

Serviços Digitais, Dados de Usuários e as Limitações do IRRF sobre a Renda de não Residentes

Digital Services, User Data and the Limitations of Withholding Taxes on Income Derived by Non-residents

Omar Freire

Mestrando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Graduado em Direito pela Universidade Federal do Pará (UFPA). Procurador do Estado do Pará. Advogado. *E-mail*: omarffreire@gmail.com.

Recebido em: 24-2-2021

Aprovado em: 4-10-2021

Resumo

O artigo aborda os desafios dos novos modelos de negócios surgidos na era da economia digital para o regime de retenção na fonte adotado pelo Brasil para a tributação de não residentes. Esse mecanismo de tributação é defendido em importantes estudos de direito tributário internacional como uma solução corretiva para as dificuldades de tributação dos serviços digitais. Este artigo propõe uma avaliação da maneira como esses serviços geram valor a partir da utilização de dados de usuários, como importante ativo intangível, para verificar se a renda produzida por grandes empresas digitais de fato pode ser tributada mediante retenção na fonte. Pôde-se constatar que o regime de retenção na fonte, por si só, não seria suficiente para alcançar essa renda.

Palavras-chave: economia digital, dados de usuários, retenção na fonte, não residentes, Imposto sobre a Renda.

Abstract

This article addresses the challenges raised by the new business models that have emerged in the digital economy for the Brazilian withholding income tax regime applied to non-residents. This mechanism has been proposed in important international tax law studies as a remedial tool for the difficulties raised by the digital services. This article proposes an investigation on how these services generate value from user data, as an important intangible asset, in order to verify if income derived by big digital companies may be indeed reached by withholding taxes. It was possible to conclude that a withholding tax regime, by itself, proved to be insufficient to reach that income.

Keywords: digital economy, user data, withholding at source, non-residents, Income Tax.

Introdução

Em 2013 o jornal inglês *The Financial Times* publicou uma singela matéria informando que a rede social Twitter estaria planejando minerar dados de seus usuários, especialmente sobre quem eles seguem e o que tuitam, com o escopo de gerar receitas por meio da venda de anúncios direcionados¹. O mesmo documento comentava que a plataforma de pesquisa Google, desde 2003, usava dados de toda sua rede de parceiros para vender anúncios em sites de terceiros. Pouco tempo mais tarde, o jornal *The Washington Post* divulgou que a rede varejista americana RadioShack listara sua base de dados de usuários como ativo a ser vendido para geração de receitas para pagamento de credores².

Essas duas notícias, mencionadas apenas a título ilustrativo, servem para elucidar um dos mais importantes aspectos dos novos modelos de negócios proporcionados pelo desenvolvimento da tecnologia da informação e da comunicação: a coleta, armazenamento, tratamento e venda de dados de usuários como ativo intangível essencial para a geração de renda através da prestação de serviços digitais. Os dados fornecidos pelos usuários se tornaram recursos cruciais no processo de criação de valor da economia digitalizada, além de ativos estratégicos para a aquisição ou manutenção de vantagens competitivas em mercados relevantes³.

Diante desse novo cenário, os Estados passaram a discutir maneiras de adequar os sistemas tributários tradicionais ao século XXI e evitar a erosão de suas bases tributáveis, tanto por meio de medidas unilaterais quanto cooperativas. O Brasil há muito tempo adota regimes de tributação de não residentes que lhe conferiram uma posição relativamente confortável em termos de preservação de nível adequado de tributação. A imposição do dever de retenção do imposto sobre a renda na fonte – IRRF, entre outras medidas, serviu como meio para tributar a renda decorrente da comercialização de bens tangíveis e intangíveis sem uma presença física significativa em território nacional.

Não obstante, tais regras foram criadas em épocas em que os serviços digitais ainda eram objeto de obras de ficção científica. O surgimento de serviços como publicidade *on-line* e venda de dados de usuários alteraram profundamente as relações jurídicas nos mais diversos setores da economia. O adquirente de uma mercadoria ou tomador de um serviço passou a ser ao mesmo tempo consumidor e produtor e seus dados podem ser utilizados para geração de renda por não residentes.

¹ BRADSHAW, Tim; KUCHLER, Hannah; STEEL, Emily. Twitter looks to mine user data to help sell advertising on other sites. *Financial Times*, 15 de out. de 2013. London: Financial Times Ltd., 2013, p. 15.

² PETERSON, Andrea. Bankrupt RadioShack wants to sell off user data. But the bigger risk is if a Facebook or Google goes bust. *The Washington Post*, 26 de mar. de 2015. Washington: The Washington Post, 2015.

³ BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it? *Intertax* vol. 47, n. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019, p. 166.

O objetivo deste artigo, então, é demonstrar que os novos modelos de negócios proporcionados na era digital permitem que parcela considerável da riqueza produzida pela exploração do mercado consumidor brasileiro seja mantida fora do alcance das normas tributárias nacionais.

Não se propõe, nos exíguos limites deste estudo, discutir se o local onde são coletados dados de usuários configura elemento suficiente para legitimar a tributação por um Estado em face do direito tributário internacional, assim como não se propõe uma análise das diversas soluções discutidas pela comunidade internacional, unilaterais ou multilaterais, para os desafios da economia digital. O que se busca é verificar até que ponto as regras brasileiras de fato alcançam os rendimentos de empresas digitais que exploram o mercado consumidor brasileiro.

1. Do comércio eletrônico à economia digital

Francisco Neves Dornelles, em texto publicado em 1988, já alertava que o desenvolvimento dos meios de transporte e de comunicação, aliados ao aperfeiçoamento de institutos jurídicos no campo comercial, permitiam que empresas auferissem lucros em Estados diversos de sua residência sem a necessidade de manter uma presença física⁴. Implícita nesse alerta estava a preocupação com a justa alocação de jurisdição tributária entre os Estados, já que as normas de tributação internacional estavam assentadas sobre o local de residência como principal critério para a repartição de poder tributário entre os Estados⁵. À jurisdição onde estivesse a fonte de produção caberia o direito de tributar apenas quando configurado um estabelecimento permanente.

Tradicionalmente, os Estados importadores de capital eram considerados os mais vulneráveis a planejamentos tributários internacionais destinados a contornar as regras que definiam estabelecimentos permanentes. Assim, esses arranjos permitiam que a entidade residente no exterior interagisse com consumidores de outro país e auferisse renda sem que a jurisdição respectiva pudesse exercer seu poder de tributar⁶.

Entretanto, desde fins dos anos 90, o desenvolvimento e a expansão acelerados da tecnologia da informação e da comunicação permitiram o surgimento de novos modelos de negócios totalmente digitais. Isso fez com que a atuação global de empresas multinacionais, de maneira remota, e os planejamentos tributários por elas adotados, passassem a afetar não apenas os Estados em desenvolvimento,

⁴ DORNELLES, Francisco Neves. O modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda, e os países em desenvolvimento. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios tributários no direito tributário e comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 209.

⁵ ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 89.

⁶ HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy. *WU International Taxation Research Paper Series* vol. 2015 – 15. Wien: Wirtschaftsuniversität Wien University of Economics and Business, 2015, p. 10.

mas também os Estados desenvolvidos, exportadores de capital, a ponto de os países europeus figurarem entre os principais defensores de reformas na tributação internacional da renda⁷.

Nessa mesma época surgiu o conceito de comércio eletrônico, o qual pode ser definido como a venda e aquisição de bens e serviços por meio da internet, com a utilização de servidores seguros e serviços de pagamento *on-line*⁸. Em comparação com o comércio convencional, Reuven Avi-Yonah aponta três principais distinções do *e-commerce*: (i) interatividade entre consumidor e fornecedor, permitindo que este ofereça uma gama de bens e serviços personalizados ao gosto e à capacidade de pagamento daquele; (ii) velocidade do processo produtivo proporcionada pela internet, permitindo a dispersão dos fatores produtivos pelo mundo; e (iii) o pagamento eletrônico diretamente e de maneira segura pela internet⁹.

Ocorre que o comércio eletrônico é um conceito limitado que abrange apenas a compra e venda de bens e serviços por intermédio de sistemas eletrônicos, como a internet e outras redes de computador¹⁰. A tecnologia da informação e da comunicação permitiu o surgimento de empresas digitais, ou seja, que desenvolvem uma nova geração de negócios a respeito dos quais a quase totalidade das atividades são conduzidas *on-line* e com base em informação altamente especializada de seus usuários¹¹. A expressão “economia digital”, assim, é um conceito guarda-chuva bem mais amplo, usado para descrever mercados com foco em tecnologias digitais¹². Nos termos utilizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento – OCDE, a economia digital está cada vez mais se tornando a própria economia¹³.

O relatório apresentado pela OCDE em 2015, em relação à Ação 1 do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – Final Report”, reconheceu que a economia digital se

⁷ DALE, Stephen. La numérisation de l'économie – quelques réflexions sur les conséquences pour les régimes de taxation et leur administration. *ERA Forum*. Trier: Europäische Rechtsakademie, 2018, p. 241; COLLIN, Pierre; COLLIN, Nicolas. *Task force on taxation of the digital economy: report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, 2013, p. 61.

⁸ MONTALCINI, Fabio; SACCHETTO, Camillo. *Diritto tributario telematico*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2015, p. 111.

⁹ AVI-YONAH, Reuven. International taxation of electronic commerce. *Tax Law Review* vol. 52, fascículo 3. New York: New York University School of Law, p. 511-512.

¹⁰ GAOUA, Noah. Taxation of the digital economy: French reflections. *European Taxation* vol. 54, n. 1 (cópia digital). Amsterdam: IBFD, jan./2014, p. 2.

¹¹ GAOUA, Noah. Taxation of the digital economy: French reflections. *European Taxation* vol. 54, n. 1 (cópia digital). Amsterdam: IBFD, jan./2014, p. 2.

¹² GAOUA, Noah. Taxation of the digital economy: French reflections. *European Taxation* vol. 54, n. 1 (cópia digital). Amsterdam: IBFD, jan./2014, p. 2.

¹³ OECD, *Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 11.

caracteriza: (i) pela dependência sem precedentes de intangíveis, com uso maciço de dados (notadamente dados pessoais); (ii) pela adoção generalizada de modelos de negócios multifacetados, que capturam valor a partir de externalidades geradas por produtos gratuitos; e (iii) pela dificuldade de se determinar a jurisdição em que ocorre a geração de valor¹⁴. Os principais modelos de negócios que reúnem essas características são: lojas virtuais de aplicativos (*app stores*), empresas de anúncios virtuais (*on-line advertising*), intermediários de pagamento on-line (*payment services*), portais de pesquisa, computação em nuvem (*cloud computing*), entre outros¹⁵.

A análise dos novos negócios digitais foi refinada nos anos subsequentes com o estabelecimento, pela OCDE, do *Inclusive Framework on BEPS*, composto por mais de 135 países, com o objetivo de discutir e encontrar soluções para os desafios remanescentes relativos a BEPS, com especial atenção à digitalização da economia¹⁶. As diversas propostas apresentadas foram então divididas em dois pilares: o Pilar 1 confere especial atenção ao Estado do mercado consumidor para estabelecer um novo equilíbrio na alocação da jurisdição tributária, enquanto o Pilar 2 foca em regras sobre competição fiscal internacional com o objetivo de estabelecer um patamar mínimo de tributação da renda¹⁷.

O principal documento decorrente do Pilar 1, intitulado *Pillar One Blueprint*, a par de conceituar serviços digitais e instituir uma lista positiva desses serviços, contribuiu para a compreensão de como esses negócios geram renda, através de um ou mais dos seguintes modelos de monetização¹⁸:

- i) manutenção de uma plataforma digital mediante recebimento de comissão de outras empresas que veiculam propaganda virtual nesse espaço (*advertising-based revenue*);
- ii) cobrança de taxa pela assinatura de usuários que buscam o conteúdo *on-line* fornecido (*subscription-based revenue*);
- iii) venda de bens corpóreos ou virtuais (*sales revenue model*) ou venda de serviços, incluindo serviços tradicionais que podem ser fornecidos *on-line* (*service revenue model*);

¹⁴ OECD, *Addressing the tax challenges of the digital economy*, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015, p. 16.

¹⁵ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos de computação em nuvem*. *Série Doutrina Tributária* vol. XXX. São Paulo: IBDT, 2020, p. 65.

¹⁶ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 3.

¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Novas fundações do direito tributário internacional? A OCDE, seus Pilares I e II e a Covid-19. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FLÁVIO NETO, Luís; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). *Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a Covid-19*. São Paulo: IBDT, 2020, p. 245.

¹⁸ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos de computação em nuvem*. *Série Doutrina Tributária* vol. XXX. São Paulo: IBDT, 2020, p. 66.

- iv) venda de dados pessoais e de pesquisas de mercado customizadas a partir da coleta e tratamento de dados (*selling of user data and customized market research*); ou
- v) recebimento de comissão pela viabilização ou execução de transações (*transaction fee revenue model*).

Um exame exauriente de cada um desses modelos transbordaria aos limites deste artigo. Por esse motivo, os tópicos seguintes deste estudo concentrar-se-ão sobre aqueles que mais diretamente dependem da coleta e processamento de dados de usuários, quais sejam, os de *advertising-based revenue* e *selling of user revenue*.

2. A geração de valor e renda a partir de dados de usuários

Um dos objetivos declarados do projeto BEPS da OCDE era a garantia de que a renda seja tributada onde as atividades econômicas são desenvolvidas e onde valor é criado pelas grandes empresas multinacionais¹⁹. A escolha da organização em focar no local em que o valor é criado foi bastante criticada em diversos estudos acadêmicos, segundo os quais o conceito é incoerente e mal definido e não houve acordo entre os países sobre os critérios preponderantes na alocação de direitos tributários sobre essa nova base conceitual²⁰.

Ainda que não haja consenso sobre o que mais agrega valor às empresas digitais, parece haver certa concordância de que os usuários de serviços digitais participam do processo produtivo e efetivamente contribuem para a criação de valor da empresa e geração de renda²¹. Essa opinião foi compartilhada expressamente pela OCDE e pela Comissão Europeia ao afirmarem que usuários de plataformas *on-line* fornecem *inputs* que contribuem para o lucro das empresas²².

Para se entender a maneira como essas entidades da era digital auferem renda, é preciso primeiro compreender como se forma um dos principais ativos por elas utilizados para obter o acréscimo patrimonial que configura a renda. Nesse sentido, a contribuição dos usuários para a geração de valor pode ser dividida em três partes: realçar os efeitos de rede; facilitar a mineração de dados; e engajamento no processo de produção de conteúdo.

Quando se fala em efeito de rede, está-se referindo ao fenômeno das externalidades de consumo, presentes em diversos aspectos da vida moderna. Externalidades de consumo significam que o consumo de um bem econômico por ou-

¹⁹ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation* – report on pillar one blueprint. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 3.

²⁰ HERZFELD, Mindy. The case against BEPS: lessons for tax coordination. *Florida Tax Review* vol. 21, n. 1. Gainesville: University of Florida Press, 2017, p. 32.

²¹ HERZFELD, Mindy. The case against BEPS: lessons for tax coordination. *Florida Tax Review* vol. 21, n. 1. Gainesville: University of Florida Press, 2017, p. 9.

²² OECD. *Tax challenges arising from digitalisation* – interim report 2018. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 39; EU COMISSIO. *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*. Brussels: European Commission, 2018, p. 1.

tras pessoas pode aumentar ou diminuir o valor desse mesmo bem²³. Esse fenômeno pode ser observado, por exemplo, em um festival de música, em que parte da experiência depende do entusiasmo do público. Quanto maior o número de pessoas presentes, melhor a experiência para os demais, aumentando o valor aos olhos dos consumidores do serviço. Por esse motivo, a quantia cobrada pelos ingressos seria menor se o evento fosse transmitido apenas por um canal de televisão. O mesmo ocorre com a economia digital. O valor que um consumidor atribui a uma rede social, por exemplo, depende da quantidade de familiares, amigos ou colegas que a utilizam; ao mesmo tempo, quando um consumidor se registra e usa a rede social, está tornando-a mais valiosa para seus conhecidos²⁴.

A segunda forma de contribuição dos usuários decorre da coleta de dados e do uso de *feedback* de consumidores para melhoria de produtos e serviços. Tanto os dados coletados passivamente de usuários de plataformas digitais quanto elogios e reclamações de consumidores constituem, não raro, um dos principais ativos geradores de valor em negócios altamente digitalizados²⁵.

A terceira forma de contribuição dos usuários decorre do fornecimento de conteúdo digital à rede operada pela empresa, como fotos e vídeos em uma rede social, contribuição para características do *design* de um produto customizado e gerado por uma impressora 3D, contribuição com melhorias no código de um *software*, como é o caso do navegador Firefox da Mozilla, entre outras formas de atuação²⁶.

Para ilustrar essas três formas de participação dos usuários no processo de produção de valor e geração de renda, tome-se o exemplo da rede social Goodreads, voltada à troca de experiências de leitura, avaliação e catalogação de livros em “estantes pessoais”. Os usuários do serviço podem publicar resenhas sobre suas leituras e atribuir-lhes nota, o que significa fornecer conteúdo digital continuamente. Fora isso, a utilidade da plataforma para apontar experiências passadas com determinada obra é diretamente proporcional à quantidade de usuários da plataforma, gerando os efeitos de rede mencionados. Comentários e avaliações por poucas pessoas poderiam indicar experiências isoladas. Quando, porém, as opiniões de milhares de pessoas convergem no mesmo sentido, o usuário pode melhor prever como seria sua própria experiência com a leitura. Ainda, a plataforma parte das leituras realizadas pelo usuário e oferece indicações seme-

²³ BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it? *Intertax* vol. 47, n. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019, p. 11.

²⁴ BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it? *Intertax* vol. 47, n. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019, p. 12.

²⁵ PETRUZZI, Raffaele; BURIK, Svitlana. Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy – a possible answer in the proper application of the transfer pricing rules? *Bulletin for International Taxation* vol. 72, n. 4a./Special Issue. Amsterdam: IBFD, 2018, p. 25.

²⁶ BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it? *Intertax* vol. 47, n. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019, p. 17-18.

lhantes, além de permitir o redirecionamento direto à página na internet da Amazon, sua atual controladora, para aquisição dos livros.

Feitos esses esclarecimentos, é possível tratar, doravante, de como esses ativos permitem a geração de renda de forma bastante peculiar na economia digital. Isso decorre de uma característica comumente encontrada nos serviços digitais, que é a sua natureza bifacetada ou multilateral. Significa dizer que as empresas fornecem simultaneamente diferentes tipos de serviços para diferentes conjuntos de usuários e assim o fazem por causa de externalidades específicas dentre esses conjuntos: um grupo de usuários se preocupa com o que fazem outros grupos de usuários de outros serviços digitais²⁷. A diversidade de atividades e público-alvo permite que as empresas manipulem a estrutura de preços cobrados de cada grupo de usuários para maximizar o volume de transações e os seus lucros²⁸.

Dito de maneira mais simples, uma empresa digital pode oferecer preços abaixo de custo para um grupo de usuários em um determinado país, ao passo em que usuários de outro serviço, no mesmo ou em outro país, são cobrados pelo acesso aos sujeitos do primeiro grupo, ou ao menos aos dados deles coletados²⁹. Ilustrativamente, seria o caso do Google, que oferece uma ferramenta gratuita de pesquisa na internet e usa os dados de pesquisa dos usuários para vender espaço de publicidade altamente direcionada conforme os interesses de quem acessa sua interface.

O caráter bifacetado ou multilateral de um negócio não é a novidade trazida pela economia digital. Essa característica já se manifestava em jornais de notícias em empresas de radiodifusão sustentados por publicidade³⁰. O elemento realmente novo é a coleta e utilização dos dados coletados de usuários de serviços digitais como ativos intangíveis essenciais para a geração de valor pelas maiores empresas multinacionais³¹. Ativos intangíveis são definidos pelo Pronunciamento Técnico CPC n. 04 como um ativo não monetário identificável sem substância física. Como todo ativo, é controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade. Ainda que o efetivo reconhecimento contábil de um ativo não seja tão simples diante das regras atuais³², é fácil entender por que os dados de usuários são referidos, ainda que informalmente, como intangíveis da empresa.

²⁷ CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal* vol. 72, n. 4. Washington: National Tax Association, 2019, p. 847-848.

²⁸ CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal* vol. 72, n. 4. Washington: National Tax Association, 2019, p. 848.

²⁹ CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal* vol. 72, n. 4. Washington: National Tax Association, 2019, p. 848.

³⁰ CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal* vol. 72, n. 4. Washington: National Tax Association, 2019, p. 848.

³¹ CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal* vol. 72, n. 4. Washington: National Tax Association, 2019, p. 848-849.

³² COLLIN, Pierre; COLLIN, Nicolas. *Task force on taxation of the digital economy*: report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate

Dentre os serviços digitais que operam dessa maneira, desponta em relevância a publicidade *on-line*. Estudos mostram que entre fins da década de 90 e 2013 a renda decorrente de publicidade em meios digitais se tornou a segunda maior entre todas as mídias comparadas, perdendo apenas para a TV a cabo³³. Ademais, segundo relatórios da Organização Mundial do Comércio, tomando-se dados de Alphabet/Google do ano de 2016, 71% da renda do grupo decorreu de serviços de publicidade e quase 45% da renda foi obtida fora dos Estados Unidos e do Reino Unido³⁴. Ainda que sejam esperadas variações desse percentual entre empresas que atuam no mesmo ramo, pode-se supor que, na atualidade, a publicidade *on-line* é a origem de parte considerável da renda.

O conceito utilizado pela OCDE para definir essas atividades é amplo o suficiente para incluir serviços automatizados ao longo de toda a cadeia de geração de valor do ramo de publicidade. Assim, são abrangidos desde a venda de espaço nas interfaces digitais operadas por redes sociais, ferramentas de pesquisa *on-line*, plataformas de intermediação *on-line* e provedores de conteúdo digital, até atividades de monitoramento da publicidade e medidores de performance³⁵.

Grandes empresas que exploram as atividades publicitárias *on-line* coletam continuamente informações pessoais de seus usuários, como localização, interesses, atividades de pesquisa, interações com anúncios, as quais são refinadas, processadas e analisadas por algoritmos sofisticados desenvolvidos pelas próprias empresas³⁶. Meios muito comuns de coleta são ferramentas de pesquisa *on-line*, redes sociais, plataformas de intermediação *on-line*, sites de notícias etc.³⁷ O trabalho de coleta é facilitado pela utilização de *cookies*, arquivos salvos localmente na máquina dos usuários os quais geram informações sobre quantidade de acessos a uma página na internet e preferências, além de registrarem produtos e serviços de interesse e até a localização do navegador³⁸. Com base nas informações coletadas, tais entidades conseguem promover propagandas direcionadas conforme os

for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, 2013, p. 77-79.

³³ NAKAMURA, Leonard; SAMUELS, Jon; SOLOVEICHIK, Rachel. *Valuing “free” media in GDP: an experimental approach*. Philadelphia: Research Department, Federal Reserve Bank of Philadelphia, 2016, p. 16.

³⁴ WTO. *World Trade Report 2018: the future of the world trade: how digital technologies are transforming global commerce*. Geneva: World Trade Organization, 2018, p. 57.

³⁵ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 25.

³⁶ SILVA, Priscila Stela Mariano da; BOMFIM, Tatiana. Publicidade *on-line* sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 129.

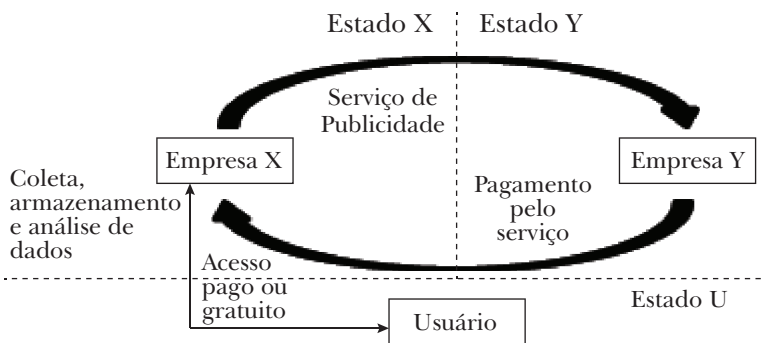
³⁷ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 86.

³⁸ AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 573-574.

interesses dos usuários³⁹, melhorando a performance dos anúncios e, com isso, permitindo-lhes cobrar um preço mais alto pelo seu serviço digital.

Contribuem também com a geração de renda decorrente da prestação dos serviços os efeitos de rede e a produção contínua de conteúdo digital, pois quanto mais tempo os usuários permanecerem na plataforma, maior a probabilidade de serem submetidos a anúncios⁴⁰.

Normalmente, as entidades adotam estruturas complexas destinadas a transferir os lucros para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação da renda. Como essas estratégias de planejamento tributário internacional fogem ao escopo deste estudo, interessa apenas uma parte dessas estruturas que pode ser assim esquematizada:



Como se vê, o usuário da interface digital não é o mesmo que consome o serviço de publicidade. Ele consome um outro serviço, que pode ser uma ferramenta de pesquisa *on-line* (como Google e Yahoo!), um fornecedor de conteúdo digital (como Netflix, Amazon Prime, Disney+, Spotify, Deezer etc.), uma rede social (a exemplo de Facebook, Instagram, LinkedIn) e assim por diante. Esse outro serviço é fornecido gratuitamente ou mediante pagamento de uma taxa, caso em que constituirá outra fonte de renda para o prestador. Porém, não se confunde com o tomador do serviço de publicidade. Portanto, sequer é correto utilizar a expressão “Estado do mercado consumidor” para se referir à jurisdição em que os dados coletados, porque o consumidor de *on-line advertising*, no sentido de alguém que extrai para si uma utilidade de um bem econômico⁴¹, é o tomador desse serviço.

³⁹ SILVA, Priscila Stela Mariano da; BOMFIM, Tatiana. Publicidade *on-line* sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 129.

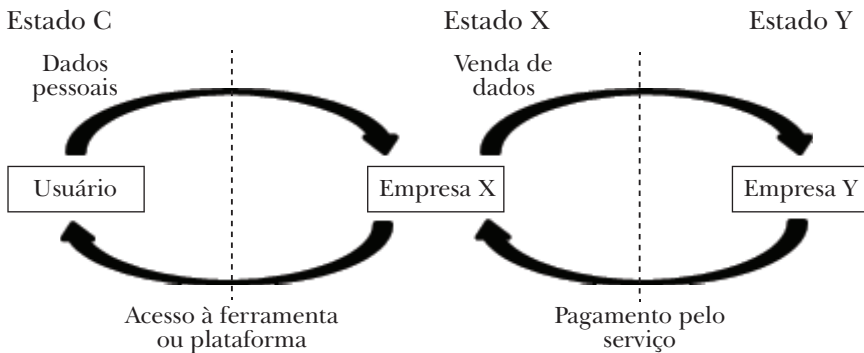
⁴⁰ BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what’s “user involvement” got to do with it? *Intertax* vol. 47, n. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019, p. 17.

⁴¹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. vol. 1, p. 110.

Algo semelhante ocorre com o serviço de venda, licenciamento ou qualquer forma de alienação, a terceiros não relacionados, de dados coletados de usuários da interface digital⁴². Em certos casos, essas informações são coletadas à medida que os usuários geram conteúdo para ser compartilhado com outros usuários, a exemplo do que ocorre com as redes sociais. Em outros, como no uso de interfaces de pesquisa em certos bancos de dados, o *software* fornece o produto final solicitado pelo usuário, baseado nas instruções e parâmetros incluídos por este nos campos de busca, mas, ao mesmo tempo, coleta, armazena e analisa os dados deixados pelo usuário de maneira voluntária ou compulsória durante o uso do *software*⁴³.

A partir da coleta dos dados, estes podem ser usados internamente para incrementar o funcionamento de plataformas, algoritmos ou *softwares*, customizar serviços prestados ou viabilizar novas atividades, inclusive a de publicidade, acima comentada⁴⁴. Exemplo interessante é o pacote de direção autônoma da Tesla, cujos algoritmos são “treinados” pela compilação de dados de uso dos adquirentes dos veículos comercializados pela empresa, dados esses que são estocados em nuvem e compartilhados com os demais veículos⁴⁵.

Ou os dados podem, ainda, ser disponibilizados para terceiros, configurando um serviço digital novo. Adaptando-se o esquema exibido acima, ter-se-ia o seguinte:



⁴² OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 26.

⁴³ ZHU, Yansheng. Proposed changes to the UN Model tax convention dealing with the cyber-based services. *Report to the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters*. Geneva: United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2014, p. 4-5.

⁴⁴ COLLIN, Pierre; COLLIN, Nicolas. *Task force on taxation of the digital economy: report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, 2013, p. 41-42.

⁴⁵ MARR, Bernard. The amazing ways Tesla is using artificial intelligence and big data. *Forbes*, 08 de jan. de 2018. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2018/01/08/the-amazing-ways-tesla-is-using-artificial-intelligence-and-big-data/?sh=71e392604270>. Acesso em: 04 fev. 2021.

A alienação dos dados de usuários permite a diversificação das fontes de renda do negócio: (i) pela cobrança do usuário de uma taxa para permitir o acesso à interface ou à ferramenta digital (*subscription-based revenue*); e/ou (ii) pela venda, licenciamento ou qualquer forma de alienação dos dados coletados (*selling of user data and customized market research*). É possível, igualmente, que a venda, licenciamento ou qualquer forma de alienação de dados esteja associada a um serviço de publicidade *on-line*, caso em que constituirá fonte de renda distinta da disponibilização dos dados a terceiros (*advertising-based revenue*).

Esses dois serviços são os mais pervasivos entre os serviços digitais, pois podem ser associados aos demais, ainda que com algumas variações. Tomem-se exemplificativamente os serviços de pesquisa *on-line*, os quais permitem que os usuários realizem pesquisa na internet por páginas na web ou informação hospedada em interfaces digitais⁴⁶. Esses serviços podem cobrar uma taxa dos seus usuários para permitir o acesso, mas podem também ser monetizados por meio da disponibilização de espaço para publicidade e pela venda, licenciamento ou qualquer forma de alienação de dados de usuários. O mesmo pode ser dito a respeito de aplicativos e jogos *on-line*, os quais muitas vezes são disponibilizados de maneira gratuita aos usuários, e suas receitas decorrem basicamente da inserção de publicidade paga pelos anunciantes⁴⁷.

Muito semelhante é o funcionamento das redes sociais, definidas como plataformas disponíveis em interfaces digitais que possuem o objetivo de facilitar a interação entre usuários ou entre usuários e conteúdo produzido por outros usuários⁴⁸. Nesse conceito se incluem não apenas redes sociais (como Facebook e Instagram) e profissionais (como LinkedIn), mas também sites de relacionamento, plataformas de *micro-blogging*, de compartilhamento de imagens ou de vídeos, de compartilhamento de avaliações de clientes, além de plataformas de ligações ou de envio de mensagens *on-line*⁴⁹. Novamente, ainda que possa ser cobrada uma taxa pela utilização, a viabilidade econômica do serviço pode basear-se sobretudo na publicidade ou venda de dados de usuários.

Vale ainda mencionar aos serviços de fornecimento de conteúdo digital, assim entendidos os meios de fornecimento automatizado de conteúdo digital, seja por meio de *streaming*, seja por acesso ou *download* de conteúdo digital (*e.v.* de livros, música, vídeos, textos, jogos, aplicativos, programas de computador, *softwa-*

⁴⁶ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 26.

⁴⁷ DIAS, Karem Jureidini; BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativos e jogos: tributação. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 144.

⁴⁸ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 27.

⁴⁹ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 27.

res, jornais e revistas *on-line*, bibliotecas virtuais e bancos de dados *on-line*)⁵⁰. Os rendimentos desses serviços podem decorrer diretamente do usuário, em um sistema de cobrança por assinaturas, ou de um dos demais serviços digitais comentados, nomeadamente publicidade digital e venda ou licenciamento de dados de usuários. É comum, inclusive, que o acesso à plataforma digital seja gratuito, mas o usuário seja obrigado a assistir a publicidades periódicas, a menos que adquira “assinaturas premium”. É o caso de serviços prestados por YouTube, Crunchyroll, Twitch, entre outros.

Para finalizar, é preciso esclarecer que o serviço de *cloud computing* foi propositalmente deixado de fora do presente estudo, pois sua análise, com os três tipos de contratação (*Infrastructure as a Service – IaaS*, *Platform as a Service – PaaS* e *Software as a Service – SaaS*) e seus impactos tributários, não seriam possível dentro dos exíguos limites do artigo.

As utilidades dos dados de usuários, tratadas acima, às quais diversas outras poderiam ser adicionadas, demonstram a importância desse “ativo intangível” para os serviços digitais. Esclarecidas as diversas maneiras pelas quais as empresas que os prestam podem gerar valor e auferir renda, cabe agora ver de que maneira elas são alcançadas pelas regras de retenção na fonte, especificamente aquelas presentes na legislação brasileira.

3. Imposto de Renda Retido na Fonte de não residentes

A legislação brasileira sobre tributação de não residentes carece de um tratamento sistematizado. Inobstante a falta de sistematicidade, é possível divisar regimes tributários diferentes conforme a intensidade da atuação em território nacional e a origem do rendimento tributado. Neste artigo, serão tratados dois deles: o regime geral de retenção na fonte e o regime específico para ganhos de capital de fonte de produção brasileira.

3.1. Regime de retenção na fonte

O regime de retenção na fonte, como mecanismo de tributação dos rendimentos de não residentes, vem sendo adotado pela legislação brasileira há muito tempo, como se depreende do art. 99 do Decreto-lei n. 5.844/1943. O regime encontra também fundamento no próprio art. 43 do CTN, o qual, ao tratar do fato gerador do imposto sobre a renda, define-o como sendo a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica (i) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; ou (ii) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na hipótese anterior.

Na primeira hipótese, que corporifica a teoria da renda-produto, considera-se renda o fruto periódico de uma fonte permanente, ao passo que a segunda

⁵⁰ OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint*. Paris: OECD Publishing, 2020, p. 28.

hipótese decorre da teoria da renda-acrécimo, identificada por meio da comparação da situação patrimonial do contribuinte em dois momentos distintos⁵¹. Segundo lição de Luís Eduardo Schoueri, o art. 43 do CTN, ao adotar ambas as teorias econômicas da renda, permitiu a tributação de qualquer acréscimo patrimonial, assim como de rendimentos em que não seja possível demonstrar o efetivo acréscimo⁵².

Como a renda-produto não exige uma comparação de patrimônio em dois momentos, permite-se a tributação de forma isolada e instantânea, sem considerar o rendimento em conjunto com os demais acréscimos e decréscimos experimentados pelo contribuinte⁵³. Exemplo clássico de tributação instantânea é justamente o rendimento do não residente mediante retenção na fonte, em que a administração tributária teria mais dificuldade de obter informações precisas e completas sobre o comportamento patrimonial do beneficiário do rendimento, além de elevadas despesas de *compliance* para o não residente que tivesse que reportar suas informações ao Fisco brasileiro.

Esse tratamento diferenciado conferido ao não residente não entra em conflito com o princípio da isonomia tributária, pois, como esclarece Luís Eduardo Schoueri, contribuintes que atuam em mercados distintos estão submetidos a riscos completamente díspares, não se podendo afirmar que estejam em situação equivalente⁵⁴.

O conceito de não residente é obtido, em princípio, por exclusão, isto é, depois de analisadas as condições da legislação doméstica para que uma pessoa física ou jurídica seja considerada residente, todos aqueles que não preencherem essas condições serão considerados não residentes⁵⁵. O art. 97 do Decreto-lei n. 5.844/1943, assim como o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR, apenas indicam que estão sujeitos à retenção na fonte as pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior, sem mencionar, contudo, o que indica a residência ou o domicílio no Brasil.

⁵¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 243.

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 246.

⁵³ SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário – princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudo em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 7.

⁵⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e o comércio eletrônico. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 16. São Paulo: Dialética, 2001, p. 152.

⁵⁵ UTUMI, Ana Claudia. O não-residente na legislação do Imposto de Renda. In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. vol. 5, p. 138.

Os critérios para identificação do domicílio das pessoas naturais e jurídicas encontram-se nos arts. 70 e 75, IV, do Código Civil. Para as pessoas naturais, será o lugar onde estabelecerem sua residência com ânimo definitivo; para as pessoas jurídicas, será o local eleito em seus estatutos ou atos constitutivos e, na ausência de especificação, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações. Logo, domicílio e residência, no Direito Civil, não se confundem. Já no âmbito da legislação tributária, os conceitos de “residência” e “domicílio” são empregados como sinônimos para indicar a pessoa física ou jurídica que se sujeita à tributação no país em razão de sua permanência⁵⁶. Inicialmente, haveria correspondência entre o conceito de residência ou domicílio fiscal e o conceito civilista comentado, pois o art. 127 do CTN permite que o contribuinte eleja seu local de domicílio. Porém, o inciso II dispõe que, não havendo eleição, o local em que se considera domiciliado o contribuinte será o de sua residência habitual, para pessoas físicas. Para as pessoas jurídicas, será o local de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que deram origem à obrigação tributária, o local do estabelecimento. O § 1º do mesmo artigo prevê, ainda, a possibilidade de se considerar como domicílio fiscal o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação, quando não for aplicável qualquer dos conceitos de residência habitual, sede ou estabelecimento.

Percebe-se, então, que os critérios da legislação tributária nem sempre serão coincidentes com aqueles da legislação privatista. Havendo divergência, deve prevalecer o domicílio fiscal para fins de identificação do residente ou não residente, pois é a residência fiscal que legitima um Estado a tributar uma pessoa em bases universais⁵⁷. Já aqueles que não satisfizerem as condições para configuração de domicílio no Brasil serão enquadrados no conceito de não residentes, sujeitando-se ao regime de retenção do imposto sobre a renda na fonte, conforme os arts. 741 e 748 do RIR/2018:

“Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:

I – pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior; [...]

Art. 744. Os rendimentos, os ganhos de capital e os demais proventos *pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País*, a pessoa física ou jurídica residente no exterior, ficam sujeitos à incidência na fonte, à alíquota de quinze por cento, quando não tiverem tributação específica prevista neste Capítulo, inclusive nas seguintes hipóteses.”

⁵⁶ UTUMI, Ana Claudia. O não-residente na legislação do Imposto de Renda. In: TÔRRES, Helene Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. vol. 5, p. 133.

⁵⁷ UTUMI, Ana Claudia. O não-residente na legislação do Imposto de Renda. In: TÔRRES, Helene Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. vol. 5, p. 134.

O art. 741 se refere expressamente a “renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País”, ao passo que o art. 744, ao definir o momento da retenção do imposto, menciona os rendimentos, ganhos de capital e demais proventos “pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, por fonte situada no País, a pessoa física ou jurídica residente no exterior”. Conforme entende a doutrina⁵⁸, o primeiro dispositivo exige que a fonte de produção esteja localizada no território brasileiro, enquanto o segundo se traduz em requisito de que a fonte de pagamento esteja localizada no Brasil.

Fonte de produção e fonte de pagamento são conceitos que não se confundem e merecem a devida distinção. A chamada fonte de produção, econômica ou objetiva indica o lugar em que é exercida a atividade geradora da renda, o lugar onde estão os fatores de produção empregados no desenvolvimento da atividade, ou mesmo os bens ou direitos de que provém a renda⁵⁹. Diversos critérios podem ser utilizados pela lei interna para identificar a fonte de uma categoria reidual⁶⁰. Tomando-se como exemplo os rendimentos da prestação de serviços, a fonte poderia ser o local onde eles são prestados, onde os serviços produzem seus efeitos, onde o contrato é assinado, onde o contrato é executado, ou, ainda, onde vigem as leis que regem o contrato⁶¹.

De outro lado, a chamada fonte de pagamento, financeira ou subjetiva designa a origem dos recursos pagos ao beneficiário estrangeiro⁶². A escolha da fonte de pagamento como critério legítimo para exercício do poder de tributar decorre da circunstância de que ao recebimento de um rendimento pelo beneficiário no exterior corresponde a redução do patrimônio de um titular em outro Estado. Como este último Estado sofrerá uma redução nos bens e direitos sobre os quais exerce sua soberania, justifica-se a conexão do rendimento com sua jurisdição. Impende ressaltar, porém, que o conceito de fonte de pagamento não deve ser entendido como aquele que simplesmente efetuou o mero fluxo financeiro, mas, sim, como o titular do patrimônio ao qual são imputáveis os respectivos pagamentos⁶³.

⁵⁸ XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 269.

⁵⁹ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do Imposto de Renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. vol. 10, p. 112.

⁶⁰ CAVALCANTI, Flávia. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 115.

⁶¹ CAVALCANTI, Flávia. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013, p. 115.

⁶² ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do Imposto de Renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. vol. 10, p. 112.

⁶³ SANTOS, Ramon Tomazela. As pensões nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda celebrados pelo Brasil – análise do artigo 18 da Convenção Modelo da OCDE. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, 2015, p. 133.

Muito se discute na doutrina se qualquer dos tipos de fonte seria suficiente para provocar a incidência do imposto sobre a renda retido na fonte. Heleno Tôrres defende que o único critério relevante para estabelecer a efetiva conexão entre a renda e o território da pessoa tributante é a localização da fonte de produção⁶⁴. Segundo o autor, não se pode confundir a regra de incidência do imposto sobre a renda, que toma o não residente como contribuinte, com a regra atributiva de responsabilidade tributária à fonte de pagamento, a qual depende do aperfeiçoamento da hipótese da primeira⁶⁵. No mesmo sentido, Gerd Willi Rothmann adotou a interpretação de que a legislação brasileira exigiria, como regra, que estivessem em território brasileiro, cumulativamente, a fonte de produção e a fonte de pagamento. Ou seja, além de o bem, atividade ou negócio estar localizado nos limites das fronteiras nacionais, é preciso que a fonte de pagamento também seja brasileira⁶⁶.

Vale ressaltar, contudo, que essa interpretação não é unânime. Luciana Rosanova Galhardo, por exemplo, tomando como base os arts. 743 e 745 do RIR/1994 (correspondentes aos arts. 741 e 748 do RIR/2018), entende que a fonte pagadora brasileira já era elemento de conexão suficiente, sendo irrelevante para as autoridades fiscais o local da produção dos rendimentos ou da prestação dos serviços⁶⁷. Alberto Xavier, mesmo concluindo que o mais importante é a fonte de pagamento estar localizada no Brasil, pois do contrário não seria possível o *enforcement* das regras tributárias, admite a existência de casos em que a lei torna desnecessário perquirir sobre a localização da fonte de produção, bastando que o responsável pelo fluxo financeiro seja residente no Brasil⁶⁸.

De fato, existem situações em que a lei se contenta com a localização da fonte de pagamento em território brasileiro. É o caso da prestação de serviços por residentes no exterior, para os quais a Lei n. 9.779/1999 possui regra específica. Segundo o art. 7º deste ato normativo, os rendimentos da prestação de serviços pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior sujeitam-se à incidência do IRPJ retido na fonte à alíquota de 25%.

⁶⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 94.

⁶⁵ Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 94.

⁶⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do Imposto de Renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. vol. 10, p. 113.

⁶⁷ GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e Imposto de Renda na Fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 31. São Paulo: Dialética, 1998, p. 39.

⁶⁸ XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*, 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 518.

Não é preciso, no âmbito deste estudo, tomar posição a respeito do elemento de conexão suficiente para provocar a tributação, se exclusivamente a fonte de pagamento ou se esta deve ser cumulativa com a fonte de produção. O que se busca é verificar se a fonte de pagamento é critério adequado para tributar a renda produzida pelos serviços digitais. Assim, partindo-se da premissa de que a fonte de pagamento é suficiente, importa saber o que significam crédito, entrega, pagamento, emprego ou remessa, já que são elementos nucleares do critério temporal do imposto sobre a renda.

Para tanto, deve-se partir do art. 43 do CTN, já aludido acima, o qual exige, para considerar-se ocorrido o fato gerador do imposto, que a renda esteja disponível para o beneficiário. Essa condição imposta pela lei complementar se estende a toda e qualquer hipótese de incidência desse tributo, abrangendo, portanto, o imposto cobrado na fonte⁶⁹. Outrossim, Gilberto de Ulhôa Canto salienta que as formas verbais utilizadas pelo legislador deixam claro que só se torna obrigatória a retenção do imposto diante de um *facere* da fonte de pagamento, que age por uma das maneiras escolhidas para exteriorização do fato gerador⁷⁰ e que configuram também disponibilidade para o beneficiário. E como as formas verbais são todas ativas, e o vencimento do prazo independe de qualquer atuação da fonte, o fato de a obrigação ser exigível ainda não obriga à retenção⁷¹. É preciso, em suma, atuação da fonte mais exigibilidade da obrigação.

Com base nessas premissas, e iniciando-se pelo conceito de “pagamento”, este é definido pelo art. 304 do Código Civil como o ato jurídico de extinção da obrigação. Não por outro motivo, o pagamento é elencado pelo art. 156 do CTN como hipótese de extinção do crédito tributário. E como a configuração do pagamento depende da exigibilidade da obrigação, não bastam para considerar ocorrido o fato gerador a simples antecipação da liquidação de dívida futura ou de dívida ainda não vencida, casos em que o beneficiário não teria ainda adquirido o direito ao pagamento⁷².

Já em relação ao conceito de “crédito”, após período de divergência entre contribuintes e Fisco, em que este considerava ocorrido o fato gerador com o simples lançamento contábil nominal ao beneficiário⁷³, o entendimento prevalente

⁶⁹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Os importantes conceitos de pagamento, crédito, remessa, entrega e emprego da renda (a propósito do Imposto de Renda na Fonte e de lucros de controladas e coligadas no exterior). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 22, cópia digital. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 4.

⁷⁰ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1975, p. 376.

⁷¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1975, p. 377.

⁷² OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Os importantes conceitos de pagamento, crédito, remessa, entrega e emprego da renda (a propósito do Imposto de Renda na Fonte e de lucros de controladas e coligadas no exterior). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 22, cópia digital. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 11.

⁷³ Cf.: Solução de Divergência COSIT n. 26/2013; Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 8/2014; Solução de Consulta COSIT n. 153/2017.

firmou-se no sentido de ser necessário não apenas o reconhecimento em rubrica de contas a pagar, mas também que os valores já sejam exigíveis pela parte credora⁷⁴.

Quanto à remessa, à entrega e ao emprego, Ricardo Mariz de Oliveira esclarece que eles correspondem, no fundo, a maneiras ou espécies de efetivação do pagamento, tanto que foram omitidos em leis tributárias mais recentes, as quais se referem apenas ao pagamento e ao crédito⁷⁵. Não obstante, é possível diferenciá-los conceitualmente da seguinte maneira: a remessa é termo reservado normalmente para transferência de moeda para o exterior, por isso consiste no envio de dinheiro para o beneficiário localizado em outro país; entrega é o ato físico de passar o dinheiro em mãos ao beneficiário ou ao seu representante; e o emprego significa o uso do dinheiro em nome e por conta do beneficiário, em finalidade de interesse deste⁷⁶. Todas essas definições são perfeitamente condizentes com a exigência contida na legislação complementar de que a renda esteja disponível, jurídica ou economicamente.

3.2. Regime de tributação do ganho de capital do não residente

Em tempos passados, a legislação do imposto sobre a renda determinava a submissão dos ganhos de capital do não residente ao regime de retenção na fonte tal qual os outros rendimentos por ele auferidos de fonte brasileira (*e.v.* dos arts. 97 do Decreto-lei n. 5.844/1943, 30 da Lei n. 2.354/1954 e 77 da Lei n. 3.470/1958).

A entrada em vigor da Lei n. 9.249/1995 modificou o tratamento desses rendimentos e os ganhos de capital auferidos pelo residente ou domiciliado no exterior passaram a obedecer às mesmas regras de apuração e tributação aplicáveis aos residentes no País (art. 18). Àquela época, o imposto era calculado pela aplicação de alíquota fixa de 15% sobre a base de cálculo, devendo ser recolhido pelo alienante até o último dia do mês subsequente àquele em que os rendimentos fossem percebidos. Quer isso dizer que, mesmo que o alienante fosse estrangeiro, a fonte pagadora no Brasil não era mais responsável pela retenção e recolhimento do tributo.

Consoante lições de Gerd Rothmann, a justificativa para essa mudança normativa foi o reconhecimento de que a tributação do ganho de capital depende de um procedimento prévio de apuração, com a fixação do custo de aquisição do

⁷⁴ Cf. REsp n. 1.864.227/SP, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 18.08.2020.

⁷⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Os importantes conceitos de pagamento, crédito, remessa, entrega e emprego da renda (a propósito do Imposto de Renda na Fonte e de lucros de controladas e coligadas no exterior). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 22, cópia digital. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 13.

⁷⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Os importantes conceitos de pagamento, crédito, remessa, entrega e emprego da renda (a propósito do Imposto de Renda na Fonte e de lucros de controladas e coligadas no exterior). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 22, cópia digital. Belo Horizonte: Fórum, 2006, p. 13.

bem ou direito e do seu valor de alienação⁷⁷. Em contrapartida, quando o beneficiário do rendimento residia no exterior, tornava-se problemática a fiscalização e arrecadação do imposto pela administração tributária, a qual, em razão do princípio da territorialidade em sentido formal, não poderia atuar no território de outro Estado. O Brasil já experimentava, então, alguns dos desafios que mais tarde seriam potencializados na era da economia digital.

Em razão das dificuldades decorrentes da equiparação do ganho de capital do não residente, durante o processo de conversão da Medida Provisória n. 135, de 30 de outubro de 2003, a qual disciplinava o regime não cumulativo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, foi inserido o art. 26 no que passou a ser a Lei n. 10.833/2003, com a seguinte redação:

“Art. 26. O adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, ou o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior, fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital a que se refere o art. 18 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, auferido por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil.”

Desse enunciado podem ser extraídas duas situações distintas, uma em que apenas o alienante é residente no exterior e outra em que tanto alienante quanto o adquirente residem fora do território nacional. Em ambas o bem ou direito alienado está localizado no Brasil. Na primeira hipótese, a solução era simples: como o adquirente reside no Brasil, este foi reinserido como responsável pela retenção e recolhimento, o que não representa maiores problemas pois tanto a fonte de produção quanto a fonte de pagamento estariam em território nacional. Contudo, na segunda hipótese, como não haveria fonte de pagamento brasileira e de bens outros que pudessem ser apreendidos pelo Fisco para responder pelo crédito, a solução do legislador foi a atribuição de responsabilidade tributária ao procurador.

Esse dispositivo foi alvo de diversas críticas doutrinárias, dentre as quais merece destaque, porque será retomada mais à frente, a possível violação ao art. 128 do CTN. O dispositivo é relevante ao exigir vinculação do terceiro com o fato gerador da obrigação tributária, impondo limites à liberdade do legislador de compor o critério pessoal da regra de incidência do tributo. Porém não é qualquer relação que justifica a escolha.

Segundo Geraldo Ataliba, deve existir um vínculo fático de significação econômica suficiente com o contribuinte ou com o fato nuclear da hipótese de incidência, de modo a permitir ao responsável ressarcir-se do valor pago junto ao

⁷⁷ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do Imposto de Renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. vol. 10, p. 120.

contribuinte⁷⁸. Assim, seja porque o responsável é detentor de dinheiros do contribuinte e entrega parte destes ao Fisco, seja porque conta com meios expeditos, ágeis e céleres para reaver a quantia que antecipou, o importante é que o terceiro não assuma o ônus do tributo, tendo seu patrimônio reduzido⁷⁹. Por esse motivo, Gerd Rothmann entendeu que o procurador não poderia ser inserido como responsável porque não possui qualquer relação com o fato jurídico, já que não participa da alienação do bem ou ativo⁸⁰.

Por outro lado, a atribuição de responsabilidade ao procurador poderia ser justificada pela exigência da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de que a entidade domiciliada no exterior possua inscrição no CNPJ quando for titular, no País, de direitos sobre imóveis, veículos, embarcações, aeronaves, contas-correntes bancárias, aplicações no mercado financeiro ou de capitais ou participações societárias constituídas fora do mercado de capitais (art. 4º, XV, *a*, da IN RFB n. 1.863/2018). É que, para a entidade domiciliada no exterior, o representante indicado na sua inscrição deverá ser seu procurador ou representante legalmente constituído no Brasil, com poderes para administrar os bens e direitos da entidade no País e representá-la perante a Receita Federal (art. 7º, § 1º). Logo, como o estrangeiro titular desses bens e direitos já deveria ter um procurador ou representante legal constituído, a nova regra, em tese, não geraria maiores entraves aos investimentos externos.

Foge ao objetivo deste estudo uma análise mais aprofundada das diversas críticas endereçadas à atribuição de responsabilidade ao procurador, ou sobre sua constitucionalidade. Basta ter-se em mente que a ausência de uma fonte de pagamento apresentou sérias dificuldades para a eficácia das normas tributárias, exigindo soluções criativas e bastante criticáveis por parte do legislador. O surgimento dos novos modelos de negócios viabilizados pela digitalização da economia, então, representa nível muito maior de desafios, colocando à prova as regras brasileiras comentadas. É o que se passa a analisar no tópico seguinte.

4. As limitações da retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte na tributação dos serviços digitais

Tributos retidos na fonte vêm sendo indicados como uma ferramenta corretiva para as dificuldades arrecadatórias enfrentadas por países no mundo todo, pois contornariam as limitações decorrentes da necessidade de presença física

⁷⁸ ATALIBA, Geraldo. Sujeição direta e indireta – responsabilidade tributária – destinatário legal tributário – aspecto pessoal da hipótese de incidência. *Revista de Direito Público* vol. 29. São Paulo: RT, 1974, p. 249.

⁷⁹ ATALIBA, Geraldo. Sujeição direta e indireta – responsabilidade tributária – destinatário legal tributário – aspecto pessoal da hipótese de incidência. *Revista de Direito Público* vol. 29. São Paulo: RT, 1974, p. 250.

⁸⁰ ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do Imposto de Renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. vol. 10, p. 134.

significativa atualmente prevista nos tratados internacionais para evitar a bitribuição da renda⁸¹.

De fato, algumas operações relacionadas à economia digital ainda podem ser alcançadas pelo regime, a saber: pagamentos pelo uso de redes sociais, plataformas de pesquisa, cursos de ensino *on-line*, jogos *on-line*, *cloud computing* e quaisquer outros serviços em que o usuário seja o consumidor final do serviço digital; compras dentro de aplicativos; pagamentos por publicidade *on-line* quando o anunciante for residente no Brasil; pagamentos pela aquisição de dados de usuários, quando o adquirente for residente no Brasil; aquisição de bens ou serviços em *marketplaces* por residente no Brasil; além de tantos outros. O que todas elas possuem em comum é o fato de que quem consome o serviço possui residência em território brasileiro. Porém, não é esse sempre o caso e parte considerável da renda produzida pelas empresas digitais com base nos dados de usuários brasileiros pode permanecer fora do alcance do IRRF.

Em primeiro lugar, porque se um dos maiores efeitos da economia digital é o acesso a qualquer mercado consumidor sem a necessidade de presença física, regras de retenção da fonte podem ser facilmente circundadas. Esse grupo de normas não se mostra adequado diante do caráter bifacetado ou multilateral dos serviços digitais, pelo qual os diferentes grupos de usuários contratam serviços diferentes e sequer precisam estar na mesma jurisdição. Assim, quem consome os serviços de maior remuneração (ou os únicos remunerados) não é necessariamente o mesmo consumidor residente no Brasil de um serviço não remunerado.

Na contratação de serviços de publicidade *on-line* prestados pelo Facebook, por exemplo, não se pode afirmar que o patrimônio dos usuários da rede social foi diminuído para que os rendimentos dos serviços fossem pagos. Sobretudo porque esses usuários acessam a plataforma gratuitamente. Cabe, neste ponto, lembrar o quanto mencionado acima de que a empresa pode oferecer o acesso à rede social sem qualquer tarifa de assinatura, compensando-se com a cobrança dos anunciantes pela disponibilização de espaço publicitário. A utilização da rede social em si, se fosse remunerada, seria alcançada pelo IRRF; como normalmente não há tal cobrança, a renda gerada com base nas informações pessoais coletadas dos usuários brasileiros só será alcançada pelo imposto sobre a renda se o contratante for residente no Brasil.

Igualmente, na publicidade disponibilizada em ferramentas de pesquisa, como Google, o consumidor do serviço de busca não se confunde com o consumidor do serviço publicitário. Um usuário do segundo paga ao operador da plataforma para aparecer na lista de resultados de pesquisa sempre que um usuário do primeiro grupo insere determinadas palavras-chave⁸². A transação, então, é tipi-

⁸¹ BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy. *WU International Taxation Research Paper Series* vol. 2015 – 14. Wien: Wirtschaftsuniversität Wien University of Economics and Business, 2015, p. 6.

⁸² Jochimsen-von Gfug, Claus; BALL, Andreas; BERBERICH, Jens; ARJES, André. *Does Bavaria introduce withholding tax for digital advertising services?* KPMG, 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/pt-br/issues-and-insights/articlespublications/2019/01/does-bavaria-introduce-withholding-tax-for-digital-advertising-services.html>

camente processada por um programa de computador que dispensa participação humana⁸³.

Em ambas as situações, não há dúvidas de que a empresa digital experimenta um acréscimo de riqueza, mas essa riqueza envolve partes de uma relação jurídica que se processa totalmente fora do território nacional.

Em segundo lugar, porque a remuneração desses serviços não se subsume aos conceitos de pagamento, crédito, remessa, entrega ou emprego. Com efeito, tomando-se novamente o exemplo da rede social, não há pagamento por parte do seu usuário, o qual sequer compõe a relação jurídica decorrente do contrato de publicidade *on-line* e, portanto, não pratica ato que provoque a extinção de uma obrigação. Da mesma forma, o usuário não credita valor algum em benefício do residente no exterior, remete moeda ao exterior, entrega dinheiro em mãos para o beneficiário ou seu representante, nem utiliza em finalidade de interesse do beneficiário, em nome e por conta deste. Portanto, sequer incidiria o art. 748 do RIR/2018. Quem se enquadra em algum desses conceitos é o consumidor do outro serviço, como de publicidade, mas que não poderá ser identificado como uma fonte de pagamento brasileira.

A situação é análoga àquela vislumbrada pelo legislador quanto ao ganho de capital decorrente de operações em que alienante e adquirente são residentes no exterior. Sabe-se que existe um acréscimo de riqueza (realizado, inclusive), mas a dificuldade reside em como alcançá-la, já que o fluxo de patrimônio de uma pessoa para outra se opera fora do território nacional. Só que solução encontrada para a tributação do ganho de capital já enfrentava impedimentos jurídicos e práticos, quando o ativo alienado se encontrava no Brasil. Portanto, muito mais problemática seria a atribuição de responsabilidade a terceiro para viabilizar a tributação da renda do não residente, já que os dados são coletados e transmitidos pela internet, sequer podendo-se afirmar com certeza que eles “se encontram” dentro da jurisdição brasileira.

Ademais, diferentemente daquela situação, em que muitas vezes o não residente já deveria ter um procurador constituído, o tomador do serviço digital não teria necessariamente que atuar no País, ainda que de forma isolada, para justificar a existência de um procurador. Sua efetiva atuação na economia brasileira será ditada por fatores de mercado.

Por fim, mesmo que se considerasse existente uma fonte de pagamento no território brasileiro, o avanço tecnológico permite que a regra seja circundada pela utilização de moedas digitais. O sucesso de um tributo retido na fonte depen-

kpmg/de/en/home/insights/2019/03/withholding-tax-for-digital-advertising-services.html. Acesso em: 20 jan. 2021.

⁸³ Jochimsen-von Gfug, Claus; BALL, Andreas; BERBERICH, Jens; ARJES, André. *Does Bavaria introduce withholding tax for digital advertising services?* KPMG, 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/de/en/home/insights/2019/03/withholding-tax-for-digital-advertising-services.html>. Acesso em: 20 jan. 2021.

de de dois fatores: da capacidade de *enforcement* das autoridades públicas, isto é, da sua capacidade de sancionar e aplicar coercitivamente a legislação, poder esse cujo exercício não pode ocorrer no território de outro Estado, sob pena de violação à sua soberania⁸⁴; e da atribuição do dever de recolhimento do tributo a terceiros, como instituições financeiras⁸⁵. Ocorre que a tecnologia da informação e da comunicação permitiu o surgimento das criptomoedas, as quais, se usadas para pagamento das operações *on-line*, não permitiria a retenção e recolhimento pelo terceiro responsável⁸⁶.

Conforme o Comunicado n. 31.379/2017 do Banco Central, que contém alertas sobre os riscos decorrentes de operações de guarda e negociação das moedas virtuais, as criptomoedas não são emitidas nem garantidas por qualquer autoridade monetária e seu valor decorre exclusivamente da confiança conferida pelos indivíduos ao seu emissor. Elas não se confundem com as moedas eletrônicas, definidas pelo art. 6º, VI, da Lei n. 12.865/2013 como recursos armazenados em dispositivo ou sistema eletrônico que permitem ao usuário final efetuar transação de pagamento.

Entre as características das criptomoedas podem ser citadas as seguintes⁸⁷: (i) são emitidas em meio digital e sua existência está pouco ou nada comprometida por vontade de uma autoridade ou agente público ou privado; (ii) estão disponíveis a partir de qualquer local com acesso à internet; utilizam criptografia para garantir a segurança da transação entre remetente e destinatário; (iii) independem da autorização de qualquer autoridade ou instituição; (iv) preservam o sigilo sobre a identidade dos usuários.

Em tese, o momento da transformação da moeda de curso forçado para a criptomoeda seria uma transação identificável pelas autoridades fazendárias. Tanto que a Secretaria da Receita Federal do Brasil considera que essa operação consiste na aquisição de um novo bem, o qual deve ser declarado na ficha “outros bens e direitos”, pois se equipara a um ativo financeiro, e registrado pelo valor de aquisição⁸⁸.

⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coord.). *Transparência fiscal internacional: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FiscoSoft, 2013, p. 502.

⁸⁵ SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André. Tax sovereignty and digital economy in post-BEPS times. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (Ed.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017, p. 41.

⁸⁶ SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André. Tax sovereignty and digital economy in post-BEPS times. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (Ed.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017, p. 41.

⁸⁷ KADAMANI, Rosine. Criptomoedas são moedas? In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 206-207.

⁸⁸ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. *Imposto sobre a Renda – pessoa física – perguntas e respostas*. Exercício 2020. Ano-calendário 2019, Pergunta 445, p. 186.

Contudo, uma vez realizada a conversão da moeda de curso forçado em criptomoeda, o titular poderia utilizar esse ativo digital em inúmeras transações através da internet sem precisar convertê-lo novamente em moeda emitida por uma autoridade monetária⁸⁹. Além de não haver qualquer intervenção das autoridades tributárias nas operações com criptomoedas, o pagador e o beneficiário podem permanecer anônimos na relação⁹⁰, impedindo a identificação dos possíveis contribuintes do imposto sobre a renda e das fontes de pagamento.

Deve-se reconhecer que, em momento futuro, quando ocorrer a conversão da criptomoeda de volta para moeda de curso forçado, poderá haver ganho de capital a ser apurado⁹¹, cuja tributação seria, então, submetida à retenção na fonte da mesma forma que os ganhos realizados com a venda de quaisquer outros bens ou direitos. Ocorre que essa seria riqueza diversa daquela tratada acima, decorrente dos serviços digitais, e já reduzida em função do pagamento por esses serviços.

Além disso, mesmo quando os serviços digitais forem prestados a consumidor brasileiro, que reuniria também a condição de fonte pagadora, ainda assim haveria sérias dificuldades para que a administração tributária identificasse o sujeito passivo e pudesse cobrar o tributo. Esse problema não deve ser subestimado, pois o mercado de criptomoedas apresentou crescimento significativo nos últimos anos, chegando a movimentar R\$ 8,3 bilhões somente no ano de 2017⁹².

Por tudo isso, o regime de retenção na fonte poderia ser associado a outras medidas discutidas em âmbito internacional para lidar com os desafios da economia digital, como um tributo sobre o consumo de serviços digitais (*os digital services tax*), o *bit tax*, cuja base de cálculo é a quantidade de *bytes* usados por um *site*, ou a alocação formular de lucros por meio de tributação a nível de grupo, não mais por entidade. É possível que economia digital tenha provocado desafios tão formidáveis aos sistemas tributários nacionais e às regras de tributação internacional que nenhum país possa enfrentá-los sozinho e sem uma visão global das empresas digitais. A avaliação dos aspectos positivos e negativos dessas propostas é, porém, um ponto para outros estudos.

5. Conclusão

O Brasil possui um longo histórico de tributação de não residentes mediante a retenção do imposto sobre a renda na fonte. Esse mecanismo, durante quase um

⁸⁹ SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sérgio André. Tax Sovereignty and Digital Economy in Post-BEPS Times. In: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (Ed.). *Tax Sovereignty in the BEPS Era*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017, p. 41.

⁹⁰ FALCÃO, Tatiana. Tributação das criptomoedas: uma perspectiva comparada. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018, p. 222.

⁹¹ PISCITELLI, Tathiane. Criptomoedas e os possíveis encaminhamentos tributários à luz da legislação nacional. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 548.

⁹² PISCITELLI, Tathiane. Criptomoedas e os possíveis encaminhamentos tributários à luz da legislação nacional. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018, p. 537-538.

século, mostrou-se bastante eficiente na geração de receitas públicas, até porque a alíquota aplicável para a prestação de serviços é de 25% sobre o rendimento bruto. Talvez por isso o Brasil tenha desfrutado de posição relativamente confortável desde o início dos debates internacionais sobre os desafios da economia digital, quando o foco ainda era apenas o comércio eletrônico.

Ocorre que os novos modelos de negócios surgidos alteraram a maneira como grandes empresas digitais geram valor e auferem renda. O reconhecimento dos dados de usuários como poderoso ativo intangível foi um passo importante, sem o qual não seria possível discutir em bases sólidas a alocação do poder tributário entre os Estados. Por outro lado, acabaram demonstrando que parcela considerável da renda dessas empresas não é alcançada pelas regras tradicionais brasileiras, uma vez que não apenas a fonte de pagamento não pode ser localizada no território nacional, como não se faz presente nenhum dos elementos verbais utilizados pelo legislador para gerar a obrigatoriedade de retenção.

Isso significa que a retenção na fonte não é mais suficiente para garantir que a renda produzida em razão da exploração do mercado consumidor brasileiro será aqui tributada. Mostra-se indispensável um debate mais amplo sobre a conveniência e viabilidade jurídica de associação do regime atual a outras medidas que vêm sendo implementadas por outros países.

Referências bibliográficas

- AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. In: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ATALIBA, Geraldo. Sujeição direta e indireta – responsabilidade tributária – destinatário legal tributário – aspecto pessoal da hipótese de incidência. *Revista de Direito Público* vol. 29. São Paulo: RT, 1974.
- AVI-YONAH, Reuven. International taxation of electronic commerce. *Tax Law Review* vol. 52, fascículo 3. New York: New York University School of Law.
- BECKER, Johannes; ENGLISCH, Joachim. Taxing where value is created: what's 'user involvement' got to do with it? *Intertax* vol. 47, n. 2. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2019.
- BRADSHAW, Tim; KUCHLER, Hannah; STEEL, Emily. Twitter looks to mine user data to help sell advertising on other sites. *Financial Times*, 15 de out. de 2013. London: Financial Times Ltd., 2013.
- BRAUNER, Yariv; BAEZ, Andrés. Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: address the tax challenges of the digital economy. *WU International Taxation Research Paper Series* vol. 2015 – 14. Wien: Wirtschaftsuniversität Wien University of Economics and Business, 2015.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1975.

- CAVALCANTI, Flávia. *Contribuição ao estudo do estabelecimento permanente*. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito. Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013.
- COLLIN, Pierre; COLLIN, Nicolas. *Task force on taxation of the digital economy: report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy*, 2013.
- CUI, Wei. The superiority of the digital services tax over significant digital presence proposals. *National Tax Journal* vol. 72, n. 4. Washington: National Tax Association, 2019.
- DALE, Stephen. La numérisation de l'économie – quelques réflexions sur les conséquences pour les régimes de taxation et leur administration. *ERA Forum*. Trier: Europäische Rechtsakademie, 2018.
- DIAS, Karem Jureidini; BARBOSA, Fernanda Possebon. Publicidade em aplicativos e jogos: tributação. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- DORNELLES, Francisco Neves. O modelo da ONU para eliminar a dupla tributação da renda, e os países em desenvolvimento. In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli; MACHADO, Brandão; MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios tributários no direito tributário e comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 1988.
- EU COMISSÃO. *Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy*. Brussels: European Commission, 2018.
- FALCÃO, Tatiana. Tributação das criptomoedas: uma perspectiva comparada. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e Imposto de Renda na Fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 31. São Paulo: Dialética, 1998.
- GAOUA, Noah. Taxation of the digital economy: French reflections. *European Taxation* vol. 54, n. 1 (cópia digital). Amsterdam: IBFD, jan./2014.
- HERZFELD, Mindy. The case against BEPS: lessons for tax coordination. *Florida Tax Review* vol. 21, n. 1. Gainesville: University of Florida Press, 2017.
- HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale. Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy. *WU International Taxation Research Paper Series* vol. 2015 – 15. Wien: Wirtschaftsuniversität Wien University of Economics and Business, 2015.
- JOCHIMSEN-VON GFUG, Claus; BALL, Andreas; BERBERICH, Jens; ARJES, André. *Does Bavaria introduce withholding tax for digital advertising services?* KPMG, 2019. Disponível em: <https://home.kpmg/de/en/home/insights/2019/03/withholding-tax-for-digital-advertising-services.html>. Acesso em: 20 jan. 2021.
- KADAMANI, Rosine. Criptomoedas são moedas? In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.

- MARR, Bernard. The amazing ways Tesla is using artificial intelligence and big data. *Forbes*, 08 de jan. de 2018. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/bernardmarr/2018/01/08/the-amazing-ways-tesla-is-using-artificial-intelligence-and-big-data/?sh=71e392604270>. Acesso em: 04 fev. 2021.
- MONTALCINI, Fabio; SACCHETTO, Camillo. *Diritto tributario telematico*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2015.
- NAKAMURA, Leonard; SAMUELS, Jon; SOLOVEICHIK, Rachel. *Valuing “free” media in GDP: an experimental approach*. Philadelphia: Research Department, Federal Reserve Bank of Philadelphia, 2016.
- OECD. *Addressing the tax challenges of the digital economy*. Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.
- OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – report on pillar one blueprint: inclusive framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2020.
- OECD. *Tax challenges arising from digitalisation – interim report 2018*. Paris: OECD Publishing, 2018, p. 39.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Os importantes conceitos de pagamento, crédito, remessa, entrega e emprego da renda (a propósito do imposto de renda na fonte e de lucros de controladas e coligadas no exterior). *Revista Fórum de Direito Tributário* vol. 22, cópia digital. Belo Horizonte: Fórum, 2006.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. vol. 1.
- PETERSON, Andrea. Bankrupt RadioShack wants to sell off user data. But the bigger risk is if a Facebook or Google goes bust. *The Washington Post*, 26 de mar. de 2015. Washington: The Washington Post, 2015.
- PETRUZZI, Raffaele; BURIK, Svitlana. Addressing the tax challenges of the digitalization of the economy – a possible answer in the proper application of the transfer pricing rules? *Bulletin for International Taxation* vol. 72, n. 4a./ Special Issue. Amsterdam: IBFD, 2018.
- PISCITELLI, Tathiane. Criptomonedas e os possíveis encaminhamentos tributários à luz da legislação nacional. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 40. São Paulo: IBDT, 2018.
- ROCHA, Sergio André. *Tributação internacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- ROTHMANN, Gerd Willi. Tributação internacional sem sujeito passivo: uma nova modalidade do Imposto de Renda sobre ganhos de capital? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2006. vol. 10.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário – princípio da realização no Imposto sobre a Renda – estudo em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

- SANTOS, Ramon Tomazela. As pensões nos acordos internacionais para evitar a dupla tributação da renda celebrados pelo Brasil – análise do artigo 18 da Convenção Modelo da OCDE. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, 2015.
- SANTOS, Ramon Tomazela; ROCHA, Sergio André. Tax sovereignty and digital economy in post-BEPS times. In: ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison (Ed.). *Tax sovereignty in the BEPS era*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Imposto de Renda e o comércio eletrônico. *Revista Direito Tributário Atual* vol. 16. São Paulo: Dialética, 2001.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Da antítese do sigilo à simplicidade do sistema tributário: os desafios da transparência fiscal internacional. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; CHRISTOPOULOS, Basile Georges; ZUGMAN, Daniel Leib; BASTOS, Frederico Silva (coord.). *Transparência fiscal internacional: homenagem ao Professor Isaias Coelho*. São Paulo: FiscoSoft, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro Guilherme Lindenberg. Novas fundações do direito tributário internacional? A OCDE, seus Pilares I e II e a Covid-19. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; FLÁVIO NETO, Luís; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a Covid-19*. São Paulo: IBDT, 2020.
- SILVA, Priscila Stela Mariano da; BOMFIM, Tatiana. Publicidade *on-line* sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo. In: PISCITELLI, Tathiane (coord.). *Tributação da economia digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2018.
- TAMANAH, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e economia digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos de computação em nuvem*. *Série Doutrina Tributária* vol. XXX. São Paulo: IBDT, 2020.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da territorialidade e tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de serviços no exterior. Fonte de produção e fonte de pagamento. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- UTUMI, Ana Claudia. O não-residente na legislação do Imposto de Renda. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2004. vol. 5.
- WTO. *World Trade Report 2018: the future of the world trade: how digital technologies are transforming global commerce*. Geneva: World Trade Organization, 2018.

- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- ZHU, Yansheng. Proposed changes to the UN model tax convention dealing with the cyber-based services. *Report to the committee of experts on international cooperation in tax matters*. Geneva: United Nations Department of Economic and Social Affairs, 2014.