

A FILIAL VIRTUAL COMO NOVO NEXO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO: PRESENÇA ECONÔMICA SIGNIFICATIVA E TRIBUTAÇÃO DAS BIG TECHS NO BRASIL

THE VIRTUAL BRANCH AS A NEW LEGAL-TAX NEXUS: SIGNIFICANT ECONOMIC PRESENCE AND TAXATION OF BIG TECHS IN BRAZIL

LA FILIAL VIRTUAL COMO NUEVO NEXO JURÍDICO-TRIBUTARIO: PRESENCIA ECONÓMICA SIGNIFICATIVA Y TRIBUTACIÓN DE LAS BIG TECHS EN BRASIL

Ruan Silva Lins de Oliveira¹
Rennan Christian Silva Lins de Oliveira²
Andressa Ernestina da Silva Ribeiro Lins³
Keila Corrêa Nunes Januário⁴
Adriana Luiza Moreira Gomes⁵
Natália Ciriani Junqueira de Araújo Freitas⁶
Fernanda de Mello Santos⁷

RESUMO: A digitalização da economia tornou insuficiente a dependência exclusiva do nexo físico para identificar a presença empresarial de plataformas digitais estrangeiras que exploram o mercado brasileiro. O artigo investiga se a Filial Virtual pode funcionar como categoria jurídica-tributária de conexão para a tributação das Big Techs no Brasil. O problema consiste em saber em que medida a exploração contínua de dados, usuários, publicidade, receitas e mercado nacional pode revelar presença econômica significativa sem violar legalidade, segurança jurídica e repartição internacional da competência tributária. A pesquisa adota abordagem qualitativa, método dedutivo e procedimento bibliográfico-documental, com análise de doutrina tributária, normas brasileiras e documentos institucionais da OCDE, União Europeia e Nações Unidas. Os resultados indicam que a Filial Virtual não cria tributo nem substitui lei formal, mas pode servir como matriz conceitual para legislação, administração tributária e debate jurisprudencial. Conclui-se que a presença econômica significativa, quando juridicamente delimitada por critérios objetivos, pode fundamentar novo nexo tributário compatível com capacidade contributiva, livre concorrência, justiça fiscal e soberania fiscal brasileira.

Palavras-chave: Filial Virtual. Nexo jurídico-tributário. Presença econômica significativa. Tributação digital. *Big Techs*.

¹ Doutorando em Direito Econômico e Empresarial pela UNINI (México).

² Mestrando em Estudos Jurídicos com Ênfase em Direito Internacional, MUST University (EUA); Mestrando em Resolução de Conflitos e Mediação, Universidad Europea del Atlántico (Espanha).

³ Advogada, Especialista em Direito de Família pela UCAM.

⁴ Advogada, Especialista em processo civil pela Universidade de Uberaba.

⁵ Especialista em Direito Processual Civil e Processual do Trabalho pela Universidade Veiga de Almeida.

⁶ Advogada, Especialista em Processo Civil pela Universidade Anhanguera.

⁷ Mestrando em Estudos Jurídicos com Ênfase em Direito Internacional, MUST University (EUA).

ABSTRACT: The digitalisation of the economy has made exclusive reliance on physical nexus insufficient to identify the business presence of foreign digital platforms operating in the Brazilian market. This article examines whether the Virtual Branch may operate as a legal-tax nexus category for taxing Big Techs in Brazil. The research problem is to determine to what extent the continuous exploitation of data, users, advertising, revenues and the national market may reveal significant economic presence without violating legality, legal certainty and the international allocation of taxing powers. The study adopts a qualitative approach, deductive reasoning and bibliographic-documentary procedures, based on tax scholarship, Brazilian legal sources and institutional documents from the OECD, the European Union and the United Nations. The results indicate that the Virtual Branch does not create a tax or replace formal legislation, but may serve as a conceptual framework for legislation, tax administration and judicial debate. The article concludes that significant economic presence, when legally defined by objective criteria, may support a new tax nexus compatible with ability to pay, free competition, tax justice and Brazilian fiscal sovereignty.

Keywords: Virtual Branch. Legal-tax nexus. Significant economic presence. Digital taxation. Big Techs.

RESUMEN: La digitalización de la economía hizo insuficiente la dependencia exclusiva del nexo físico para identificar la presencia empresarial de plataformas digitales extranjeras que actúan en el mercado brasileño. El artículo examina si la Filial Virtual puede funcionar como categoría jurídico-tributaria de conexión para la tributación de las Big Techs en Brasil. El problema consiste en determinar en qué medida la explotación continua de datos, usuarios, publicidad, ingresos y mercado nacional puede revelar presencia económica significativa sin vulnerar legalidad, seguridad jurídica y reparto internacional de competencias tributarias. La investigación adopta enfoque cualitativo, método deductivo y procedimiento bibliográfico-documental, con análisis de doctrina tributaria, fuentes normativas brasileñas y documentos institucionales de la OCDE, la Unión Europea y las Naciones Unidas. Los resultados indican que la Filial Virtual no crea tributo ni sustituye la ley formal, pero puede servir como matriz conceptual para legislación, administración tributaria y debate judicial. Se concluye que la presencia económica significativa, cuando está jurídicamente delimitada por criterios objetivos, puede fundamentar un nuevo nexo tributario compatible con capacidad contributiva, libre competencia, justicia fiscal y soberanía fiscal brasileña.

2

Palabras clave: Filial Virtual. Nexo jurídico-tributario. Presencia económica significativa. Tributación digital. Big Techs.

INTRODUÇÃO

A tributação contemporânea das Big Techs não pode ser reduzida à pergunta política sobre aumentar ou não a arrecadação. O problema juridicamente mais relevante é anterior: identificar quando uma empresa digital estrangeira, mesmo sem sede, escritório, fábrica, servidor próprio ou estabelecimento material no Brasil, passa a manter presença econômica suficientemente densa para justificar a construção de um nexo jurídico-tributário. A doutrina do Direito Tributário Internacional demonstra que o Estado da fonte historicamente vinculou

sua competência aos sinais de inserção territorial, especialmente por meio do estabelecimento permanente (XAVIER A, 2015; TÔRRES HT, 2001). Ocorre que a economia digital tornou menos visível a relação entre presença física e exploração econômica do mercado nacional.

A expressão Filial Virtual é utilizada neste artigo em sentido técnico-propositivo, não como sinônimo de plataforma digital, aplicativo, site, servidor remoto ou filial societária registrada. Trata-se de categoria jurídico-tributária destinada a nomear uma forma contemporânea de presença empresarial: a inserção contínua, organizada e economicamente relevante de uma empresa digital em determinado mercado nacional por meio da exploração de dados, usuários, publicidade, receitas, algoritmos e relações de consumo. Estudos sobre tributação da economia digital indicam que a escala sem massa física é uma das características que desafiam as regras tradicionais de nexos e atribuição de lucros (OLBERT M e SPENGLER C, 2017; OCAMPO AFR, 2019). O artigo parte dessa constatação, mas procura convertê-la em linguagem normativa mais precisa.

A relevância do tema aumenta porque a digitalização não deslocou apenas operações empresariais para ambientes virtuais; ela transformou usuários e dados em componentes da geração de valor. Plataformas digitais podem extrair valor econômico de cliques, perfis, atenção, publicidade segmentada, assinaturas, intermediação e informações comportamentais, ainda que a infraestrutura física esteja situada fora do território de mercado. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico reconheceu, no Relatório da Ação 1 do Projeto Base Erosion and Profit Shifting, que a digitalização acentua dificuldades relativas a nexos, dados e caracterização de rendas (OECD, 2015). Essa constatação não resolve o problema brasileiro, mas delimita o campo internacional em que ele deve ser enfrentado.

No Brasil, o tema exige cuidado adicional porque a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional impõem limites formais e materiais à competência tributária. A legalidade impede que súmula, precedente, ato administrativo ou analogia criem tributo ou ampliem obrigação fiscal sem base legal adequada (BRASIL, 1988; BRASIL, 1966). Por isso, este artigo não defende tributação por voluntarismo judicial, nem propõe que a Filial Virtual seja aplicada automaticamente contra qualquer empresa digital estrangeira. A tese é mais delimitada: a Filial Virtual pode servir como matriz conceitual para futura positividade legislativa e para interpretação sistemática de normas tributárias que busquem reconhecer a presença econômica digital com segurança jurídica.

O problema de pesquisa pode ser formulado nos seguintes termos: em que medida a Filial Virtual pode oferecer fundamento jurídico adequado para a construção de novo nexo de tributação das Big Techs no Brasil, a partir da presença econômica significativa, sem violar legalidade tributária, segurança jurídica, coordenação internacional e limites constitucionais de competência fiscal? A formulação dialoga com debates internacionais sobre nexo digital e com propostas institucionais de presença econômica em mercados digitais (OECD, 2015; EUROPEAN COMMISSION, 2018a), mas mantém recorte próprio no sistema brasileiro. A pergunta evita duas simplificações. De um lado, não presume que toda receita digital estrangeira deva ser tributada no Brasil; de outro, não aceita que a ausência de presença física tradicional elimine, por si só, a possibilidade de reconhecer inserção empresarial no mercado nacional.

A hipótese é que a exploração contínua, organizada e economicamente relevante de dados, usuários, publicidade, receitas e mercados brasileiros pode caracterizar presença empresarial digital juridicamente relevante, desde que a lei estabeleça critérios objetivos e mecanismos de coordenação. Essa hipótese dialoga com a presença econômica significativa discutida em documentos internacionais e com propostas legislativas brasileiras que, embora não sejam fundamento central da tese, revelam a atualidade institucional do problema (EUROPEAN COMMISSION, 2018a; BRASIL, 2020; BRASIL, 2025). A Filial Virtual, nesse quadro, não é o tributo em si, mas a categoria de conexão que antecede a escolha do instrumento fiscal.

O objetivo geral consiste em analisar a viabilidade jurídica da Filial Virtual como novo nexo jurídico-tributário para a tributação das Big Techs no Brasil. Esse objetivo aproveita a literatura brasileira sobre tributação da economia digital, que identifica a necessidade de atualização dos critérios de conexão tributária diante de modelos de negócios desmaterializados (DIAS JÚNIOR AAS, 2019), mas desloca o foco para a formulação de uma categoria jurídica própria. Os objetivos específicos são reconstruir a função do estabelecimento permanente, examinar a crise do nexo físico, diferenciar presença econômica significativa, tributo digital e estabelecimento permanente virtual, formular o teste jurídico da Filial Virtual, identificar seus limites constitucionais e internacionais e demonstrar sua utilidade para legislação, pareceres, pesquisa acadêmica e debates institucionais. Essa progressão permite que a tese avance do diagnóstico para a proposta sem perder densidade jurídica.

A justificativa acadêmica está na necessidade de construir categorias jurídicas capazes de dialogar com Direito Tributário Internacional, Direito Econômico, regulação da economia

digital, políticas públicas fiscais e efetividade de direitos fundamentais. A dogmática tributária exige que novos problemas econômicos sejam tratados com precisão normativa, e não apenas com argumentos de conveniência arrecadatória (SCHOUERI LE, 2024), razão pela qual a tese busca delimitação conceitual rigorosa. Programas de pesquisa que tratam de regulação, legitimidade do Estado, livre concorrência, soberania fiscal e financiamento de políticas públicas encontram no tema uma interface especialmente fértil. A contribuição pretendida é oferecer um conceito que possa ser citado, criticado, aperfeiçoado ou utilizado como ponto de partida em projetos legislativos, pareceres e investigações futuras, sem substituir o trabalho próprio do legislador.

MÉTODOS

A pesquisa adota abordagem qualitativa, jurídico-teórica, bibliográfica e documental, com finalidade descritiva, analítica e crítica. A escolha metodológica decorre da natureza do problema investigado: a Filial Virtual não é examinada como dado empírico mensurável, mas como categoria jurídica em construção, dependente de coerência dogmática, compatibilidade constitucional e diálogo com documentos institucionais de tributação internacional. Em estudos dessa natureza, a revisão bibliográfica permite reconstruir categorias clássicas, enquanto a pesquisa documental permite verificar como organismos e legisladores enfrentam a insuficiência do nexos físico (OECD, 2015; UNITED NATIONS, 2021). O método é adequado ao objetivo de propor uma matriz conceitual para o debate jurídico.

O levantamento bibliográfico priorizou obras clássicas de Direito Tributário Internacional e Direito Tributário brasileiro, artigos científicos sobre economia digital e estudos recentes sobre presença econômica significativa, estabelecimento permanente e tributação das plataformas digitais. A utilização de autores clássicos justifica-se porque a tese depende da compreensão da estrutura tradicional de repartição de competência entre Estado da fonte e Estado da residência (XAVIER A, 2015; TÓRRES HT, 2001). A literatura recente, por sua vez, foi mobilizada para demonstrar como a digitalização tensiona essa arquitetura sem autorizar respostas juridicamente improvisadas.

A pesquisa documental concentrou-se em fontes verificáveis e institucionalmente relevantes. Foram examinados a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, proposições legislativas brasileiras, documentos da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico, propostas da Comissão Europeia e o Modelo de Convenção das

Nações Unidas. Esses documentos foram selecionados por pertinência temática, autoridade institucional e capacidade de revelar alternativas de tratamento jurídico do nexos digital (BRASIL, 1988; BRASIL, 1966; EUROPEAN COMMISSION, 2018a; UNITED NATIONS, 2021). Não foram utilizados dados estatísticos como fundamento central, justamente para reduzir o risco de desatualização rápida do artigo.

O método de abordagem é predominantemente dedutivo e crítico. Parte-se das categorias clássicas da tributação internacional da renda para examinar sua insuficiência diante de modelos empresariais digitais, especialmente porque o debate internacional evidencia que os desafios de nexos não podem ser isolados da alocação de lucros (OECD, 2020); em seguida, compara-se a presença econômica significativa com instrumentos de tributação digital e, por fim, formula-se a Filial Virtual como categoria de conexão. Essa estratégia impede que o texto se limite a defender a tributação das Big Techs em abstrato, pois obriga a explicar previamente qual nexos jurídico autorizaria o Estado brasileiro a tributar de modo compatível com legalidade e segurança jurídica.

Quanto aos aspectos éticos, o estudo não envolve seres humanos, dados pessoais sensíveis, experimentação ou coleta direta de informações individuais. A pesquisa trabalha com fontes públicas, doutrina e documentos institucionais, procedimento compatível com investigação jurídico-teórica e documental (OECD, 2015; UNITED NATIONS, 2021). A integridade acadêmica foi preservada mediante uso de fontes reais e verificáveis, citações indiretas distribuídas no desenvolvimento e ausência de jurisprudência, dados ou referências inventadas. A pesquisa também reconhece suas limitações: não calcula impacto fiscal, não propõe alíquota, não define base de cálculo e não resolve integralmente a atribuição de lucros. Essas tarefas exigem estudos complementares, mas não invalidam a construção conceitual do nexos.

RESULTADOS

O levantamento bibliográfico e documental permitiu identificar cinco resultados analíticos principais, apresentados de forma sintética antes da discussão crítica. O primeiro resultado é a confirmação de que o estabelecimento permanente permanece relevante para a repartição internacional da competência tributária, mas não captura integralmente modelos empresariais digitais baseados em escala, dados, usuários e exploração contínua de mercados

sem presença física proporcional (XAVIER A, 2015; OECD, 2015). Esse achado delimita o ponto de partida da investigação.

O segundo resultado é a diferenciação entre presença econômica significativa, tributo digital, estabelecimento permanente virtual e Filial Virtual. A presença econômica significativa aparece como critério econômico de conexão; o tributo digital, como possível instrumento legislativo; o estabelecimento permanente virtual, como tentativa de adaptação de categoria já existente; e a Filial Virtual, como proposta de categoria jurídico-tributária autônoma para qualificar a presença empresarial digital no Brasil (EUROPEAN COMMISSION, 2018a; UNITED NATIONS, 2021). Essa distinção evita confusão conceitual e amplia a utilidade normativa da tese.

O terceiro resultado é a identificação dos elementos que podem compor um teste jurídico da Filial Virtual: direcionamento ao mercado brasileiro, relevância econômica mínima, integração de dados e usuários ao modelo de negócios, continuidade da exploração digital e compatibilidade com tratados ou limites internacionais aplicáveis. Esses elementos dialogam com propostas internacionais que combinam receita, base de usuários, contratos digitais e intensidade da interação econômica para reconhecer presença digital significativa (EUROPEAN COMMISSION, 2018a; OECD, 2020). O resultado permite transformar

7

diagnóstico econômico em critério jurídico controlável.

O quarto resultado é a constatação de que a Filial Virtual não pode funcionar como atalho para criação de tributo por decisão judicial, súmula, parecer administrativo ou construção doutrinária isolada. No sistema brasileiro, a Constituição Federal e o Código Tributário Nacional exigem lei formal para instituir ou majorar tributos e para definir os elementos centrais da obrigação tributária (BRASIL, 1988; BRASIL, 1966). O conceito, portanto, tem utilidade científica e normativa, mas depende de incorporação legislativa adequada para produzir efeitos fiscais diretos.

DISCUSSÃO

O estabelecimento permanente e a crise do nexu físico

O estabelecimento permanente consolidou-se como instrumento técnico de repartição de competência tributária em tratados internacionais sobre renda. Sua função histórica foi limitar a tributação do Estado da fonte aos casos em que a empresa estrangeira mantivesse presença suficientemente estável no território, reduzindo conflitos de competência e dupla

tributação. A doutrina brasileira de Direito Tributário Internacional explica que a exigência de presença física sempre operou como técnica de equilíbrio entre jurisdições, e não como dogma imune à transformação econômica (XAVIER A, 2015; TÔRRES HT, 2001). A crise atual não elimina essa função, mas revela que seus sinais tradicionais já não capturam toda forma relevante de presença empresarial.

A força do estabelecimento permanente decorreu de sua aderência à economia industrial. Fábricas, escritórios, depósitos, instalações de direção e agentes dependentes indicavam onde a atividade era exercida, onde trabalhadores atuavam e onde a empresa se beneficiava de infraestrutura institucional local. Essa correlação entre materialidade e geração de riqueza justificava, com razoável segurança, a competência do Estado da fonte. Como demonstra a literatura sobre digitalização, a dificuldade contemporânea está no fato de que empresas podem alcançar escala global, receitas locais e influência econômica sem reproduzir estruturas físicas em cada mercado explorado (OLBERT M e SPENGLER C, 2017). O nexo físico permanece útil, mas deixou de ser suficiente.

A economia digital não aboliu o território, mas alterou sua função jurídica. O mercado nacional continua fornecendo consumidores, dados, atenção, meios de pagamento, infraestrutura normativa, proteção contratual e ambiente institucional para monetização. A diferença é que essas contribuições não aparecem necessariamente como imóvel, servidor ou escritório. O Relatório da Ação 1 do BEPS reconhece que a digitalização intensifica desafios de nexo e de caracterização de renda, especialmente porque modelos digitais podem participar de determinado mercado sem presença física tradicional (OECD, 2015). A partir daí, a pergunta jurídica desloca-se da materialidade para a densidade da inserção econômica.

A tentativa de resolver o problema apenas pela localização de Data Centers ou equipamentos de infraestrutura digital é insuficiente. Servidores podem estar em uma jurisdição, dados podem ser gerados em outra, propriedade intelectual pode ser detida em terceiro país e receitas podem ser contabilizadas por entidade diversa. A literatura sobre escala sem massa física evidencia que a infraestrutura material não corresponde necessariamente ao local de criação de valor econômico (OCAMPO AFR, 2019). A Filial Virtual nasce justamente para evitar que a tributação digital fique refém de um elemento físico que pode ser tecnicamente relevante, mas juridicamente incapaz de explicar sozinho a presença empresarial no mercado brasileiro.

A crise do nexu físico também não autoriza o abandono da segurança jurídica. A Constituição e o Código Tributário Nacional preservam a legalidade como limite à criação de obrigações fiscais, e a doutrina tributária reconhece a previsibilidade como condição de legitimidade da tributação (BRASIL, 1988; BRASIL, 1966; SCHOUERI LE, 2024). A insuficiência do estabelecimento permanente tradicional não significa que qualquer contato digital com o Brasil baste para tributar empresa estrangeira. A legalidade tributária exige que o contribuinte conheça previamente os critérios de incidência, e o Direito Internacional Tributário exige coordenação para evitar sobreposição de competências. A solução adequada deve equilibrar atualização conceitual e contenção jurídica. É nesse ponto que a Filial Virtual se diferencia de uma reação arrecadatória genérica, pois propõe critérios de identificação da presença digital economicamente qualificada.

Dados, usuários e mercados como elementos de conexão

A discussão sobre Filial Virtual exige compreender que dados e usuários não são meros acessórios tecnológicos. Em plataformas digitais, a interação dos usuários alimenta modelos de recomendação, publicidade segmentada, precificação, intermediação e aperfeiçoamento de serviços. A OCDE assinalou que a digitalização ampliou a importância dos dados e dos efeitos de rede na criação de valor, ainda que tenha evitado tratar a economia digital como setor isolado do restante da economia (OECD, 2015). A consequência jurídica é clara: o mercado de usuários pode deixar de ser simples destino de consumo e passar a compor a própria estrutura de produção de riqueza.

No modelo industrial, o consumidor normalmente aparecia como destinatário final do produto ou serviço. No modelo de plataforma, o usuário pode simultaneamente consumir, produzir dados, gerar atenção, induzir publicidade, treinar sistemas e ampliar efeitos de rede. Estudos sobre tributação internacional da economia digital observam que essa transformação dificulta a localização da renda e desafia modelos baseados apenas na presença física (DEVEREUX MP e VELLA J, 2018; OLBERT M e SPENGLER C, 2017). O Direito Tributário precisa reconhecer essa mudança sem transformar toda interação digital em fato gerador.

A base de usuários localizada no Brasil pode funcionar como elemento de conexão quando integrada a um conjunto de sinais de exploração econômica. O simples acesso eventual a um site estrangeiro não caracteriza presença empresarial; de modo diverso, a manutenção deliberada de serviços em português, meios de pagamento locais, publicidade direcionada, coleta

sistemática de dados de usuários brasileiros e monetização recorrente do mercado nacional indica inserção mais robusta. A proposta da Comissão Europeia sobre presença digital significativa utilizou critérios como receitas, número de usuários e contratos digitais para identificar presença tributável (EUROPEAN COMMISSION, 2018a). Essa experiência oferece referência comparativa, mas deve ser adaptada ao sistema constitucional brasileiro.

A monetização de dados também exige cautela conceitual. O diagnóstico da OCDE sobre dados, efeitos de rede e modelos digitais evidencia a relevância econômica do fenômeno, mas não elimina a necessidade de tradução jurídica precisa (OECD, 2015). Nem todo tratamento de dados gera renda tributável no Brasil, e nem toda coleta de informações equivale a exploração econômica local. A Filial Virtual exige que os dados estejam integrados a modelo de negócios orientado ao mercado brasileiro, com aproveitamento econômico relevante e continuidade operacional. Essa distinção é indispensável para evitar que a categoria se torne ampla demais. O objetivo não é tributar a existência abstrata de dados, mas reconhecer juridicamente a presença empresarial quando dados, usuários e receitas formam um circuito econômico organizado no território de mercado.

Presença econômica significativa e direito internacional

A presença econômica significativa é uma das respostas mais importantes à insuficiência do nexo físico. Sua lógica consiste em substituir, ou ao menos complementar, a pergunta sobre a localização de ativos por uma investigação sobre a intensidade da participação econômica em determinado mercado. A Comissão Europeia formulou proposta de presença digital significativa que considerava receitas, número de usuários e contratos digitais como parâmetros de conexão (EUROPEAN COMMISSION, 2018a). Embora essa proposta não seja diretamente aplicável ao Brasil, ela demonstra que a preocupação com nexo digital é institucional, comparada e juridicamente reconhecida.

Convém diferenciar presença econômica significativa de tributo digital. A presença econômica significativa é critério de conexão; o tributo digital é instrumento de incidência. A Comissão Europeia, em 2018, apresentou tanto uma proposta relativa à presença digital significativa quanto uma proposta de imposto sobre serviços digitais, mas os dois documentos tratavam de problemas distintos (EUROPEAN COMMISSION, 2018a; EUROPEAN COMMISSION, 2018b). Essa distinção é fundamental para o artigo: a Filial Virtual não é uma

alíquota, uma contribuição ou uma base de cálculo, mas uma categoria destinada a organizar juridicamente a identificação da presença empresarial digital.

A OCDE, por meio dos trabalhos relacionados ao Pilar Um, buscou enfrentar a tensão entre jurisdições de mercado e jurisdições de residência mediante realocação parcial de direitos de tributação de determinados grupos multinacionais. O Blueprint de 2020 indica a tentativa de construir solução coordenada para parte dos lucros residuais de grandes empresas, ainda que sua implementação dependa de negociações e instrumentos específicos (OECD, 2020). A experiência demonstra que o problema não é apenas brasileiro; trata-se de disputa global sobre como reconhecer a participação dos mercados na formação de valor.

As Nações Unidas também contribuíram para o debate com o artigo 12B do Modelo de Convenção de 2021, relativo à renda de serviços digitais automatizados. O dispositivo não equivale à Filial Virtual, mas mostra que modelos convencionais passaram a considerar respostas específicas para serviços digitais prestados sem presença física tradicional (UNITED NATIONS, 2021). Esse elemento comparativo é relevante porque indica maior sensibilidade de países de mercado, especialmente em desenvolvimento, à captura de valor por empresas digitais estrangeiras. A Filial Virtual dialoga com esse movimento sem depender dele.

O Direito Internacional Tributário impõe, porém, uma advertência: reconhecer presença econômica não resolve automaticamente a atribuição de lucros. A identificação do nexos é apenas o primeiro passo. Depois, é necessário definir qual parcela da renda pode ser tributada, como evitar dupla tributação, como compatibilizar regras internas com tratados e como impedir discriminação. A literatura internacional destaca que a digitalização desafia simultaneamente nexos e profit allocation, de modo que uma solução de nexos isolada é insuficiente (DEVEREUX MP e VELLA J, 2018; OECD, 2020). A Filial Virtual deve ser concebida dentro dessa arquitetura mais ampla.

A filial virtual como categoria jurídico-tributária

A Filial Virtual pode ser definida como presença empresarial digital juridicamente relevante, caracterizada pela exploração contínua, organizada e economicamente significativa de dados, usuários, receitas e mercado nacional por empresa estrangeira sem estabelecimento físico proporcional. A definição não cria sujeito passivo por si mesma, nem substitui lei formal. Ela organiza os elementos que poderiam fundamentar futura disciplina normativa do nexos tributário digital. Essa função conceitual é compatível com a tradição dogmática do Direito

Tributário, que depende de categorias precisas para limitar o poder de tributar (SCHOUERI LE, 2024). O conceito pretende orientar, não dispensar, a norma.

A principal contribuição da tese está em separar quatro planos frequentemente confundidos. Essa separação é necessária porque documentos internacionais e propostas legislativas frequentemente tratam, em camadas distintas, nexos, incidência e alocação de renda (EUROPEAN COMMISSION, 2018a; EUROPEAN COMMISSION, 2018b; OECD, 2020). A presença econômica significativa indica inserção econômica no mercado; o estabelecimento permanente virtual procura adaptar categoria clássica a ambientes digitais; o tributo digital define instrumento de incidência; a Filial Virtual formula categoria jurídico-tributária de conexão. Essa separação evita que o debate fique preso à pergunta simplificada sobre criar ou não um imposto sobre Big Techs. O primeiro passo é saber quando há presença juridicamente relevante; somente depois se discute base, alíquota, contribuinte e mecanismos de eliminação de dupla tributação.

A Filial Virtual também se distingue da simples disponibilidade global de serviços digitais. Uma empresa estrangeira que mantém página acessível no Brasil não deve ser considerada automaticamente presente para fins tributários. A categoria exige direção deliberada ao mercado brasileiro, base relevante de usuários, monetização local ou vinculada a usuários brasileiros, coleta ou uso econômico de dados nacionais, continuidade operacional e relevância econômica. Esses critérios dialogam com a lógica da presença digital significativa europeia, mas são formulados como parâmetros jurídicos, e não como simples indicadores econômicos (EUROPEAN COMMISSION, 2018a). A densidade do conjunto é que importa.

O caráter funcional da Filial Virtual é decisivo. Estudos sobre escala sem massa física mostram que a ausência de ativos materiais não impede participação econômica relevante em determinado mercado (OCAMPO AFR, 2019; OLBERT M e SPENGLER C, 2017). A equiparação com presença física não significa afirmar que empresa digital e empresa material são idênticas em todos os aspectos. Significa apenas reconhecer que, em determinadas circunstâncias, a exploração digital organizada de um mercado pode produzir efeitos econômicos semelhantes aos de uma presença empresarial local. Essa equivalência funcional é mais segura do que uma analogia livre, porque exige previsão legal e critérios verificáveis. Assim, a categoria evita tanto a omissão fiscal quanto a expansão arbitrária do poder de tributar.

A ideia pode ser sintetizada em enunciado doutrinário propositivo, construído a partir dos critérios de presença econômica significativa debatidos internacionalmente (OECD, 2015;

EUROPEAN COMMISSION, 2018a): configura Filial Virtual, para fins de construção normativa do nexo jurídico-tributário, a atuação digital estrangeira que explore de modo contínuo, organizado e economicamente relevante dados, usuários, receitas ou mercado nacional, mediante direcionamento deliberado ao Brasil e integração funcional à geração de valor da empresa, desde que a lei estabeleça critérios objetivos, atribuição de renda e mecanismos de segurança jurídica. Esse enunciado não é súmula, não é norma vigente e não cria obrigação fiscal. Sua utilidade é oferecer fórmula conceitual clara para pesquisa, pareceres e debate legislativo.

A construção da Filial Virtual deve evitar duas brechas. A primeira decorre da amplitude tecnológica do acesso digital; a segunda, da rigidez excessiva das categorias físicas tradicionais, questão já percebida pela literatura sobre economia digital e tributação internacional (DEVEREUX MP e VELLA J, 2018). A primeira seria transformar a categoria em ficção ampla demais, capaz de alcançar qualquer empresa acessível pela internet. A segunda seria reduzi-la tanto que apenas empresas com infraestrutura física continuassem tributáveis, reproduzindo o problema que se pretende superar. A solução intermediária exige critérios cumulativos ou alternativos calibrados, de modo que a presença digital seja reconhecida quando houver densidade econômica e jurídica suficiente. Essa calibragem é o ponto que deverá orientar eventual projeto legislativo.

13

A categoria também precisa enfrentar o problema da atribuição de renda. Identificar Filial Virtual não significa tributar toda a receita global da empresa, nem presumir que todos os lucros relacionados à plataforma pertencem ao Brasil. O nexo apenas autoriza discutir uma parcela de renda vinculada à exploração do mercado nacional, conforme critérios legalmente definidos. A OCDE reconhece que nexo e atribuição de lucros são problemas conectados, mas distintos (OECD, 2020). A Filial Virtual, portanto, deve ser acompanhada de método de repartição, limiares de materialidade e mecanismos de prevenção de dupla tributação.

O teste jurídico da filial virtual e sua utilidade normativa

O teste jurídico da Filial Virtual deve ser formulado como instrumento de contenção, e não de expansão ilimitada. Seu papel é separar empresas digitalmente acessíveis de empresas economicamente presentes. Para isso, a lei poderia considerar elementos como direcionamento deliberado ao Brasil, volume relevante de usuários localizados no país, receitas recorrentes vinculadas ao mercado nacional, uso econômico de dados brasileiros, publicidade segmentada,

intermediação digital, meios de pagamento locais e continuidade da atividade. Critérios semelhantes aparecem em debates internacionais sobre presença digital significativa (EUROPEAN COMMISSION, 2018a). A diferença é que, aqui, eles são organizados como teste jurídico para o contexto brasileiro.

O primeiro eixo do teste é o direcionamento ao mercado nacional. A proposta europeia de presença digital significativa já valorizava elementos de conexão com usuários e contratos digitais, o que reforça a necessidade de diferenciar acesso global de atuação dirigida (EUROPEAN COMMISSION, 2018a). A empresa deve demonstrar atuação voltada ao Brasil, e não apenas acessibilidade técnica a partir do território brasileiro. Idioma, publicidade local, aceitação de moeda nacional, contratos com usuários brasileiros, políticas comerciais específicas e suporte adaptado ao país podem funcionar como sinais de direção econômica. Esses elementos aproximam a empresa digital de uma presença funcional, sem exigir que ela possua escritório local. A categoria, assim, preserva a diferença entre global availability e exploração organizada do mercado.

O segundo eixo é a relevância econômica. A Filial Virtual não deve alcançar atividades ocasionais, receitas marginais ou contatos residuais. A legalidade e a segurança jurídica recomendam limiares objetivos, sejam eles definidos por receita, número de usuários, contratos, intensidade de dados ou combinação de critérios. A experiência internacional demonstra que limiares são relevantes para evitar que obrigações fiscais se tornem desproporcionais ou administrativamente inviáveis (OECD, 2020; UNITED NATIONS, 2021). No Brasil, tais limiares seriam indispensáveis para compatibilizar eficiência fiscal e previsibilidade.

O terceiro eixo é a integração dos dados e usuários ao modelo de negócios. A simples existência de usuários brasileiros não basta; é necessário que sua participação seja economicamente aproveitada pela empresa. Quando dados, atenção, comportamento e interação alimentam publicidade, algoritmos, intermediação ou venda de serviços, o usuário passa a integrar a cadeia de geração de valor. A OCDE já havia destacado a relevância dos dados e dos efeitos de rede nos modelos digitais (OECD, 2015). A Filial Virtual transforma esse diagnóstico econômico em elemento jurídico de conexão.

O quarto eixo é a continuidade. Presença empresarial pressupõe estabilidade mínima, ainda que digital. A atuação eventual, isolada ou acidental não deve configurar Filial Virtual. A continuidade permite distinguir operação de mercado de contato episódico, reduzindo risco de abusos interpretativos. Na dogmática tributária, estabilidade e previsibilidade são relevantes

para delimitar competência e sujeição fiscal (SCHOUERI LE, 2024). A Filial Virtual conserva esse valor, substituindo a estabilidade física pela estabilidade funcional da exploração econômica.

A utilidade normativa do teste é permitir redação legislativa mais precisa. No sistema brasileiro, essa precisão é indispensável porque a lei deve definir os elementos estruturais da obrigação tributária (BRASIL, 1988; BRASIL, 1966). Uma norma inspirada na Filial Virtual poderia afirmar que empresa digital estrangeira será considerada economicamente presente no Brasil quando, sem estabelecimento físico tradicional, explorar de forma contínua e relevante mercado brasileiro, dados de usuários localizados no país ou receitas decorrentes de publicidade, intermediação ou serviços digitais direcionados ao Brasil, observados limiares legais e regras de atribuição de renda. Essa formulação ainda dependeria de técnica legislativa, mas revela a vocação operacional da tese.

O teste também pode servir para pareceres e debates judiciais, desde que respeitado seu limite. A dogmática tributária admite interpretação sistemática, mas não substituição da legalidade por construção judicial de hipótese de incidência (SCHOUERI LE, 2024). Tribunais não poderiam criar tributo com base na Filial Virtual, mas poderiam utilizar o conceito como categoria interpretativa em discussões sobre alcance de normas existentes, conflitos de competência, planejamento tributário, qualificação de rendas ou compatibilidade constitucional de nova legislação. A contribuição científica do artigo está em fornecer linguagem controlável para esse debate. Quanto mais precisa a categoria, menor o risco de decisões baseadas em percepções vagas sobre justiça fiscal digital.

Legalidade, soberania fiscal e segurança jurídica

O primeiro limite da Filial Virtual é a legalidade tributária. No Brasil, a Constituição Federal veda exigir ou majorar tributo sem lei, e o Código Tributário Nacional exige definição legal dos elementos estruturais da obrigação tributária (BRASIL, 1988; BRASIL, 1966). Portanto, a Filial Virtual não pode ser aplicada como atalho para criação judicial, administrativa ou doutrinária de incidência fiscal. Essa restrição não enfraquece a tese; ao contrário, impede que o conceito seja confundido com instrumento voluntarista de arrecadação.

A legalidade também exige tipicidade suficiente. Uma lei que utilizasse a Filial Virtual deveria definir sujeito passivo, hipótese de incidência, base, alíquota, critérios de localização dos usuários, regras de atribuição de renda, obrigações acessórias e mecanismos de solução de

conflitos. A dogmática tributária brasileira enfatiza que segurança jurídica não é obstáculo externo à tributação, mas condição de legitimidade da própria competência fiscal (SCHOUERI LE, 2024). A Filial Virtual só será juridicamente sustentável se operar dentro desse horizonte.

A capacidade contributiva fornece fundamento material para discutir a tributação das empresas digitais que extraem valor econômico do mercado brasileiro. Esse princípio, previsto no sistema constitucional tributário, orienta a distribuição de encargos conforme manifestações de riqueza, sem afastar a exigência de lei (BRASIL, 1988; SCHOUERI LE, 2024). Quando receitas, dados e usuários nacionais integram a formação de riqueza, o debate sobre contribuição fiscal deixa de ser mera opção política e passa a envolver igualdade material entre agentes econômicos. Contudo, capacidade contributiva não substitui legalidade, nem resolve por si só a atribuição de renda. Ela justifica a pergunta sobre o nexo, mas a resposta ainda precisa ser normativamente delimitada.

A neutralidade concorrencial reforça a relevância do conceito. Empresas instaladas fisicamente no Brasil suportam custos regulatórios, trabalhistas, administrativos e tributários associados à exploração do mercado nacional. Se empresas estrangeiras puderem explorar o mesmo mercado com presença digital intensa e nenhuma conexão fiscal relevante, pode haver assimetria concorrencial. A literatura sobre digitalização e reforma tributária internacional reconhece que a economia digital pode acentuar distorções entre empresas locais e grupos transnacionais (DEVEREUX MP e VELLA J, 2018). A Filial Virtual busca reduzir essa assimetria sem abandonar previsibilidade.

Em cenários cobertos por tratados, a adoção da Filial Virtual dependeria de compatibilidade convencional, renegociação ou previsão expressa em protocolos e modelos futuros. O Modelo das Nações Unidas de 2021 demonstra que instrumentos convencionais podem incorporar respostas específicas a serviços digitais automatizados (UNITED NATIONS, 2021). Em cenários sem tratado aplicável, o espaço do direito interno é maior, mas a prudência jurídica permanece necessária. O artigo evita afirmar que o Brasil pode tributar unilateralmente qualquer renda digital estrangeira. A tese é que, havendo lei adequada e critérios objetivos, a presença digital economicamente qualificada pode servir como fundamento legítimo para discutir tributação no Estado de mercado.

A segurança jurídica também exige estabilidade temporal. Como projetos de lei e interpretações administrativas podem mudar, o artigo não se apoia em uma proposta legislativa específica como fundamento decisivo. O PL n. 2.358/2020 e o PLP n. 157/2025 são mencionados

como exemplos de debate institucional sobre tributação digital no Brasil, não como premissas indispensáveis da tese (BRASIL, 2020; BRASIL, 2025). Com isso, a Filial Virtual permanece relevante mesmo diante de arquivamento, aprovação, alteração ou substituição dessas iniciativas.

Outro limite é a vedação à analogia para criar tributo. A legalidade tributária e a interpretação do Código Tributário Nacional impedem que equivalências econômicas sejam usadas para instituir obrigação fiscal sem base normativa suficiente (BRASIL, 1966; SCHOUERI LE, 2024). A equiparação entre presença digital e presença física, no contexto da Filial Virtual, não pode decorrer de analogia livre contra o contribuinte. Ela deve nascer de lei que reconheça certos elementos digitais como juridicamente equivalentes à presença empresarial para fins de nexos. Essa distinção é essencial para evitar brechas constitucionais. A proposta é construir uma categoria legalmente operável, e não contornar a legalidade por meio de criatividade interpretativa.

CONCLUSÃO

A pesquisa demonstrou que a tributação das Big Techs no Brasil não deve ser tratada apenas como disputa política sobre criação de novo imposto. O debate internacional sobre nexos, mercado e digitalização indica que a questão jurídica anterior é a identificação da presença fiscalmente relevante (OECD, 2015; OECD, 2020). O problema principal é a identificação do nexo jurídico-tributário capaz de legitimar eventual incidência fiscal sobre empresas digitais estrangeiras que exploram o mercado brasileiro sem presença física proporcional. A economia digital não elimina a necessidade de conexão entre contribuinte e jurisdição; ela altera os sinais pelos quais essa conexão é reconhecida. A Filial Virtual foi proposta como categoria capaz de nomear essa nova forma de presença empresarial.

O estabelecimento permanente continua sendo instrumento relevante no Direito Tributário Internacional, mas não esgota as formas contemporâneas de presença econômica. A doutrina clássica explica sua função de repartição de competência, enquanto a literatura recente aponta sua insuficiência diante da escala sem massa (XAVIER A, 2015; OCAMPO AFR, 2019). A pesquisa mostrou que dados, usuários, publicidade, receitas e mercados podem compor circuitos de geração de valor que não coincidem com instalações materiais. A presença econômica significativa surge como resposta importante a esse problema, mas permanece predominantemente econômica se não for convertida em categoria jurídica delimitada. A Filial

Virtual ocupa esse espaço conceitual ao transformar presença econômica digital em linguagem normativa controlável.

A hipótese foi confirmada com cautela. A conclusão acompanha os limites constitucionais brasileiros e o debate internacional sobre presença econômica, sem converter diagnóstico econômico em obrigação fiscal automática (BRASIL, 1988; EUROPEAN COMMISSION, 2018a). A exploração contínua, organizada e economicamente relevante de dados, usuários, receitas e mercado brasileiro pode justificar a construção da Filial Virtual como novo nexos jurídico-tributário, desde que a lei estabeleça critérios objetivos, limiares de materialidade, regras de atribuição de renda e mecanismos de segurança jurídica. Essa conclusão não autoriza tributação automática, não substitui tratado internacional e não permite criação de tributo por súmula, precedente ou ato administrativo. A força da tese está justamente em reconhecer limites.

A principal contribuição do artigo está na distinção entre presença econômica significativa, tributo digital, estabelecimento permanente virtual e Filial Virtual. Essa distinção é coerente com a separação institucional entre propostas de nexos e propostas de incidência, visível nos documentos europeus de 2018 (EUROPEAN COMMISSION, 2018a; EUROPEAN COMMISSION, 2018b). A presença econômica significativa indica inserção relevante; o tributo digital define instrumento de cobrança; o estabelecimento permanente virtual adapta categoria clássica; a Filial Virtual propõe categoria de conexão. Essa diferenciação permite que o conceito seja utilizado por legisladores, pesquisadores, pareceristas e intérpretes sem confundir fundamento jurídico com espécie tributária. O artigo oferece uma matriz, não uma fórmula arrecadatória pronta.

O enunciado propositivo da tese pode ser sintetizado da seguinte forma, em diálogo com critérios de presença digital e com os limites brasileiros de legalidade (EUROPEAN COMMISSION, 2018a; BRASIL, 1988): empresa digital estrangeira poderá ser considerada titular de Filial Virtual no Brasil quando explorar, de modo contínuo, organizado e economicamente relevante, dados, usuários, receitas ou mercado nacional, mediante direcionamento deliberado ao país e integração funcional dessa exploração à geração de valor, observados critérios legais objetivos e mecanismos de atribuição de renda. Esse enunciado não pretende substituir lei, mas oferece linguagem jurídica capaz de orientar futura positividade normativa. Sua utilidade está em tornar o debate mais técnico.

Conclui-se que a Filial Virtual pode servir como categoria científica e normativa para renovar o debate brasileiro sobre tributação digital. A proposta preserva a tradição do Direito Tributário Internacional, dialoga com documentos institucionais recentes e reconhece os limites da legalidade brasileira (XAVIER A, 2015; OECD, 2020; BRASIL, 1988). Seu valor está em oferecer conceito estável, comunicável e juridicamente delimitado para situações em que empresas digitais estrangeiras se inserem funcionalmente no mercado nacional. A tese preserva legalidade, reconhece a importância do Direito Internacional e abre caminho para legislação mais racional. Em vez de afirmar que toda Big Tech deve ser tributada por estar acessível no Brasil, o artigo sustenta que a tributação somente se justifica quando a presença digital se converte em presença econômica qualificada e juridicamente demonstrável.

REFERÊNCIAS

1. BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar n. 157/2025. Institui a Contribuição Social Digital - CSD. Brasília: Câmara dos Deputados, 2025. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2538752>. Acesso em: 8 jun. 2026.
2. BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei n. 2.358/2020. Institui a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia. Brasília: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2251395>. Acesso em: 8 jun. 2026.
3. BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Presidência da República, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 jun. 2026.
4. BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 8 jun. 2026.
5. DEVEREUX MP, VELLA J. Implications of digitalization for international corporate tax reform. *Intertax*, 2018; 46(6/7): 550-559.
6. DIAS JÚNIOR AAS. Tributação da economia digital: propostas doutrinárias, OCDE e o panorama brasileiro. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, 2019; 6: 13-34.
7. EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. COM(2018) 147 final. Brussels: European Commission, 2018a. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147>. Acesso em: 8 jun. 2026.

8. EUROPEAN COMMISSION. Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. COM(2018) 148 final. Brussels: European Commission, 2018b. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52018PC0148>. Acesso em: 8 jun. 2026.
9. OCAMPO AFR. Scale without mass: permanent establishments in the digital economy. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, 2019; 5: 13-23.
10. OECD. Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1: 2015 final report. Paris: OECD Publishing, 2015.
11. OECD. Tax challenges arising from digitalisation: report on Pillar One Blueprint. Paris: OECD Publishing, 2020.
12. OLBERT M, SPENGEL C. International taxation in the digital economy: challenge accepted? *World Tax Journal*, 2017; 9(1): 3-46.
13. SCHOUERI LE. *Direito tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024; 1019p.
14. TÔRRES HT. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. 2. ed. São Paulo: *Revista dos Tribunais*, 2001; 864p.
15. UNITED NATIONS. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries: 2021 update. New York: United Nations, 2021. Disponível em: https://financing.desa.un.org/sites/default/files/2023-05/UN%20Model_2021.pdf. Acesso em: 8 jun. 2026.
16. XAVIER A. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015; 862p.