ainda muito explorado, tendo em vista que a necessidade dos fatos geradores de tributação, junto com os critérios espaciais e materiais se alteram nessa era digital, os quais merecem ser revistos então a partir de principio e conceitos a fim de chegar-se a um consenso mínimo legal de quais critérios a economia digital deve se pautar para então as empresas que atuam nessa área possam se planejar de forma licita baseada em regulamentação ideal.

## REFERÊNCIAS

BAL, Aleksandra. **The sky's the limit: cloud-based services in an international perspective.** Disponível em: <https://silo.tips/download/the-sky-s-the-limit-cloud-based-services-in-an-international-perspective>. Acesso em: 22 out. 2022.

BALEEIRO, Aliomar. **Clínica Fiscal.** Salvador: Progresso, 1958.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. Tributação na economia digital: limites e desafios. *In:* CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **XVI Congresso Nacional de Estudos Tributários: Construtivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática.** São Paulo: Noenses, 2019.

BRAUNER, Yariv; MORENO, Andrés Baez. **Impostos retidos na fonte a serviço do BEPS Ação 1: Enfrentar os desafios fiscais da economia digital.** Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2591830](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591830). Acesso em: 22 out. 2022.

COCKFIELD, Arthur. **BEPS e Tributação Digital Global.** 2014. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2507872](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2507872). Acesso em: 22 out. 2022.

COCKFIELD, Arthur J. **Tax Wars: How to End the Conflict over Taxing Global Digital Commerce.** 2019. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3493940](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3493940). Acesso em: 22 out. 2022.

CUPERTINO, Gustavo Shimoda. **Tributação na era da economia digital computação em nuvem.** Dissertação de Mestrado. Universidade Católica de Brasília, 2022.

ELLIFFE, Craig. **Justifying Source Taxation in the Digital Age.** Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3833990](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3833990). Acesso em: 22 out. 2022.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Código Tributário Nacional Comentado.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário.** 3.ed. São Paulo: Dialética, 2011.

Eden, Lorraine. **Tributando o Top 100**: Estimativas de vencedores e perdedores dos EUA a partir do Pilar Um Montante Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3862062](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3862062). Acesso em: 22 out. 2022.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rego; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes. Operações de Inversão (*Inversions*) ou Redomiciliação Fiscal (*Reparanting*) na Economia Digital. *In*: Monteiro Alexandre. **Tributação na economia digital**: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **OECD BEPS**. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Acesso em: 22 out. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **NOTA PONTO "A"**. 2017. Disponível em: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15175-2017-INIT/pt/pdf>. Acesso em: 22 out. 2022.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Combate à Erosão da Base Tributária e à Transferência de Lucros**. 2013. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version\\_9789264201248-pt#page4](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros-portuguese-version_9789264201248-pt#page4). Acesso em: 22 out. 2022.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. A (IM) Pertinência da noção “value creation” para a tributação da economia digital. *In*: **Estudos Tributários Sobre a Economia digital**/ Arthur Leite da cruz Pitman... [etc al.]; coordenação Paulo Ayres Barreto – 1 ed. São Paulo, Noenses, 2021.

PINTO, Dale. **E-commerce and source-based income taxation**. Faculty of Law – The University of Melbourne, 2002. Disponível em: [https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/2653/131654\\_131654.pdf?sequence=4&isAllowed=y](https://espace.curtin.edu.au/bitstream/handle/20.500.11937/2653/131654_131654.pdf?sequence=4&isAllowed=y). Acesso em: 22 out. 2022.

RICA, Narciso Amorós. O conceito de fraude à lei no direito espanhol. *In*: **Direito tributário**: estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984.

TICKTANK. **Google: a fazer contas entre Irlanda e Bermudas, via Singapura, até aos EUA.** 2021. Disponível em: <https://tictank.pt/2021/04/20/google-a-fazer-contas-entre-irlanda-e-bermudas-via-singapura-ate-aos-eua/>. Acesso em: 22 out. 2022.

VILLEGAS, Hector B. La evasión tributaria. **Revista de Direito Público**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

ZANETONI, Jaqueline de Paula Leite. Soberania Tributária e economia Digital: O estado da arte da tributação dos serviços digitais. *In: Estudos Tributários Sobre a Economia digital/ Arthur Leite da cruz Pitman... [etc al.]; coordenação Paulo Ayres Barreto – 1 ed.* São Paulo: Noenses, 2021.