

ARTIGOS ACEITOS PARA PUBLICAÇÃO  
DIREITO DIGITAL E SETOR PÚBLICO - 2020.2

ITS RIO

## Pós-Graduação em Direito Digital

CEPED



ITS

# A TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS DIGITAIS: UM DESAFIO GLOBAL

Ester Duarte

## A TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS DIGITAIS: UM DESAFIO GLOBAL

Ester Duarte<sup>1</sup>

### RESUMO

O presente artigo tem como objetivo expor o atual estágio do debate global acerca da taxação das grandes empresas de tecnologia, as chamadas Big Techs, a exemplo das que compõem o acrônimo GAFA (Google, Apple, Facebook e Amazon), e abordar alguns dos fundamentos que justificariam sua implementação, em nível global e, talvez, nacional. O trabalho apresenta, no aspecto global, as diretrizes construídas pela OCDE ao longo da última década, que resultaram no Projeto BEPS e cujo quadro inclusivo é composto por mais de 125 países; o recente modelo francês adotado por meio da Lei 2019-759, de 24.07.2019; e o caso Apple x Irlanda, julgado (ainda não definitivamente), em meados de 2020, pelo Tribunal Geral Europeu. Em âmbito nacional, os possíveis modelos brasileiros, ainda em forma de projetos de lei, e suas objeções. Como conclusão, destaca-se, a necessária valoração do mercado interno como patrimônio nacional e a responsabilidade social das empresas em um mundo cujas desigualdades gritam e cujos méritos pessoais não podem ser o único fator a determinar a distribuição das riquezas. Princípios como o da solidariedade, em âmbito tributário, precisam nortear decisões e políticas. A ruptura com um modelo de legalidade estrita é primordial para a cessação de planejamentos tributários abusivos, que em nada atendem a humanidade.

### 1 INTRODUÇÃO

Em que pese o ano de 2020 ter oportunizado grandes debates acerca do tema da taxação das grandes empresas digitais, mormente pelo déficit orçamentário sentido pelos Estados em um contexto pandêmico, a postura assumida pela França e as consequentes retaliações norte-americanas, ele não é novo. Ao contrário, desde o início da presente década a OCDE já se ocupa da matéria, tendo traçado um cronograma de atuação já no ano de 2013, com o lançamento do plano de ação do projeto de combate à erosão das bases tributáveis e à transferência dos lucros, o denominado Projeto BEPS (acrônimo das palavras inglesas Base Erosion and Profit Shifting).

---

<sup>1</sup>Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais; Analista Processual do Ministério Público Federal desde 2006.

O tema assume contornos especiais por vários motivos relevantes, dentre os quais vale ressaltar a necessidade de reafirmação da figura do Estado, ameaçada por um modelo de economia que desafia todas as barreiras territoriais, explora todo o mercado nacional e não se sujeita ou se compromete com as normas de uma determinada nação.

Evidencia-se, assim, a crise de seus elementos basilares – povo, território e soberania –, a reclamar uma atuação incisiva do Estado, que não tem conseguido, por nenhum de seus mecanismos, seja no âmbito do poder executivo ou legislativo, acompanhar a velocidade e a profundidade das transformações percebidas.

Também como um dos motivos relevantes para a intensificação do debate surge o tratamento desigual que hoje é conferido a pequenas e médias empresas de um lado e as grandes empresas de outro; no mundo digital, este abismo fica ainda mais profundo se se considerar que ao lado das grandes empresas posicionam-se as empresas com maior valor de mercado da atualidade. Em recente entrevista, o Ministro das Finanças francês, Bruno Le Maire, identificou esse abismo na carga tributária como sendo da ordem de 14% a menos para as gigantes digitais, se comparadas com as pequenas e médias empresas européias<sup>2</sup>.

Por fim, e como um terceiro motivo para o aquecimento do debate em torno da tributação das grandes empresas digitais, poder-se-ia citar a necessidade de uma distribuição equânime entre as nações, na medida da contribuição de cada mercado para o auferimento da receita global das empresas digitais.

Portanto, é demasiadamente simplista pensar-se o tema em termos de um mero interesse arrecadatório do Estado, como fim último. Não se nega o interesse; apenas traz-se à lume objetivos outros, como a busca por uma equidade fiscal que atende, sem dúvidas, a um interesse maior por justiça social. A própria França em seu estudo de impacto no âmbito da novel legislação aprovada acerca da matéria, elencou como objetivos perseguidos a produção de novas receitas, prevista na ordem de, aproximadamente, 400 milhões de euros em 2019 e a necessidade de responder a um imperativo de equidade fiscal, haja vista a elevada renda obtida por meio dos usuários franceses<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup><https://exame.com/economia/imposto-frances-sobre-gigantes-da-internet-pode-arrecadar-500-mi-de-euros/>

<sup>3</sup>ÉTUDE D'IMPACT. Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. [https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/Media/Files/autour-de-la-loi/legislatif-et-reglementaire/etudes-d-impact-des-lois/ei\\_art\\_39\\_2019/ei\\_ecoe1902865l\\_pjl\\_taxe\\_gafa\\_et\\_modification\\_trajectoire\\_baisse\\_impot\\_societes\\_cm\\_6.03.2019.pdf](https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/Media/Files/autour-de-la-loi/legislatif-et-reglementaire/etudes-d-impact-des-lois/ei_art_39_2019/ei_ecoe1902865l_pjl_taxe_gafa_et_modification_trajectoire_baisse_impot_societes_cm_6.03.2019.pdf).

Estão em jogo, portanto, questões caras ao Estado, como a noção de território e a extensão de sua soberania, bem como noções afetas à justiça, cuja busca, seja em âmbito interno ou em âmbito internacional, num mundo de medidas tão desiguais, não pode ser jamais ignorada.

## 2 DEBATES NO ÂMBITO DA OCDE

Com vistas ao enfrentamento das dificuldades fiscais dos seus países membros em face das grandes empresas de tecnologia, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE elaborou o denominado Projeto BEPS, isto é, um projeto destinado a combater a erosão das bases tributárias e a transferência dos lucros. Seu objetivo é, portanto, oferecer propostas, planos de ação, que devem servir a uma solução multilateral e consensual, levando-se em consideração os impactos econômicos e tributários das medidas sugeridas.

Dos 15 planos de ação propostos pela OCDE, todos eles voltados para os desafios contemporâneos dos Estados quanto à tributação, o primeiro deles consiste em abordar os desafios fiscais na economia digital, tendo como premissa a ideia de que o consenso na elaboração das políticas, no mundo interligado em que vivemos, é primordial para o êxito das medidas<sup>4</sup>.

Em 2019, a OCDE apresentou pilares para um novo modelo de tributação a ser discutido por seus membros, com a expectativa de um desfecho no ano de 2020. Todavia, em virtude do contexto pandêmico vivenciado ao longo do ano, que absorveu todos os esforços e minou a possibilidade de se colocar à mesa qualquer outro problema mundial, a discussão não foi levada a cabo.

Espera-se, pois, que, em meados de 2021, o tema esteja maduro o suficiente para a adoção de medidas eficazes a nível global, evitando-se, como almeja a OCDE, a proliferação de impostos unilaterais, que já começam a surgir em um e outro locais, do que são exemplos o Reino Unido, a Espanha, Israel e Índia, estes dois últimos desde 2016.

O tempo urge.

## 3 MODELO ADOTADO PELA FRANÇA: O VALOR DE SEU MERCADO

---

<sup>4</sup>OCDE (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207790-pt>

Em 24.07.2019 a França aprovou a criação de um tributo sobre serviços digitais, por meio da Lei nº 2019-759.

A lei prevê a incidência de um percentual fixo de 3%, sobre empresas cuja receita bruta global seja superior a 750 milhões de euros e a nível nacional seja superior a 25 milhões de euros.

Digna de nota a exposição de motivos da referida lei a qual salienta a preocupação com os critério territorial e o valor criado pelos próprios usuários dos serviços. Vejamos:

*“Les services taxés se caractérisent par une capacité contributive particulière, tirée de la valorisation de l’activité des internautes. Les revenus qui en sont tirés présentent deux caractéristiques principales qui sont déterminantes dans la définition des paramètres de l’impôt. D’une part, les règles de territorialité applicables en fiscalité directe permettent aux opérateurs de les localiser dans des pays différents de celui où sont situés ces internautes. D’autre part, le modèle économique sous-jacent repose sur des rendements fortement croissants qui conduisent naturellement à des positions hégémoniques de certains acteurs.*

*Afin de tenir compte de ces particularités une règle de rattachement spécifique au territoire national est prévue : les revenus mondiaux générés par chaque service seront taxés à proportion de la part des internautes français au sein de l’ensemble des utilisateurs de ce service. Seules les entreprises des grands groupes ayant une forte empreinte numérique au niveau mondial (montant annuel mondial des produits tirés des services taxés supérieur à 750 millions d’euros) et au niveau national (montant annuel des produits rattachés à la France tirés des services taxés supérieur à 25 millions d’euros) sont concernées car, du fait de la structure concurrentielle des marchés en cause, elles ne sont pas dans une situation comparable à celle des entreprises plus petites.”<sup>5</sup>*

A exposição de motivos da lei francesa permite duas considerações.

Em primeiro lugar, o modelo francês, como se pode perceber, visou, ao menos no que tange aos serviços prestados pelas grandes empresas da economia digital, o abandono da

---

<sup>5</sup> EXPOSÉ DES MOTIFS. LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés. <https://www.legifrance.gouv.fr/dossierlegislatif/JORFDOLE000038203221/>

clássica regra da territorialidade tributária, porquanto já não mais atendia às novas formas de negócios introduzidas pelos avanços tecnológicos. Considerou, assim, como determinante para o surgimento de uma obrigação tributária, não o território no qual estão formalmente situadas tais empresas, mas o conjunto de seus utilizadores.

Na verdade, pode-se mesmo afirmar que a territorialidade continua sendo fator determinante apenas tendo se deslocado do local onde estabelecido o contribuinte para o local onde estabelecida a grande massa de usuários dos serviços usufruídos.

Visa-se, com isso, minimizar os efeitos da livre escolha feita pelas empresas contribuintes por seu local de estabelecimento, uma vez que têm optado por locais com tributação zero ou ínfima e que nada têm a ver com o local onde os seus produtos são consumidos. A título de exemplo, cite-se a escolha pela Irlanda, já intitulada o Vale do Silício europeu, pela elevada atratividade de sua baixa carga tributária.

Ora, em um modelo de tributação global que toma como critério relevante o território onde instalada a empresa, não é de se esperar que elas escolham países cujas taxas sejam mais elevadas. Daí a necessidade de uma regulamentação em moldes também globais, com vistas ao aperfeiçoamento de um modelo já ultrapassado e dissonante, no qual não há vinculação entre o imposto recolhido, ainda que em suas taxas mínimas, e o mercado de usuários.

Em segundo lugar e não menos importante, este trecho da exposição de motivos também aponta para a melhor compreensão do valor do conjunto de usuários dos serviços digitais que cada nação fornece às empresas de tecnologia. Ora, tais empresas se propõem a abordar cada um desses conjuntos de usuários de acordo com suas especificidades, direcionando publicidades e alinhando-as às preferências dos internautas. Há, portanto, a criação de um valor pelos próprios usuários dos serviços. Andou bem o legislador francês, portanto, em considerar o conjunto de internautas localizados em seu território, conferindo valor ao seu mercado.

Também o estudo de impacto desta lei revela a compreensão de que referidas empresas podem, aproveitando-se de sua estrutura mundial, beneficiar-se dos resultados da rede e otimizar a exploração de dados pessoais e salienta, assim, que as regras fiscais foram elaboradas em um momento no qual a importância da cadeia de criação de valor não era tão ampla. Tudo isso, portanto, justificaria a elaboração de um tributo sob um novo paradigma<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup>ÉTUDE D' IMPACT. Projet de loi portant création d' une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l' impot sur les sociétés. [https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/Media/Files/autour-de-la-loi/legislatif-et-reglementaire/etudes-d-impact-des-lois/ei\\_art\\_39\\_2019/ei\\_ecoe1902865l\\_pjl\\_taxe\\_gafa\\_et\\_modification\\_trajectoire\\_baisse\\_impot\\_societes\\_cm\\_6.03.2019.pdf](https://www.legifrance.gouv.fr/contenu/Media/Files/autour-de-la-loi/legislatif-et-reglementaire/etudes-d-impact-des-lois/ei_art_39_2019/ei_ecoe1902865l_pjl_taxe_gafa_et_modification_trajectoire_baisse_impot_societes_cm_6.03.2019.pdf)

Previsão similar, de valorização do mercado interno, é vista na CF/88, em seu art. 219, que afirma que *“O mercado interno integra o patrimônio nacional e será incentivado de modo a viabilizar o desenvolvimento cultural e sócio-econômico, o bem estar da população e a autonomia tecnológica do País, nos termos de lei federal”*.

Há, portanto, que se olhar com atenção para a exploração que se faz desse mercado, cujo conjunto de dados, tratados pelas grandes empresas digitais, ingressa em uma extensa cadeia de criação de valor que redundará em receitas exorbitantes para uns poucos atores desse mercado.

#### 4 MODELOS SUGERIDOS NO BRASIL E SUAS OBJEÇÕES

No Brasil, a situação é consideravelmente mais complexa. Se a maior parte dos países do mundo têm, diante de si, o desafio do incremento de sua legislação em um tributo sobre uma questão pontual, aqui vemo-nos diante da necessidade de uma reforma geral, que afeta todos os entes de um modelo federativo peculiar, o que só aumenta sua complexidade.

Há em vista uma reforma tributária (objeto da PEC 45/2019), cuja ineficiência em sua implementação perpassa governos. Assim, para além de um consenso internacional, aguardado pela grande maioria dos países ante as diretrizes lançadas pela OCDE, busca-se, em terras nacionais, algo muito mais profundo, um consenso nacional, ao menos no que diz respeito ao Poder Legislativo.

No âmbito do Congresso Nacional brasileiro, tramitam alguns projetos de lei e projeto de lei complementar, todos eles visando tributar as grandes empresas de tecnologia, com algumas diferenciações. Vejamos alguns deles:

O PLC nº 218/2020 objetiva a criação da Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD), e propõe a incidência de uma alíquota de 3% a ser aplicada sobre a receita bruta auferida no Brasil, por empresas que pertençam a grupo econômico com receita bruta no ano anterior superior a 4,5 bilhões de reais.

O PL nº 2358/2020 propõe a criação de uma Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia – CIDE Digital -, consideradas “grandes empresas de tecnologia” a pessoa jurídica, domiciliada no Brasil ou no exterior, que pertencer a grupo econômico que tenha auferido, no ano-calendário anterior receita bruta global superior a 3 bilhões de reais e receita bruta superior a 100 (cem) milhões de reais no Brasil.

Referido projeto prevê uma incidência progressiva, variando entre 1, 3 e 5%, conforme a receita bruta supere 150 milhões de reais, esteja entre 150 e 300 milhões de reais e supere os 300 milhões de reais, respectivamente.

Há ainda outros projetos de lei, como o PL nº 131/2020 e PL nº 3887/2020, podendo-se observar que todos eles almejam a criação de um tributo na modalidade Contribuição, a fim de que o produto da arrecadação seja vinculado, havendo destinação ora para o Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT, de que trata a Lei nº 11.540, de 12 de novembro de 2007, cujo objetivo é financiar a inovação e o desenvolvimento científico e tecnológico com vistas em promover o desenvolvimento econômico e social do País.

Digno de nota é que a justificativa de todas as propostas assenta suas bases nas decisões que vem sendo tomadas no âmbito da OCDE desde o ano de 2013, quando lançou o Projeto BEPS. É firme, portanto, na premissa de que os atuais modelos de negócios, que caracterizam uma economia totalmente disruptiva, contribuem para o deslocamento dos lucros para jurisdições diversas daquelas em que eles são obtidos, criando situações anacrônicas, para dizer o mínimo.

Por tal razão, o projeto de lei almeja que o Brasil, na ausência do acordo global já há muito sugerido e buscado pela OCDE, mas ainda embrionário, faça parte do movimento já observado em outras nações, notadamente da comunidade europeia, e recorra a medidas de curto prazo, sendo a tributação do faturamento das grandes empresas a opção mais bem quista, por ora.

O debate é necessário e urgente, posto que as vicissitudes destes novos moldes de negócios já se fazem sentir com mais e mais intensidade pelos Estados. Isso ficou muito claro no ano de 2020, cujo contexto pandêmico exigiu que os Estados canalizassem todos os seus recursos para a minimização de danos enquanto as empresas digitais cresciam em cifras não alcançadas por nenhum deles.

Em que pese a acolhida do tema nos mais diversos fóruns, a necessidade de se tributar as grandes empresas em proporções maiores ou diversas das que já o são, não é pacífica. A multiplicidade de interesses envolvidos – Estados, grandes empresas de tecnologia, demais empresas da área, cidadãos, usuários etc – não poderia conduzir a nenhuma perspectiva diferente.

Nesse quadro, enumerando os muitos tributos aos quais se sujeitam os gigantes globais da tecnologia no Brasil, PEROBA e CONCA (2020) ponderam que o sistema tributário brasileiro é tão diverso de outras jurisdições, às quais padecem por não ter os mecanismos capazes de atingir a renda auferida por empresas da economia digital, que não poderia buscar

solução semelhante. Assim, chamam retrocesso a ideia da adoção de um novo tributo quando o seu problema, nesta área, seria precipuamente de cunho fiscalizatório, e aponta, basicamente, duas razões para tanto.

Primeiro, salientam que o mercado brasileiro tem uma série de particularidades que obrigam as maiores empresas do setor a se estabelecerem no país e prestar serviços diretamente ao cliente por meio de sua subsidiária brasileira. Em segundo lugar, afirmam que não podemos esquecer que o Brasil adota o sistema de tributação da renda na fonte, o que já autoriza o governo brasileiro a arrecadar parcela considerável dos valores remetidos ao exterior para remunerar as empresas que não têm presença física no país. Logo, mesmo que as big techs não tenham subsidiárias locais, os valores pagos pelos consumidores brasileiros estão sujeitos ao IRPF à alíquota de 15 ou 25% e também ao IOF.

BARROS e FERREIRA (2020), na mesma linha, expõem a alta carga tributária a que estão expostas as grandes empresas digitais em solo pátrio, o que, segundo eles, diferecia sobremaneira o contexto nacional do contexto europeu, este sim, e somente este, ao que parece, ensejador da medida.

Para a professora Ana Cláudia Akie Utumi, o que se nota é, em verdade, não a carência de tributos que alcancem as riquezas e receitas geradas pelas grandes empresas digitais, mas uma falha dos mecanismos de aplicação das normas.

Não obstante tais controvérsias, parece-me que as nações convergem para a necessidade de uma efetiva diferenciação entre os vários empreendedores da área de tecnologia, no intuito de bem distribuir os seus ganhos entre as diversas nações cujos mercados são explorados, como medida de equidade.

Ademais, o argumento de que o cenário nacional é diferente do europeu, não exclui o déficit gerado pelos planejamentos tributários reputados agressivos, devendo o Brasil estar atento à necessidade de, senão aperfeiçoar os mecanismos já existentes, implementar outros.

Não creio, portanto, que o Brasil deva ausentar-se do debate ou da verificação real da necessidade da adoção de outras medidas, na esteira do que vem ocorrendo em outros países, haja vista o elevado valor de seu mercado interno. Somente para ilustrar, o Brasil figura em segundo lugar com mais usuários no WhatsApp, Instagram e Youtu<sup>7</sup>e e em terceiro lugar com mais usuários no Facebook, somente atrás de Índia e Estados Unidos<sup>8</sup>, o que confere um valor ainda maior ao mercado interno pátrio.

---

<sup>7</sup><https://www.tecmundo.com.br/redes-sociais/139130-brasil-terceiro-pais-usuarios-facebook.htm>

<sup>8</sup><https://www.tecmundo.com.br/redes-sociais/139130-brasil-terceiro-pais-usuarios-facebook.htm>

## 5 CASO APPLE

O caso iniciou-se em 2016, quando a Comissão Europeia entendeu que o fato da Apple estar instalada na Irlanda, e ali declarar a receita obtida na Europa, África, Oriente Médio e Índia, recolhendo uma taxa de impostos que chegou a níveis ínfimos (0,005% em 2014), seria abusivo e, portanto, deveria ser remediado. O dano havia sido cotado em 13 bilhões de euros, correspondentes aos impostos indevidamente não recolhidos, na Irlanda, no período de 2003 a 2014<sup>9</sup>.

De fato, a própria OCDE tem entendido referida prática – a instalação das grandes empresas de tecnologia em locais nos quais não há qualquer vínculo com a receita obtida – como um planejamento tributário agressivo. Atenta a isso a OCDE elaborou o Plano de Ação 12 do Projeto BEPS, que diz respeito a normas de divulgação obrigatória de planejamentos tributários agressivos, exatamente como uma forma de transparência para as várias administrações tributárias envolvidas e, também, como uma forma de intimidação para que as empresas adotem tal prática sabedoras de sua divulgação à sociedade<sup>10</sup>.

A questão foi levada ao Tribunal Geral da União Europeia que decidiu, em julho último, não ter ficado demonstrado, dentro dos critérios jurídicos necessários, que a Apple recebeu vantagem econômica ilegal em matéria tributária.

A própria Irlanda se posicionou favoravelmente à Apple dizendo jamais ter-lhe conferido tratamento especial.

Com esse posicionamento, o caso Apple fica sendo, por ora, apenas mais um ao lado de casos similares. Exemplos semelhantes são vistos em doutrina, como o das empresas GOOGLE e AMAZON. FILHO (2017) relata que a Amazon teria mudado a sua sede para Luxemburgo, onde teria uma carga tributária menor e que a Google teria criado estruturas artificiais a ponto de alocar todo o seu lucro em uma subsidiária de dupla residência (Holanda e Bermudas), e, de ter como lugar a ser tributado Bermudas, onde não haveria qualquer imposição tributária a respeito.

Digo por ora porque a Comissão Europeia recorreu da decisão para o Tribunal de Justiça da União Europeia.

---

<sup>9</sup> ConJur - Tribunal invalida decisão que obrigava Apple a devolver € 13 bi, 20.07.2020

<sup>10</sup>No cenário brasileiro houve a tentativa de se implementar uma regra de divulgação obrigatória, por meio da Medida Provisória 685, de 21 de julho de 2015, mas não foi convertida em lei.

O que faz esse caso recente, decidido em meio a um debate global aquecido acerca da necessidade de que as grandes empresas de tecnologia recolham seus impostos de forma diversa, ainda não ser o paradigma esperado a pautar novos comportamentos empresariais, é a permanência de uma leitura ainda legalista da realidade, dissociada de valores morais mais profundos.

Assim, FILHO (2017), citando PANAYI (2015)<sup>11</sup>, pondera que os planejamentos tributários agressivos utilizados por empresas multinacionais, e, atualmente foco das propostas apresentadas pelos Planos de Ação BEPS, do G20 e da OCDE, na realidade, estariam dentro de uma estrita e literal legalidade, podendo, lado outro, serem apontados apenas como imorais. Talvez essa ainda seja a explicação para decisões como tais, conservadoras de um *status quo* já visivelmente ultrapassado, que não atenta para a responsabilidade social da empresa.

A autora prossegue, nos dizeres de FILHO (2017), relatando que o Parlamento Europeu emitiu uma resolução sobre a responsabilidade social das empresas em 2013 (*European Parliament resolution of 6 Feb. 2013 on corporate social responsibility: accountable, transparent and responsible business behaviour and sustainable growth*) com o mesmo espírito, e, no que se refere ao planejamento tributário apresentou uma abordagem mais aprofundada a respeito, dispondo que a política tributária de um negócio deve ser considerada como parte e parcela da responsabilidade social das empresas e que o comportamento da responsabilidade social consequentemente acarreta a inexistência de estratégias que buscam evasão tributária e exploração de paraísos fiscais, além de destacar a importância da transparência no combate à elisão fiscal abusiva e o fluxo de dinheiro ilícito. Além disso, o Parlamento Europeu teria destacado a necessidade de medidas para elaboração de uma estrutura legal robusta e de acordo com parâmetros internacionais, com a ideia de evitar disparidades em interpretações nacionais que levem ao aumento de competitividades a nível regional ou mesmo nacional. PANAYI (2015) conclui que a ideia de responsabilidade social das empresas abrangendo também os planejamentos tributários irá acarretar, inevitavelmente, a erosão da ideia de que empresas devem ter como objetivo unicamente o auferimento de lucros.

ROCHA (2019) acrescenta, em conformidade com os ensinamentos de Marco Aurélio Greco que, embora algumas práticas se encontrem no âmbito da licitude, implicam, no seu resultado, uma distorção no equilíbrio do relacionamento entre as partes, (i) seja pela utilização de um poder ou de um direito em finalidade diversa daquela para a qual o ordenamento assegura sua existência, (ii) seja pela sua distorção funcional, por implicar inibir a eficácia da lei

---

<sup>11</sup>PANAYI Christiana Hjl. "Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?". Kluwer Law International BV – The Netherlands 2015.

incidente sobre a hipótese sem uma razão suficiente que a justifique. Aí sim haveria o abuso do direito de elaborar um planejamento tributário.

Assim, em uma leitura pós positivista, e menos legalista, portanto, a liberdade de escolha do local de fixação da empresa não poderia servir a fins que não estivessem estritamente atrelados às suas funcionalidades, à melhoria de seus serviços, a uma especialização de sua mão de obra, por exemplo. Ao que se presta hoje, como parte de uma engrenagem que aloca os seus recursos onde bem entende, essa escolha mostra-se abusiva e desatende a interesses não só econômicos dos demais atores envolvidos, mas também sociais, contribuindo para o aumento da desigualdade entre as nações.

Conforme se pode observar, a busca por paraísos fiscais não é exclusividade de grandes associações criminosas, conceito instalado no imaginário de quem lida com outras áreas do direito. É também mecanismo do qual se vale grandes e prestigiados conglomerados empresariais que, em planejamento tributário descompromissado com valores maiores, abusam do seu direito de planejar e usufruir de benesses, alijando nações inteiras, por vezes, de parte das receitas nelas colhidas.

O que se vê, portanto, é que, mesmo em tempos de pós positivismo, sua carga axiológica não foi suficiente, por enquanto, para arejar o contexto tributário, ao menos nesse aspecto, permanecendo a comunidade internacional sem um paradigma que represente uma ruptura com os antigos modelos.

## 6 CONCLUSÃO

Apesar dos esforços da comunidade internacional, seja pela OCDE seja por alguns setores da União Europeia, estes ainda não foram suficientes para romper com um modelo de legalidade estrita, no qual se permite que empresas e países beneficiem-se de seus planejamentos tributários abusivos.

A observância de valores como o da responsabilidade social das empresas deveriam, por si sós, atender à demanda global por uma distribuição mais equânime das receitas obtidas, simplesmente atendo-se ao mercado explorado.

Aliás, a valorização do mercado em seu conjunto é medida que se impõe também ao Brasil, haja vista o mercado interno ser alçado, pela própria Constituição Federal, a patrimônio nacional, o que lhe confere especial contorno.

Por fim, SANDEL (2020) adverte: “A convicção meritocrática de que pessoas merecem quaisquer que forem as riquezas que o mercado concede a partir de seus talentos faz a solidariedade ser um projeto quase impossível”.

Significa dizer que somente a compreensão de que as mentes brilhantes da tecnologia não são as únicas merecedoras dos ganhos resultará numa mudança de paradigmas. Ao lado dela, como bem notou o Poder Legislativo francês, há um mercado com características próprias; usuários que agregam valor à atividade, a partir do fornecimento de dados que, uma vez tratados, fazem-na muito mais rentável.

Outrossim, o Direito Tributário não pode olvidar-se de sua essência. Do sustento do Estado e da necessidade de sua limitação não há dúvidas; o que se coloca em xeque, e não poderia, é o seu assento no princípio da solidariedade. Para Marco Aurélio Greco, sua importância é tal que *“mesmo que os atos praticados pelo contribuinte sejam lícitos, não padeçam de nenhuma patologia; mesmo que estejam absolutamente corretos em todos os seus aspectos (licitude, validade) nem assim o contribuinte pode agir da maneira que bem entender; pois sua ação deverá ser vista também da perspectiva da capacidade contributiva”*<sup>12</sup>. E, para ele, a solidariedade social é inerente à capacidade contributiva.

Por fim, naquilo que importa ao Brasil, em que pesem as objeções às propostas hoje existentes, ele não deve baixar a guarda no que tocar a exploração de seu patrimônio, o mercado interno. É preciso estar atento às formas abusivas de planejamento tributário das quais ainda lançam mão as grandes empresas de tecnologia. Há que se considerar que a economia tende a se digitalizar e, portanto, o problema pode assumir proporções ainda maiores.

## REFERÊNCIAS

BARROS, Maurício e FERREIRA, Luiz Guilherme Medeiros. DIGITAL SERVICES TAX À BRASILEIRA, JOTA, 10.07.2020

FILHO, Paulo Antônio Machado da Silva. NORMAS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA DE PLANEJAMENTOS TRIBUTÁRIOS AGRESSIVOS - UMA ANÁLISE DA PROPOSTA DO G20 E DA OCDE ATRAVÉS DO PLANO DE AÇÃO 12 DO BEPS Revista de Direito Tributário e Financeiro | e-ISSN: 2526-0138 | Brasília | v. 3 | n. 1 | p. 1 96-119| Jan/Jun. 2017.

---

<sup>12</sup>GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 319.

PEROBA, Luiz Roberto, CONCA, Gabriela de Souza. O DIGITAL TAX EUROPEU E A REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL, JOTA, 01.12.2020

ROCHA, Sérgio André. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NA OBRA DE MARCO AURÉLIO GRECO. Editora Lumen Juris. Rio de Janeiro, 2019

SANDEL, Michael J. A TIRANIA DO MÉRITO: o que aconteceu com o bem comum?. Civilização Brasileira, 2020.